



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Ing. Aleš Klaudy**, sídlem Masarykovo náměstí 191/18, Děčín, insolvenční správce dlužníka PLP, a. s., se sídlem Na Rovném 736/3, Trmice, zastoupený Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2015, č. j. 13486/15/5300-21442-711315, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 15 Af 50/2015 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci jako náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce advokáta Mgr. Martina Koláře.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím specifikovaným v záhlaví zamítl žalovaný odvolání společnosti PLP, a. s. (dále „dlužník“ či „daňový subjekt“), a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 13. 6. 2014, č. j. 1365353/14/2501-24803-505503. Tímto rozhodnutím správce daně přiznal dlužníkovi úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tedy z důvodu jeho vrácení po stanovené lhůtě.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení, neboť nesouhlasil s postupem správce daně, který namísto vrácení přeplatků na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) do majetkové podstaty dlužníka, tyto započítal na úhradu jiných daňových povinností dlužníka, a do majetkové

podstaty vrátil jako vratitelný přeplatek pouze jeho zbylou část. Tímto postupem správce daně poškodil ostatní věřitele dlužníka. S ohledem na uvedené žalobce také pokládal za chybně určenou dobu úročení částek 95 931 Kč a 122 344 Kč, které nebyly vydány do majetkové podstaty, neboť žalovaný odvíjel počátek třicetidenní lhůty k vrácení nadměrného odpočtu až od okamžiku vydání platebního výměru. To je však v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, zejména s rozsudkem ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 54 (který se opírá o judikaturu Soudního dvora Evropské unie a byl potvrzen i v rozsudcích Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 68/2013 - 46 a 9 Afs 174/2014 - 61), v němž bylo konstatováno, že obvykle dojde k vyměření nadměrného odpočtu neprodleně po podání daňového přiznání, a to zpětně k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání, případně ke dni opožděně podaného daňového přiznání. Dnem po něm následujícím pak začne běžet třicetidenní lhůta k vyplacení nadměrného odpočtu podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), a po jejím uplynutí by zásadně neměl být důvod odpírat plátcí nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Správce daně měl dále přiznat úrok též z částky 451 440 Kč, která jako přeplatek nebyla dlužníkovi vrácena v zákonné lhůtě. Žalobce také označil za nesprávnou argumentaci žalovaného, že dlužník na základě rozhodnutí následně změněných v přezkumném řízení nic nezaplatil, jelikož dle výše zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Aps 3/2013 je odepření vrácení přeplatku v podobě nadměrného odpočtu ekvivalentem úhrady této částky.

[3] Při posuzování věci vycházel krajský soud z následujících skutečností, které plynou ze správního spisu a nejsou mezi stranami sporné.

[4] Usnesením Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2010 byl zjištěn úpadek dlužníka a žalobce mu byl ustanoven insolvenčním správcem. Usnesením téhož soudu ze dne 1. 2. 2011 byl na majetek dlužníka prohlášen konkurz.

[5] Platebním výměrem ze dne 12. 10. 2011 Finanční úřad v Ústí nad Labem vyměřil dlužníkovi DPH za červen 2011 ve výši 1 750 578 Kč, ačkoli v daňovém přiznání uplatnil nárok na odpočet ve výši 1 750 266 Kč. Platebním výměrem ze dne 3. 8. 2012 pak vyměřil zmíněný finanční úřad dlužníkovi též nadměrný odpočet DPH za prosinec 2011 ve výši 122 344 Kč. Na úhradu vyměřené daňové povinnosti za zdaňovací období červen 2011 přitom správce daně použil nadměrné odpočty za zdaňovací období květen až prosinec 2012, leden až červen 2013, září až říjen 2013, a také vyměřený nadměrný odpočet za zdaňovací období prosinec 2011.

[6] Rozhodnutím ze dne 26. 11. 2013 však správce daně v přezkumném řízení změnil platební výměr za červen 2011 tak, že daňovému subjektu vyměřil nadměrný odpočet DPH ve výši 95 931 Kč. Rozhodnutím ze dne 8. 1. 2014 pak správce daně v přezkumném řízení změnil také platební výměr za prosinec 2011, a to tak, že daňovému subjektu původně vyměřený nadměrný odpočet DPH zvýšil na 573 784 Kč (tedy potvrdil údaje deklarované žalobcem v řádném daňovém přiznání). Nadměrné odpočty původně započítané na úhradu daňové povinnosti za červen 2011 pak byly částečně převedeny na úhradu jiných daní a částečně byly vráceny daňovému subjektu jako vratitelný přeplatek (viz následující odstavec).

[7] Dne 22. 1. 2014 správce daně podle § 154 odst. 5 daňového řádu vyrozuměl dlužníka, že podle odstavce 2 téhož ustanovení převedl přeplatek na DPH vykázaný ke dni 21. 1. 2014 ve výši 797 110 Kč na úhradu nedoplatků na dani silniční (2 445 Kč), dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (196 584 Kč) a vybírané srážkou (646 Kč) a na dani z nemovitých věcí (283 103 Kč), to vše s datem úhrady 28. 12. 2013. Dne 5. 2. 2014 proto požádal žalobce o vrácení přeplatků vzniklých nesprávným postupem správce daně a o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, a to ode dne následujícího po dni

pokračování

splatnosti nesprávně stanovené daně, přičemž u finančních prostředků, které byly použity na úhradu nezákonně stanovené daně za červen 2011, jej požadoval ve dvojnásobné výši podle § 254 odst. 2 daňového řádu.

[8] Přeplatek z nadměrného odpočtu za červen 2011 ve výši 314 332 Kč mu správce daně vrátil dne 14. 2. 2014 a přeplatek za prosinec 2011 ve výši 451 440 Kč dne 25. 1. 2014, úroky mu však přiznány nebyly. Podáním ze dne 18. 3. 2014 tedy žalobce urgoval vyřízení zmíněného požadavku a rozhodnutím ze dne 13. 6. 2014 správce daně přiznal dlužníkovi podle § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku z důvodu jeho vrácení po stanovené lhůtě ve výši 107 529 Kč. V odůvodnění nadměrného odpočtu za prosinec 2011 v částce 122 344 Kč správce daně konstatoval, že tento vznikl ke dni 3. 8. 2012, lhůta k jeho vrácení uplynula dnem 2. 9. 2012 a dne 28. 12. 2013 byl převeden na nedoplatek na dani z příjmů a dani z nemovitostí. V případě nadměrného odpočtu za červen 2011 v částce 95 131 Kč (správce daně zde uvádí 95 131 Kč namísto 95 931 Kč, pozn. soudu) správce daně konstatoval, že tento vznikl ke dni 27. 12. 2013, lhůta k jeho vrácení uplynula dne 26. 1. 2014, a dne 14. 2. 2014 byl nadměrný odpočet vrácen dlužníkovi. Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

[9] Po posouzení věci shledal krajský soud žalobu důvodnou a napadené správní rozhodnutí zrušil pro vadu řízení a nezákonnost. Dospěl totiž k závěru, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nereagoval na odvolací námitku, že v odvolání vyjmenované přeplatky byly proti vůli a v rozporu se snahou daňového subjektu správcem daně neoprávněně převáděny na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti, čímž byly nezákonně odňaty z jeho sféry vlivu a docházelo k nedobrovolnému započítávání přeplatků na nezákonně stanovenou daň. Z tohoto důvodu se krajský soud již nezabýval námitkami žalobce týkajícími se možnosti převedení přeplatku na dani na úhradu daňového nedoplatku. Zabýval se však dalšími žalobními námitkami, které byly od uvedené vady rozhodnutí žalovaného oddělitelné. Jednak šlo o právní otázku, v jakém okamžiku vzniká nárok daňového subjektu na úrok z uplatněného nadměrného odpočtu, ohledně níž krajský soud dospěl k závěru, že úrok z částky nadměrného odpočtu ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu dlužníkovi náleží za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu. Krajský soud tudíž přisvědčil žalobci, že závěry žalovaného ohledně počátku lhůty k vrácení nadměrného odpočtu za červen i prosinec 2011 jsou v příkrém rozporu s relevantní judikaturou Nejvyššího správního soudu, a také v tom, že dlužníkovi měl být přiznán i úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky 451 440 Kč, která jako přeplatek nebyla vrácena před uplynutím příslušné lhůty. Dále se krajský soud zabýval námitkou týkající se nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. S odkazem na zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Aps 3/2013 přitom dospěl k závěru, že tento nárok a nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu se vzájemně nevylučují a při splnění podmínek obou zmíněných ustanovení mohou být daňovému subjektu vypláceny souběžně. Žalovaný se proto mýlí, argumentuje-li v napadeném správním rozhodnutí tím, že výše úrokové sazby podle obou daných ustanovení je shodná, a dlužníkovi by tak byly přiznány úroky ve stejné výši. V případě dlužníka přitom u obou zdaňovacích období nastala situace předvídaná v § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť došlo ke změně původních rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti, která spočívala v nesprávném výkladu příslušného ustanovení zákona. Na okraj krajský soud dodal, že v situaci, kdy se dlužník ve všech podáních v dané věci domáhal úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, a sám žalovaný se k nároku žalobce na tento úrok v napadeném rozhodnutí vyjadřoval, považuje za zcela nemístnou argumentaci žalovaného, že tento úrok nebyl předmětem daného řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[10] Proti uvedenému rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Jejím úvodem shrnul dosavadní průběh řízení, ze kterého podle jeho názoru plyne, že pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně nebyla splněna podmínka uvedená v § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť daňovým subjektem nebyla na základě v přezkumném řízení změněných rozhodnutí uhrazena žádná částka. Dále nebyla splněna ani podmínka neoprávněně vedeného exekučního řízení, tudíž žalobci nenáleží ani úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel poukázal také na skutečnost, že žalobce v odvolání požadoval přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu, s kteroužto námitkou se stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí vypořádal. V žalobě však žalobce požadoval přiznání úroku podle odst. 1 téhož ustanovení, který - vzhledem k výše uvedenému - nemohl být předmětem soudního přezkumu.

[11] Ke krajským soudem tvrzenému nevypořádání odvolací námítky, že přeplatky na DPH byly neoprávněně převáděny na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti, stěžovatel uvedl, že tato odvolací námitka byla pro řízení ve věci úroku z vratitelného přeplatku irelevantní, neboť ji měl daňový subjekt uplatnit v řízení o vrácení přeplatku. Stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že se ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi pro věc podstatnými odvolacími námitkami. Poukázal také na skutečnost, že daná žalobní námitka byla uplatněna v související žalobě vedené u krajského soudu, která byla rozsudkem ze dne 20. 12. 2017, č. j. 15 Af 48/2015 - 31, zamítnuta. V tomto rozsudku (který byl napaden kasační stížností vedenou u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 33/2018) přitom krajský soud konstatoval, že do insolvenčního řízení vstupuje až případný vratitelný přeplatek, neboť teprve ten se považuje za majetek dlužníka. Závěry krajského soudu v uvedené související věci podle stěžovatele potvrzují správnost postupu správce daně v této věci, a také skutečnost, že vypořádání předmětné žalobní námítky příslušelo do jiného daňového řízení, a podléhalo tak soudnímu přezkumu v jiné žalobní věci.

[12] Na základě výše uvedených skutečností stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti žalobce uvedl, že bylo procesní chybou stěžovatele, pokud se námitkou, že přeplatky na DPH byly neoprávněně převáděny na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti dlužníka v insolvenčním řízení, nezabýval i v tomto řízení. Otázka, jaký přeplatek měl být správcem daně vrácen do majetkové podstaty dlužníka, totiž představuje zásadní otázku pro správné stanovení výše úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, resp. též úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Skutečnost, že žalobce uplatnil stejnou námitku ve dvou různých řízeních, ještě neznamená, že by v jednom z nich mohl správce daně tuto námitku zcela opominout, když byla zásadní pro obě řízení. Stěžovatel se podle žalobce v kasační stížnosti věnuje tomu, zda měl být vůbec aplikován § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu, ale opomíjí skutečnost, že krajský soud odůvodnil nezákonnost jeho rozhodnutí též nesprávnou aplikací lhůt k vrácení nadměrného odpočtu na DPH a počátkem doby, od níž úroky náleží. Přitom i určení nesprávného data počátku úročení představuje nezákonnost, pro kterou bylo třeba rozhodnutí stěžovatele zrušit. Názor stěžovatele na uvedenou otázku přitom nemá oporu v zákoně ani v judikatuře a žalobce považuje za neuvěřitelné, že byl stěžovatel vůbec schopen obhajovat takový hrubý zásah do práv daňového subjektu.

[14] Žalobce také potvrdil, že v řízení skutečně požadoval přiznání úroků podle § 254 odst. 2 daňového řádu ve dvojnásobné výši, a upřesnil, že tento požadavek vycházel

pokračování

zejména z jeho přetrvávajícího právního názoru o neoprávněném započítávání přeplatků na úhradu nedoplatků jiných daňových povinností dlužníka. Bere však na vědomí, že do vyřešení otázky legality započítávání přeplatků na DPH na jiné daňové povinnosti dlužníka v insolvenčním řízení (viz řízení vedené u Nejvyššího správního pod sp. zn. 7 Afs 33/2018) nelze v tomto případě jednoznačně konstatovat závěr o možné aplikaci § 254 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud se aplikací § 254 odst. 2 daňového řádu podrobněji nevěnoval, avšak konstatoval, že žalobci vzniklo právo na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který však nevylučuje nárok na úrok podle § 254 daňového řádu. Vyšel tedy z uvedeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 3/2013, z něhož tento soud vychází i nadále (viz např. rozsudek ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23).

[15] Navzdory právnímu názoru stěžovatele je tedy třeba uzavřít, že žalobce byl poškozen původním rozhodnutím správce daně, kterým mu bylo odepráno právo na nadměrný odpočet na DPH. Takové odeprání práva je přitom v souladu s judikaturou ekvivalentem pozitivnímu uhrazení částky, která mu měla být vrácena. Teprve následně, v rámci přezkumného řízení, došlo k vydání rozhodnutí, kterým byl původní nezákonný výrok změněn, a právo na vrácení přeplatku bylo žalobci přiznáno. S ohledem na to žalobci v souladu s relevantní judikaturou jednoznačně vzniklo právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu.

[16] Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem žalobce uzavřel, že kasační stížnost považuje za nedůvodnou, a navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. Požádal také o přiznání náhrady nákladů řízení.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu námitek uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.); dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[18] V nyní posuzované věci krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí zejména z toho důvodu, že stěžovatel v rámci jeho odůvodnění nereagoval na odvolací námitku žalobce, že vyjmenované přeplatky byly proti vůli a v rozporu se snahou daňového subjektu správcem daně neoprávněně převáděny na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti, čímž byly nezákonně odňaty z jeho sféry vlivu a docházelo k nedobrovolnému započítávání přeplatků na nezákonně stanovenou daň. Stěžovatel s tímto závěrem krajského soudu nesouhlasí, neboť je toho názoru, že uvedená odvolací námitka byla pro řízení ve věci úroku z vratitelného přeplatku irelevantní, a žalobce ji měl uplatnit v řízení o vrácení přeplatku; se všemi podstatnými námitkami se stěžovatel dle svého názoru vypořádal. S názorem stěžovatele se však Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit.

[19] Podstatou odvolání žalobce bylo jeho přesvědčení, že správce daně měl v souvislosti se změnou rozhodnutí v přezkumném řízení postupovat podle § 254 daňového řádu, tedy vyplatit daňovému subjektu úroky z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně však nesprávně postupoval pouze podle § 155 daňového řádu, a tudíž mu přiznal zákonné úroky nižší. Splnění podmínky stanovené v § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy že daňovému subjektu náleží úrok z částky, která jím byla „uhrazena“, žalobce odůvodňoval tím, že v jeho případě se nejednalo o pouhé dobrovolné „placení“, ale docházelo dokonce k odnímání finančních prostředků po právu mu náležejících. Z důvodu nesprávného postupu správce daně totiž došlo k odeprání vrácení přeplatku v podobě nadměrného odpočtu, které je ekvivalentem úhrady této částky.

[20] Ve vztahu k přeplatkům, které byly proti jeho vůli správcem daně neoprávněně převáděny na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti za zdaňovací období červen 2011, pak žalobce požadoval přiznání úroku podle § 254 odst. 2 daňového řádu (tedy ve dvojnásobné výši oproti úroku podle odst. 1 téhož ustanovení). Tato odvolací námitka žalobce přitom byla postavena na předpokladu, že přeplatky na DPH byly převáděny na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti za červen 2011 neoprávněně; správně měly být navráceny do majetkové podstaty dlužníka.

[21] Z uvedeného je tedy patrné, že podle žalobce byla neoprávněným převáděním přeplatků na DPH na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti naplněna podmínka „neoprávněné exekuce“ stanovená v § 254 odst. 2 daňového řádu, tedy že toto převádění přeplatků je ekvivalentem jeho faktického „vymáhání“, obdobně jako je v případě odst. 1 téhož ustanovení zadržování nadměrného odpočtu ekvivalentem „úhrady“ této částky. Stěžovatel se přitom v rozhodnutí o odvolání s touto námitkou vypořádal pouze uvedením skutečnosti, že vůči daňovému subjektu žádná exekuční řízení v souvislosti s DPH za červen a prosinec 2011 vedena nebyla a žádný nedoplatek po něm nebyl vymáhán.

[22] Podle názoru Nejvyššího správního soudu se takové vypořádání zcela míjí s podstatou dané odvolací námitky, tedy že převádění daňových přeplatků dlužníka na úhradu jiných daňových povinností je ekvivalentem jeho faktického vymáhání (tedy „exekuce“ ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu), přičemž klíčová je skutečnost, že stěžovatel evidentně zcela pominul premisu obsaženou v dané námitce, a to že přeplatky na DPH byly převáděny na úhradu nezákonně stanovené daňové povinnosti za červen 2011 neoprávněně. Vypořádání se s touto premisou je přitom esenciálním předpokladem právě pro posouzení podstaty dané odvolací námitky, neboť bylo-li by převádění přeplatků správcem daně bylo v souladu se zákonem, nebylo by vůbec možno hovořit o jejím „neoprávněném vymáhání“.

[23] Jak navíc uvedl již krajský soud (viz odst. 20 napadeného rozsudku), vypořádání uvedené námitky je zásadní i z toho důvodu, že pokud by byly přeplatky na DPH skutečně převáděny na úhradu nedoplatků na jiných daních neoprávněně, nebylo by možné okamžik jejich převedení považovat za skutečnost určující konec období, za které má dlužník nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Toto období by v takovém případě pokračovalo až do skutečného vrácení přeplatku dlužníkovi. Nelze se tedy ztotožnit s názorem stěžovatele, že v projednávané věci je uvedená námitka irelevantní a není třeba se s ní v rámci rozhodnutí o odvolání vypořádat.

[24] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud postupoval správně, pokud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro vadu řízení, která měla za následek jeho nezákonnost.

[25] Na výše uvedeném závěru přitom nemůže nic změnit skutečnost, že daná odvolací námitka byla žalobcem uplatněna také v souvisejícím daňovém řízení o vrácení přeplatku. V tomto ohledu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje s tvrzením žalobce, že tato skutečnost ještě neznamená, že by v jednom z řízení mohl stěžovatel danou námitku zcela opominout, jestliže byla zásadní pro obě řízení. Povinnosti vypořádat se s danou námitkou v posuzované věci pak nemůže stěžovatele zprostit ani fakt, že v souvisejícím daňovém řízení byla námitka uplatněna v žalobě, která byla krajským soudem zamítnuta.

[26] Je také vhodné připomenout, že při dalším postupu ve věci je stěžovatel vázán závěry krajského soudu vyslovenými v nyní projednávaném případě, které nebyly kasační stížností vůbec napadeny (tedy závěry týkající se otázky, v jakém okamžiku vzniká nárok daňového subjektu na úrok z uplatněného nadměrného odpočtu podle § 155 daňového řádu, či souběhu nároků podle § 155 a § 254 daňového řádu).

pokračování

[27] Stěžovatel dále namítal, že žalobce v odvolání požadoval přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu, avšak v žalobě požadoval přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, který tak nemohl být předmětem posouzení. K této námitce Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že ji považuje za nemístnou. Žalobce od počátku žádal přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně „podle § 254 daňového řádu“; respektive obecně žádal, aby správce daně postupoval v souladu s § 254 daňového řádu. Nad rámec toho od výše zmiňované premisy o neoprávněném převádění přeplatků na DPH na úhradu jiných, nezákonně stanovených daňových povinností, dovozoval svůj nárok na dvojnásobnou výši úroku podle speciální úpravy obsažené v odst. 2 uvedeného ustanovení. Sám stěžovatel se pak opakovaně vyjadřoval k tomu, že nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu nevznikl. Není tedy na místě nyní tvrdit, že požadavek na přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu nemohl být posuzován v rámci soudního přezkumu. Ani tuto námitku proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou.

[28] Stěžovatel v kasační stížnosti rovněž zopakoval svůj názor, že podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ani podle § 254 odst. 2 daňového řádu nebyla splněna. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že splněním podmínek stanovených v odst. 1 uvedeného ustanovení se krajský soud v napadeném rozsudku poměrně podrobně věnoval a dospěl k závěru, že splněny byly. Vycházel přitom z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podle které jsou uvedené podmínky splněny, „pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním ‚pozitivnímu‘ ubrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím“ (viz rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, či ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23). Stěžovatel přitom v kasační stížnosti tento závěr krajského soudu zcela pomíjí a neuvádí žádný argument, který by jej zpochybňoval či vyvracel. Nejvyšší správní soud se proto s tímto závěrem krajského soudu ztotožňuje a názor stěžovatele považuje za rozporný s výše citovanou judikaturou, od níž nemá důvodu se v projednávané věci odchylovat.

[29] Co se týče naplnění podmínek stanovených v § 254 odst. 2 daňového řádu, k tomu se krajský soud v napadeném rozsudku nevyjadřoval. Vzhledem k důvodu zrušení rozhodnutí stěžovatele by to totiž bylo předčasné. Ze stejného důvodu se k nároku plynoucímu z uvedeného ustanovení nebude vyslovovat ani Nejvyšší správní soud.

[30] S poukazem na shora uvedené důvody tedy Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s.).

[31] Soud také rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl naopak ve věci plný úspěch, a proto mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení. Žalobce prostřednictvím svého právního zástupce učinil jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), a to vyjádření ke kasační stížnosti. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k ní přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů, celkem tedy 3 400 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající této dani, kterou je zástupce povinen z odměny

za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Žalobci se tedy přiznává náhrada nákladů řízení spočívajících v odměně, hotových výdajích a dani z přidané hodnoty zástupce v celkové výši 4 114 Kč. K zaplacení náhrady nákladů řízení byla stěžovateli stanovena přiměřená lhůta v délce jednoho měsíce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 19. prosince 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu