



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Veroniky Juříčkové a soudců Tomáše Langáška a Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Sea Clean M.B., s.r.o.**, sídlem 1. máje 97/25, Liberec, zastoupená Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2021, č. j. 8284/21/5300-21442-713011, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 25. 1. 2022, č. j. 59 Af 11/2021-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobkyně **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně požádala o vrácení částky 2 190 703 Kč, kterou dobrovolně uhradila jako zvláštní zajištění daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) dle § 109a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Z žádosti vyplynulo, že platby zajištění daně byly uskutečněny za situace, kdy žalobkyně věděla, že její dodavatel Jerdna s.r.o. (dále jen „společnost Jerdna“) překročil hranici pro zákonnou registraci k DPH, podal přihlášku k registraci k DPH a vystavoval doklady s DPH, přestože k této dani nebyl zaregistrován. Finanční úřad pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1480854/19/2604-50523-501211,

žádosti žalobkyně nevyhověl. Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Krajský soud vycházel ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, kdy byly prostředky uhrazené v režimu § 109a zákona o DPH uloženy na depozitním účtu společnosti Jerdna. Na tomto účtu měly v souladu s § 109a odst. 4 téhož zákona zůstat uloženy do splatnosti daně. Krajský soud uvedl, že v době podání žádosti žalobkyně ani v době vydání rozhodnutí žalovaného nebyla daň splatná, přičemž otázka, zda a kdy se tak stane, byla předmětem řízení o stanovení daně vedeného se společností Jerdna. Za dané procesní situace proto krajský soud dospěl k závěru, že finanční orgány nemohly vyhovět žádosti žalobkyně, neboť osud finančních prostředků na zvláštním účtu byl závislý na výsledku jiného, dosud neskončeného daňového řízení. Dle krajského soudu nedošlo ani k narušení neutrality daně, neboť nadále probíhalo daňové řízení se společností Jerdna. Nebylo tedy možno vyloučit, že daňová povinnost této společnosti bude potvrzena. Nad rámec uvedeného pak krajský soud doplnil, že i v případě, že by v době rozhodování žalovaného o žádosti žalobkyně bylo pravomocně rozhodnuto o tom, že společnosti Jerdna není daň za příslušná zdaňovací období stanovena, neměla by žalobkyně právo na vrácení prostředků ze strany státu. V takovém případě by dle krajského soudu měla odpovídající pohledávku vůči společnosti Jerdna, kterou by mohla uplatnit v občanskoprávním soudním řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že z opatrnosti postupovala podle § 109a zákona o DPH, neboť se vzhledem k hodnotě přijatých zdanitelných plnění od společnosti Jerdna domnívala, že se jmenovaná společnost stane plátcem DPH. V době realizace plateb na zajištění daně však jmenovaná společnost ještě plátcem DPH nebyla a neměla ani zveřejněn bankovní účet. Později, kdy stěžovatelka obdržela opravné daňové doklady bez DPH, podala dodatečná daňová přiznání, ve kterých snížila uplatněný nárok na odpočet daně z původních daňových dokladů, a posléze požádala správce daně o vrácení uhrazeného zvláštního zajištění daně. Dle stěžovatelky finanční orgány a krajský soud posoudily daný případ formalisticky a nezohlednily jeho specifické okolnosti, tedy že splatnost DPH nikdy nenastane. Krajský soud otázku splatnosti DPH vázal výhradně na výsledek nalézacího řízení vedeného se společností Jerdna, u kterého ovšem bylo dopředu zřejmé, že k vyměření DPH nepovede. V této souvislosti stěžovatelka poukázala na skutečnost, že správce daně předtím odmítl společnost Jerdna registrovat jako plátce DPH s odůvodněním, že se deklarovaná zdanitelná plnění neuskutečnila. Stěžovatelka upozornila, že pokud se společnost Jerdna nestala plátcem DPH, nemohla mít ani daňový účet pro tyto účely, na který by byla zajištěná daň převedena. Existencí daňového účtu jmenované společnosti se však krajský soud vůbec nezabýval. Postup finančních orgánů tak dle stěžovatelky vedl ve výsledku ke dvojímu zdanění téhož. Stěžovatelka totiž nejprve poukázala částku ve výši předpokládané DPH na zvláštní účet a později podala dodatečná daňová přiznání, kterými snížila nárokovaný odpočet DPH, což mělo za následek dodatečné uhrazení DPH.

pokračování

[4] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Uvedl, že v době jeho rozhodování o stěžovatelčině žádosti ještě nebylo ukončeno nalézací řízení vedené se společností Jerdna, a nebylo tak možno předjímat jeho výsledek. Krajský soud proto nemohl výsledek tohoto řízení zohlednit s odkazem na § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Žalovaný dále upozornil, že stěžovatelka nikdy nenabyla právo na vrácení deponovaných prostředků, které na zajištění daně uhradila, neboť ty mohly být přičteny pouze společnosti Jerdna. Stěžovatelka se proto nemůže dovolávat jejich vrácení, a to ani v případě zániku zajištěné daně. Takovou situaci upravuje § 109a odst. 5 zákona o DPH. Jediný, kdo může požádat o vrácení přeplatku, je společnost Jerdna, přičemž vyrovnání mezi jmenovanou společností a stěžovatelkou je možné cestou občanskoprávního řízení. Dle žalovaného není podstatné, zda společnost Jerdna byla registrována k DPH, neboť § 108 odst. 4 písm. f) zákona o DPH [nyní písm. g) téhož zákona] stanoví povinnost priznat a zaplatit daň osobě, která vystavila daňový doklad s uvedením daně (bez ohledu na registraci). Žalovaný zopakoval, že pokud stěžovatelka platby učinila dobrovolně, případné vyrovnání s jejím dodavatelem je věcí občanskoprávního řízení. Proto se ani nemohlo jednat o dvojí zdanění.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[6] Předmětem nyní projednávané věci je institut zvláštního způsobu zajištění daně dle § 109a odst. 1 zákona o DPH. Ustanovení § 108 a § 109 zákona o DPH upravují situace, kdy oprávněný příjemce nebo příjemce zdanitelného plnění ze zákona ručí za nezaplacenou daň osobou, která byla povinna daň zaplatit (poskytovatel plnění). V takovém případě § 109a zákona o DPH umožňuje potenciálnímu ručiteli se tohoto ručitelského závazku zbavit prostřednictvím zvláštního způsobu zajištění daně.

[7] Podle § 109a odst. 1 zákona o DPH platí, že *pokud příjemce zdanitelného plnění uhradí za poskytovatele zdanitelného plnění daň z takového zdanitelného plnění, aniž by byl vyzván jako ručitel, použije se tato úhrada pouze na úhradu daně poskytovatele zdanitelného plnění z tohoto zdanitelného plnění.*

[8] Podle § 109a odst. 4 zákona o DPH *částka uhrazená za poskytovatele zdanitelného plnění se přijímá a eviduje na jeho osobním depozitním účtu. Ke dni splatnosti daně se tato částka převede na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelného plnění s datem platby k tomuto dni; dojde-li k úhradě později, převede se na osobní daňový účet s datem platby evidovaným na osobním depozitním účtu.* Podle odst. 5 téhož ustanovení zákona platí, že *byla-li daň, na kterou je úhrada určena, zcela nebo zčásti uhrazena, použije se částka převáděná z osobního depozitního účtu nebo její část jako úhrada daně na osobním daňovém účtu poskytovatele zdanitelného plnění.*

[9] Mezi účastníky řízení je veden spor o to, zda dobrovolně uhrazená částka jako zvláštní zajištění daně podle výše citovaných ustanovení zákona o DPH může být v určitých případech vrácena také osobě, která tuto platbu realizovala. Odpověď na uvedenou otázku souvisí s řešením další otázky, zda je vrácení částky uhrazené jako zvláštní zajištění daně vůbec možné.

[10] Žalovaný i krajský soud vycházeli ze závěru, že jednou dobrovolně učiněnou platbu na účet poskytovatele zdanitelného plnění dle § 109a zákona o DPH bude nutno vždy považovat za platbu přičitatelnou pouze tomuto poskytovateli. S uvedeným závěrem se však Nejvyšší správní soud ztotožňuje pouze částečně. Platba zamýšlená jako zvláštní zajištění daně bude skutečně přičitatelná pouze poskytovateli zdanitelného plnění dle § 109a odst. 5 zákona o DPH, avšak pouze tehdy, budou-li současně naplněny ostatní podmínky stanovené § 109a odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný a krajský soud v této souvislosti zaměřili svou pozornost výlučně na učiněnou platbu. Znění shora citovaného ustanovení zákona o DPH ovšem nepočítá pouze s realizovanou dobrovolnou platbou, nýbrž tuto platbu spojuje s uskutečněným zdanitelným plněním. Citované ustanovení obsahuje a „pracuje“ s pojmy příjemce a poskytovatel zdanitelného plnění, jakož i s pojmem daň ze zdanitelného plnění. Z takto pojaté legislativní konstrukce je tedy možno bez pochybností dovodit, že aplikace § 109a odst. 1 zákona o DPH předpokládá vedle učiněné platby i existenci konkrétního zdanitelného plnění, ke kterému se platba rovnající se dani z tohoto plnění vztahuje.

[11] Shora vyslovený závěr vyplývá ze samotné podstaty zvláštního zajištění daně. Ta spočívá v tom, že příjemce zdanitelného plnění předpokládá, že poskytovatel zdanitelného plnění daň z konkrétního zdanitelného plnění neuhradí, a proto tak činí za něj. Pokud ovšem vůbec nedojde k uskutečnění zdanitelného plnění, neexistuje ani daň, která by mohla být tímto způsobem zajištěna.

[12] Na uvedeném nic nemění ani úprava obsažená v § 108 odst. 4 písm. g) zákona o DPH, dle kterého má povinnost přiznat daň osoba, která vystaví daňový doklad, na kterém uvede daň. Důvodem povinnosti přiznat daň je v takovém případě daňový doklad vystavený s daní, a to bez ohledu na to, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění. Nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění, avšak na fiktivní plnění je vystaven daňový doklad s daní, nejsou v takovém případě splněny podmínky pro zvláštní zajištění daně (neboť neexistuje-li plnění, neexistuje ani jeho příjemce, který by mohl zvláštní zajištění daně provést), avšak vystavitel daňového dokladu má i v takovém případě povinnost daň odvést.

[13] S ohledem na výše uvedené tedy platí, že nedojde-li k uskutečnění zdanitelného plnění dle § 2 odst. 2 zákona o DPH, není možné § 109a zákona o DPH aplikovat. Pokud přesto daňový subjekt učiní platbu zvláštního zajištění daně, avšak k této platbě nelze vztáhnout žádné uskutečněné zdanitelné plnění, nelze aplikovat § 109a zákona o DPH. Za takové procesní situace proto finančním orgánům nic nebrání vrátit učiněnou platbu přímo osobě, které platbu učinila, požádá-li o její vrácení.

[14] Žalovaný a krajský soud v nyní projednávaném případě vycházeli ze zjednodušujícího závěru, že rozhodující je učinění platby. Z toho dále dovozovali, že jednou učiněná platba bude vždy podléhat režimu dle § 109a zákona o DPH a bude poukázána ve prospěch účtu poskytovatele plnění. Toto chybné východisko nicméně v nyní souzené věci nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku (ani rozhodnutí žalovaného), a sice z toho důvodu, že v době rozhodování žalovaného o přeplatku nebylo z důvodu probíhajícího nalézacího řízení se společností Jerdna postaveno najisto, zda skutečně došlo k uskutečnění zdanitelných plnění, k nimž se zvláštní zajištění daně vztahovalo.

pokračování

[15] Napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného proto ob stojí. Soudy rozhodující ve věcech správního soudnictví jsou dle § 75 odst. 1 s. ř. s. vázány skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Probíhalo-li v době rozhodování žalovaného o stěžovatelčině žádosti nalézací daňové řízení se společností Jerdna, které se týkalo právě konkrétních zdanitelných plnění souvisejících se zvláštním zajištěním daně, nebylo pravomocně rozhodnuto o tom, zda společnost Jerdna ve prospěch stěžovatelky sporná zdanitelná plnění uskutečnila či nikoli. Bylo tedy třeba vyčkat na výsledek tohoto řízení a do té doby uchovat prostředky na depozitním účtu s tím, že pro další nakládání s nimi ve smyslu § 109a zákona o DPH bylo podstatné pravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení. Krajský soud tedy správně dovedl, že v době svého rozhodování finanční orgány nemohly stěžovatelčině žádosti o vrácení uhrazených prostředků vyhovět.

[16] Z důvodů předestřených výše ovšem mohly být zákonné předpoklady dle § 109a odst. 4 a 5 zákona o DPH pro převedení uhrazených prostředků na úhradu daně na osobní daňový účet společnosti Jerdna naplněny pouze v případě závěru o uskutečnění zdanitelných plnění jmenovanou společností ve prospěch stěžovatelky. V opačném případě k postupu předvídanému § 109a odst. 4 a 5 zákona o DPH, a tedy převodu uhrazených prostředků na osobní daňový účet poskytovatele zdanitelných plnění (společnosti Jerdna) dojít nemohlo, neboť k uskutečnění zdanitelných plnění nedošlo.

[17] K poukazu žalovaného na informaci Generálního finančního ředitelství (dále jen „informace GFŘ“) ze dne 1. 1. 2013, č. j. 3308/13/7001-21002-012287, Nejvyšší správní soud pouze nad rámec uvedeného podotýká, že podobně jako jiné interní normativní akty představuje uvedená informace vnitřní předpis, který zavazuje pouze daňové orgány uvnitř struktury daňové správy. Slouží tedy ke sjednocení správní praxe, která nesmí jít nad rámec zákona (*praeter legem*), proti zákonu či proti jeho smyslu, anebo stanovovat přísnější pravidla (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 9. 2022, č. j. 7 Afs 334/2020-26, nebo ze dne 31. 1. 2023, č. j. 10 Afs 199/2020-62). S ohledem na specifické skutkové okolnosti nyní projednávané věci pak v tomto kontextu není příležitý ani odkaz žalovaného a krajského soudu na občanskoprávní řešení sporu. Nebyly-li totiž splněny zákonné podmínky pro aplikaci citovaných ustanovení zákona, nemohou daňové orgány odmítnout vrácení platby, která neodpovídá stanovené dani ani uskutečněnému zdanitelnému plnění, a byla tedy provedena bez právního důvodu. V souzené věci pak nelze odhlížet ani od skutečnosti, že společnost Jerdna byla navíc v mezidobí vymazána z obchodního rejstříku.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[19] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobkyně (stěžovatelka) neměla ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 26. dubna 2023

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu