

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Zdeňka Kühna a soudkyň Michaely Bejčkové a Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **M. V.**, zast. Ing. Ladislavem Kubicou, daňovým poradcem, se sídlem Rokycanova 1929, Sokolov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2015, čj. 33303/15/5100-41454-711335, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2016, čj. 57 Af 25/2015-56,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2016, čj. 57 Af 25/2015-56, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Platebním výměrem ze dne 17. 6. 2011 vyměřil Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) žalobci DPH ve výši 10 662 Kč. Žalovaný zamítl žalobcovo odvolání proti tomuto platebnímu výměru. Na základě rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 3. 2014 ve věci 57 Af 40/2012 však žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 7. 2014 změnil původní rozhodnutí správce daně a stanovil žalobci nadměrný odpočet ve výši 312 862 Kč k datu 26. 7. 2010 (v souladu s obsahem žalobcova daňového přiznání k DPH za 2. čtvrtletí 2010).

[2] Žalobce podal dne 11. 8. 2014 u správce daně námitku podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a stížnost na postup správce daně podle § 261 daňového řádu, ve které se domáhal uvedení stavu osobního daňového účtu do souladu s rozsudkem

krajského soudu. Podáním ze dne 5. 11. 2014 se pak žalobce domáhal úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Správce daně tato dvě podání posoudil jako námitku podle § 159 daňového řádu, kterou rozhodnutím ze dne 25. 2. 2015 zamítl.

[3] Proti rozhodnutí o námitce podal žalobce odvolání, žalovaný jej však zamítl rozhodnutím ze dne 13. 10. 2015. Žalobci nikdy nevznikl vratitelný přeplatek, který by měl správce daně neoprávněně k dispozici, neboť nikdy neuhradil daň ve výši 10 662 Kč, kterou správce daně stanovil zrušeným platebním výměrem. V období od vydání tohoto platebního výměru do vyměření nadměrného odpočtu (tj. od 17. 6. 2011 do 2. 7. 2014) bylo žalobci povoleno posečkání s placením daně formou splátek na celkový daňový nedoplatek, který výrazně převyšoval jak stanovenou DPH, tak následně přiznaný nadměrný odpočet. Platby, které žalobce učinil do 2. 7. 2014, pak správce daně použil na úhradu jiných nedoplatků, které byly evidovány na žalobcově daňovém účtu.

[4] Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal žalobu u krajského soudu. Ten žalobě vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Správce daně v odůvodnění rozhodnutí argumentoval započtením nedoplatků na žalobcově osobním daňovém účtu, neuvedl však, ve vztahu k čemu byly započítány, kdy byly započítány, jak se v záznamech na daňovém účtu projevil rušící rozsudek krajského soudu ve vztahu k výši úroku a vůči jaké částce bylo provedeno jaké započtení. Žalovaný se pak ztotožnil se závěry správce daně, ale neoznačil žádné konkrétní listiny ani konkrétní skutková zjištění, která by z nich vyplývala. Krajský soud proto nemohl přezkoumat správnost tvrzení správce daně o tom, že žalobci nevznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. K právnímu posouzení věci pak krajský soud uvedl, že pokud soud zrušil rozhodnutí správce daně a žalobci vznikl nárok na nadměrný odpočet na DPH, je náhrada, kterou musí daňový subjekt dostat, sankcí za nezákonnost, které se správce daně dopustil v průběhu daňového řízení. K tomu soud odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[6] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu, že jeho rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Předmětem sporu bylo dle stěžovatele to, zda žalobci vznikl v souvislosti se změnou platebního výměru nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, který je koncipován jako náhrada za dobu, po kterou měl správce daně v dispozici platbu provedenou na základě nezákonného rozhodnutí. Z toho je zřejmé, že se mělo jednat o úrok z vyměřené daně ve výši 10 662 Kč. Stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobci bylo povoleno posečkání úhrady daňových nedoplatků na DPH ve výši 718 181 Kč, což významně převyšuje jak daň stanovenou platebním výměrem, tak výši nadměrného odpočtu, který byl žalobci přiznán. Nebylo nutné, aby se stěžovatel dál podrobně zabýval tím, vůči jaké částce správce daně provedl jaké konkrétní započtení, neboť správce daně má povinnost převádět přeplatky na případné nedoplatky na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Stěžovatel nesouhlasí

ani s výtkou, že neoznačil listinné důkazy, ze kterých vycházel. Z rozhodnutí je zřejmé, že vycházel ze stavu osobního daňového účtu žalobce, jehož archivní sestava je součástí správního spisu a ze kterého je patrný stav a pohyb osobních daňových účtů žalobce ve vztahu k DPH v rozhodném období.

[7] Rozsudek krajského soudu je pak podle stěžovatele ve vztahu k právnímu posouzení věci nepřezkoumatelný, neboť soud se spokojil pouze s odkazem na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34 (dále jen „*Kordárna*“). V tomto případě však NSS posuzoval vznik nároku daňového subjektu na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Ve věci žalobce se jedná o použití § 254 odst. 1 daňového řádu, proto se zmíněný rozsudek na tuto věc nevztahuje. Kromě tohoto rozsudku krajský soud neuvedl žádné další důvody, proč považoval závěry stěžovatele za nesprávné. Nemůže obstát závěr soudu, že se zde jedná o náhradu za nezákonnost, které se správce daně dopustil při daňovém řízení, neboť z § 254 odst. 6 daňového řádu vyplývá, že úrok z neoprávněného jednání představuje paušalizovanou náhradu škody; k jejímu uplatnění je však třeba splnit podmínky uvedené právě v § 254 odst. 1 daňového řádu.

[8] Žalobce navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl, neboť podle jeho názoru musí být daňový subjekt odškodněn za neoprávněně zadržené prostředky – zde nepřiznáním nároku na nadměrný odpočet, což představuje škodu na majetku, kterou způsobil správní orgán a kterou je povinen dle daňového řádu nahradit.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Pokud by totiž rozsudek krajského soudu trpěl takovou vadou, mohlo by to znamenat, že NSS nebude moci přezkoumat další stěžovatelovy námitky; sama o sobě by pak tato vada odůvodnila zrušení napadeného rozsudku.

[11] Tato námitka je důvodná. Krajský soud dostatečně neodůvodnil svůj rozsudek v části, která se týká hmotněprávního hodnocení věci – pouze převzal argumentaci a závěry z věci *Kordárna*. Tento postup pak okomentoval tak, že se jedná o obdobnou věc, a je zde proto třeba postupovat analogicky. NSS však souhlasí se stěžovatelem, že rozsudek ve věci *Kordárna* se vztahuje k § 155 odst. 5 daňového řádu, a v nyní projednávané věci se řeší výlučně použití § 254 odst. 1 daňového řádu. Ve věci *Kordárna* daňovému subjektu vznikl nárok na vyplacení vratitelného přeplatku na jeho daňovém účtu, neboť po právu vykázal nadměrný odpočet a zároveň neměl jiné daňové nedoplatky. Z tohoto přeplatku daňovému subjektu poté náležel úrok jako „*cena*“ za to, že mu správce daně vratitelný přeplatek poukázal až po uplynutí přiměřené lhůty k jeho vrácení. Tím, že správce daně tento přeplatek zadržoval po dobu dlouhotrvajícího vytýkacího řízení (nyní postupu k odstranění pochybností), znemožnil daňovému subjektu s touto částkou disponovat, což mohlo mít dopady do jeho hospodářské činnosti.

[12] V této věci však (podle dosavadních zjištění finančních orgánů, která krajský soud nevyvrací) žalobci nevznikl vratitelný přeplatek, se kterým by neměl možnost disponovat a ze kterého by se následně měl počítat úrok z neoprávněného jednání správce daně. Další rozdíl spočívá v tom, že úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu (o který šlo ve věci *Kordárna*) náleží daňovému subjektu za dlouhodobé zadržování nadměrného odpočtu při postupu k odstranění pochybností – tedy v situaci, kdy správce daně svým rozhodnutím (platebním výměrem) nepopřel obsah daňového přiznání, pouze zatím neví, zda je toto daňové přiznání správné. V této věci se však žalobce domáhá úroku za neoprávněné zadržování nadměrného odpočtu správcem daně, který dospěl ve svém platebním výměru k závěru, že daňovému subjektu nadměrný odpočet nenáleží. Tento závěr poté krajský soud shledal nesprávným v rozsudku ze dne 26. 3. 2014.

[13] Krajský soud se nezamýšlel nad tím, že skutkové okolnosti jsou v těchto případech odlišné, a ačkoli na to stěžovatel upozorňoval, soud neuvedl, proč s jeho argumentací nesouhlasí. Pokud krajský soud shledal podobnost mezi těmito dvěma případy, měl konkrétně uvést, v čem jsou si podobné a proč je vhodné použít argumentaci z věci *Kordárna*, a to i v případě, že žalobci nevznikl vratitelný přeplatek. Zcela tak chybí právní úvaha, kterou se má stěžovatel řídit v dalším řízení. Tím krajský soud zatížil svůj rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005-44, č. 689/2005 Sb. NSS). Tato vada zároveň znemožňuje NSS zabývat se hmotněprávní podstatou věci, tedy tím, zda žalobci měl, či neměl být vyplacen úrok, a případně z jaké částky.

[14] I pokud by krajský soud dospěl k závěru, že úrok z neoprávněného jednání správce daně daňovému subjektu nenáleží, jestliže tu není vratitelný přeplatek (čímž by se vyloučilo použití rozsudku ve věci *Kordárna*), souhlasí NSS s krajským soudem v tom, že stěžovatel (resp. správce daně) měl podrobně a přehledně doložit a vysvětlit, kdy, vůči jaké daňové povinnosti a vůči jaké částce provedl započtení na žalobcově osobním daňovém účtu a jak se na daňovém účtu projevil rozsudek ze dne 26. 3. 2014 rušící platový výměr ze dne 17. 6. 2011. Tento důvod, pro který krajský soud též zrušil rozhodnutí žalovaného, tedy obstojí.

[15] Pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je třeba současně splnit dvě podmínky. První je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, a to buď pro nezákonnost, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním daňový subjekt uhradil peněžitou částku (daň).

[16] Není sporu o tom, že první podmínka je v této věci splněna – platební výměr ze dne 17. 6. 2011 krajský soud zrušil pro nezákonnost. Není však jasné, zda byla splněna také druhá podmínka. Stěžovatel tvrdí, že žalobce v souvislosti se zrušeným platebním výměrem neuhradil žádnou částku, a ani sám žalobce netvrdil, že by na jeho základě provedl jakoukoliv platbu. Současně však stěžovatel uvedl, že žalobce mezi vydáním platebního výměru (2011) a rušícího rozsudku krajského soudu (2014) hradil určité částky, které pak správce daně převáděl na žalobcovy jiné nedoplatky na dani. Stěžovatel také tvrdí, že po celé období od vydání platebního výměru do jeho zrušení evidoval na

pokračování

žalobcově osobním daňovém účtu nedoplatky mnohem vyšší, než byl přiznaný nadměrný odpočet. V takovém případě by správce daně musel převést přeplatek představující výši přiznaného nadměrného odpočtu na tyto jiné žalobcovy nedoplatky, a to k okamžiku vzniku přeplatku.

[17] Z obsahu listin ve spisu, které stěžovatel zmiňoval (archivní sestava žalobcova daňového účtu), však tato tvrzení nelze jednoznačně ověřit. Archivní sestava je velmi „technickým" dokumentem, ve kterém se nikdo jiný než správce daně nemůže zorientovat bez doprovodného slovního výkladu. Stěžovatel ve svém rozhodnutí ze dne 13. 10. 2015 uvádí, že nové rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 7. 2014 bylo dne 2. 8. 2014 zaznamenáno do evidence na žalobcův osobní daňový účet. Na základě tohoto rozhodnutí byl pak podle stěžovatele nově zaznamenán předpis ve výši –10 662 Kč se splatností 19. 6. 2012 a předpis ve výši –312 862 Kč se splatností 2. 7. 2014. Krajský soud ani NSS však nemohou tyto závěry potvrdit, protože archivní sestava neobsahuje *žádný* pohyb na účtu s datem 2. 8. 2014 (což byla sobota), a ani jinde na tomto listě archivní sestavy (který zachycuje pohyby mezi 31. 7. a 27. 10. 2014) se nevyskytuje částka 10 662 Kč či 312 862 Kč. Není ani jasné, jak by z této sestavy měla být zřejmá splatnost částek, protože takový sloupec zde (aspoň podle soudu) není. Nelze ani ověřit tvrzení, podle nějž správce daně po celé období od vydání platebního výměru do jeho zrušení evidoval na žalobcově osobním daňovém účtu nedoplatky mnohem vyšší, než byl přiznaný nadměrný odpočet. Nejstarší archivní sestava (od 30. 9. 2011 do 31. 12. 2012) obsahuje jen částky nedoplatků (se záporným znaménkem), ovšem například sestava za „*měsíc 01 – 13 2014*" (*sic*) se skládá téměř výlučně z kladných hodnot ve sloupci „*zůstatky*", a často i hodnot statisícových.

[18] Krajský soud tak nemohl přezkoumat, zda u žalobce v období od vydání platebního výměru do jeho zrušení nevznikl z částky, kterou by v souvislosti s tímto platebním výměrem zaplatil, vratitelný přeplatek. Správce daně nepochybně svým archivním sestavám rozumí i bez slovního komentáře; pokud však účastník vznese námitku proti způsobu, jakým správce daně započetl přeplatky oproti nedoplatkům, je třeba, aby mu to správce daně i slovně vysvětlil - tedy jaký byl stav účtu před vydáním platebního výměru dne 17. 6. 2011, po jeho vydání, před vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2014 a jak se do něj promítlo toto rozhodnutí.

IV. Závěr a náklady řízení

[19] Vzhledem k tomu, že závěr krajského soudu ohledně žalobcova nároku na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu nebyl dostatečně odůvodněn, NSS napadené rozhodnutí zrušil podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil soudu k dalšímu řízení. V tomto řízení bude krajský soud vázán právním názorem NSS. Úlohou krajského soudu tedy bude vysvětlit, zda žalobci náleží či nenáleží úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu i v případě, že by mu na jeho daňovém účtu nevznikl žádný vratitelný přeplatek. Až poté může zavázat stěžovatele svým právním názorem pro další řízení.

[20] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 14. února 2018

Zdeněk Kühn
předseda senátu