



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobkyně: **Workpress Aviation s. r. o.**, IČ 29160715, Folmavská 2980/2,
301 00 Plzeň,
zastoupené JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem, Plaská 614/10,
150 00 Praha 5,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, Hálkova 14, 305 72 Plzeň,

o žalobě ze dne 5. 5. 2019 na ochranu proti nečinnosti žalovaného,

takto:

- I. Žaloba, aby soud uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí o vrácení zajištěné daně ve výši 21 773 681 Kč, rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku ve výši 14 489 690 Kč a rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně z částky 7 283 991 Kč, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 5. 5. 2019, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala, aby soud rozhodl tak, že uloží žalovanému vydat *a)* rozhodnutí o vrácení zajištěné daně ve výši 21 773 681 Kč; *b)* rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku ve výši 14 489 690 Kč, přičemž úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního období, a to od 8. 4. 2017 do dne uhrazení přeplatku ve výši 14 489 690 Kč; *c)* rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně z částky 7 283 991 Kč.

[III] Žaloba

1. Žalobkyně (dále též „daňový subjekt“) připomněla, že Finanční úřad pro Plzeňský kraj, Územní pracoviště v Plzni (dále jen „správce daně“ nebo „žalovaný“) zahájil dne 25. 7. 2016 u žalobkyně daňovou kontrolu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 – prosinec 2014, leden 2015, březen – červen 2015 a srpen – prosinec 2015 a daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2014 a 2015. Ke dni podání této žaloby nebyly daňové kontroly doposud ukončeny.
2. V rámci probíhající daňové kontroly vydal správce daně dne 26. 1. 2017 zajišťovací příkazy, kterými zajistil splnění daňové povinnosti uhradit pravděpodobně v budoucnu stanovenou daň. Žalobkyně byla přesvědčena, že proti zajišťovacím příkazům uplatnila v zákonné lhůtě relevantní opravný prostředek, avšak ani správce daně (v rámci autoremedury), ani odvolací orgán o podaném odvolání v zákonem předvídané lhůtě nerozhodli, čímž došlo k pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů.
3. Žalobkyně se domáhala vrácení zajištěných finančních prostředků na základě příslušných instrumentů stanovených zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), avšak správce daně je k dnešnímu dni nevrátil, ačkoliv je zadržuje bez jakéhokoliv právního důvodu.
4. Vzhledem k tomu, že žalobkyně bezvysledně vyčerpala veškeré právní prostředky ochrany poskytované daňovým řádem, požádala o soudní ochranu prostřednictvím žaloby na ochranu před nečinností.
5. Žalobkyně dále rekapitulovala průběh dosavadního řízení. Správce daně dne 25. 1. 2017 vydal v žalobě specifikované zajišťovací příkazy, které byly žalobkyni doručeny do datové schránky dne 26. 1. 2017. Na základě vydaných zajišťovacích příkazů měly být zajištěny finanční prostředky v celkové výši 21 773 681 Kč.
6. V návaznosti na vydání zajišťovacích příkazů vydal tentýž den správce daně *a)* exekuční příkaz ze dne 26. 1. 2017, č.j. 119931/17/2301-80541-401957, na přikázání pohledávky z účtu, kterým vůči žalobkyni nařídil exekuci přikázáním pohledávky v celkové výši 21 773 681 Kč ze specifikovaných bankovních účtů žalobkyně, a *b)* exekuční příkaz ze dne 26. 1. 2017, č.j. 119990/17/2301-80541-401957, na přikázání pohledávky z účtu, kterým vůči žalobkyni nařídil exekuci přikázáním pohledávky v celkové výši 21 773 681 Kč ze specifikovaných bankovních účtů žalobkyně (dále jen „exekuční příkazy“).
7. Žalobkyně v návaznosti na vydané zajišťovací příkazy a exekuční příkazy provedla dne 27. 1. 2017 částečnou úhradu zajištěné daně ve prospěch bankovního účtu správce daně, a to ve výši 14 489 690 Kč. Zbývající část zajištěné daně ve výši 7 283 991 Kč byla správcem daně exekvována přímo z výše uvedených bankovních účtů žalobkyně, a to na základě vydaných exekučních příkazů.

8. Dne 20. 2. 2017 v 10:00 hodin se u správce daně uskutečnilo ústní jednání ve věci probíhajících daňových kontrol daně z příjmů právnických osob a daně z přidané hodnoty za roky 2014 a 2015, především ve věci současného stavu kontrol a dalšího postupu a ve věci zajištění daně a exekuce. O ústním jednání byl sepsán protokol ze dne 20. 2. 2017, čj. 283369/17/2301-61050-403201 (dále jen „Protokol“), ve kterém se zástupce žalobkyně vyjádřil následovně: *„Na úvod bych rád uvedl, že úhrada částky na základě zajišťovacích příkazů zásadně zasáhla do cash flow daňového subjektu. Další případný obdobný zásah by mohl být pro daňový subjekt likvidační. Daňový subjekt plánuje další expanzi a růst, nicméně současná situace mu značně ztěžuje jednání s bankami. Daňový subjekt má zájem na řádném vyměření a úhradě daní, avšak by rád důsledně využil své procesní možnosti a pokračoval v dokazování. Především zvažuje provedení důkazů znaleckými posudky. Zároveň daňový subjekt předal své písemné vyjádření k vydaným zajišťovacím příkazům, které však nemá být považováno za odvolání.“*. Správce daně k tomu konstatoval, že *„(...) podané vysvětlení bere na vědomí a seznámí se s jeho obsahem.“*
9. Vyjádření k zajišťovacím příkazům, které zmínila žalobkyně v Protokolu, bylo správcem daně předáno v rámci ústního jednání dne 20. 2. 2017, což správce daně stvrdil podpisem Protokolu. Vyjádření obsahovalo: označení správce daně, který zajišťovací příkazy vydal; označení žalobkyně; označení zajišťovacích příkazů uvedením příslušných čísel jednacích; konstatování žalobkyně o nezákonnosti zajišťovacích příkazů; důvody, pro které považuje žalobkyně vydané zajišťovací příkazy za nezákonné; návrh na zrušení zajišťovacích příkazů; podpis osoby oprávněné vystupovat za žalobkyni (dále jen „Vyjádření“).
10. Žalobkyni bylo dne 5. 4. 2017 nahlédnutím do spisu týkajícího se zajišťovacích příkazů zjištěno, že Protokol i Vyjádření jsou součástí tohoto spisu, a to jako položka č. 24. Ze žádného spisového materiálu nevyplývalo, že by správce daně na Vyjádření jakkoliv reagoval, vyhodnotil jej, zamítl jej či žádal jeho doplnění. Žalobkyně disponuje soupisy písemností ze všech daňových spisů týkajících se žalobkyně vedených správcem daně, jakož i kompletním obsahem těchto daňových spisů týkajících se daňových kontrol DPH a DPPO za roky 2014 a 2015 a žádný procesní úkon ve vztahu k Vyjádření realizovaný ze strany správce daně není v těchto spisech obsažen. S ohledem na uvedené byla žalobkyně přesvědčena, že správce daně, vázán zákonem, měl posuzovat Vyjádření dle jeho skutečného obsahu a pokud měl za to, že obsah je nejasný či vykazuje nějaké vady, měl žalobkyni vyzvat k upřesnění či odstranění vad ve smyslu § 74 daňového řádu. To se však v dané věci nestalo.
11. Žalobkyně byla přesvědčena, že § 70 odst. 2 daňového řádu ukládá správci daně povinnost z úřední povinnosti zkoumat veškerá došlá podání, dle jejich obsahu je posoudit a následně učinit relevantní právní jednání, jednoduše na toto podání nějakým způsobem reagovat. Tento závěr ostatně potvrzují slova samotného zákonodárce uvedená v důvodové zprávě (citováno). Obdobně se k výše uvedenému vyjadřuje také odborná literatura (odkaz na Josef BAXA, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMKA. *Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. strana 374. I. díl. ISBN 978-80-7357-564-9* [dále jen „odborná literatura“]). Totožné závěry jsou dohledatelné také v judikatuře Nejvyššího správního soudu, např. v rozsudku ze dne 14. 10. 2005, č.j. 7 Afs 71/2005-74, ve kterém bylo judikováno: *„Z ustanovení § 21 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vyplývá, že při posuzování procesního úkonu je rozhodující jeho obsah, a nikoliv to, jak je označen. Tato zásada však platí jen tehdy, je-li úkon účastníka určitý a srozumitelný nebo má-li potřebné náležitosti. Neumožňuje-li úkon jednoznačný závěr o tom, co jím účastník vyjádřil, je třeba v*

souladu s § 21 odst. 8 citovaného zákona účastníka vyzvat, aby vady podání odstranil. Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu však neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „domýšlel“ nebo činil závěry z jeho obsahu nevyplyvající.“

12. Žalobkyně byla přesvědčena, že Vyjádření bylo dostatečně srozumitelné, obsahovalo veškeré potřebné náležitosti a svým obsahem mělo být správcem daně vyhodnoceno jako odvolání proti zajišťovacím příkazům, neboť podání obsahuje veškeré zákonem požadované náležitosti pro odvolání (viz § 112 odst. 1 daňového řádu). Skutečnost, že správce daně nedostál své povinnosti stanovené mu § 70 odst. 2 daňového řádu je umocněna faktem, že sám správce daně v Protokolu konstatoval, že podané vysvětlení bere na vědomí a seznámí se s jeho obsahem. Správce daně jednak potvrdil přijetí předmětného podání a zároveň uvedl, že se bude seznamovat s jeho obsahem. Své zákonné povinnosti však již nedostál a po seznámení se s podáním žalobkyně o tomto podání nerozhodl, ani žalobkyni nevyzval k případnému upřesnění či jeho doplnění. Byť žalobkyně v rámci svého Vyjádření ve vztahu k Vyjádření uvedla, že nemá být považována za odvolání, není na žalobkyni, aby nahrazovala hodnocení podání v rámci daňového řízení, ke kterému je ze zákona povinen správce daně. Žalobkyně nemůže suplovat roli správce daně, tím spíše ne v tak hraniční situaci, která je obvykle s vydáním zajišťovacích příkazů spojena. Byť byly zajišťovací příkazy prakticky obratem žalobkyni uhrazeny či správcem daně vymoženy, způsobily na straně žalobkyně značné škody mj. v podobě vypovězení úvěru ze strany financujících bank. Správce daně však Vyjádření nevěnoval náležitou pozornost a nedostál svým zákonným povinnostem. Žalobkyně se může pouze domnívat, proč správce daně nepostoupil odvolání k rozhodnutí Odvolacímu finančnímu ředitelství a jaké byly jeho úmysly. Rozhodné pro nyní projednávanou věc je fakt, že o podaném odvolání nebylo v zákonné třicetidenní lhůtě rozhodnuto a zajišťovací příkazy se tak staly neúčinnými.
13. Ze soudní judikatury lze tedy dovodit jednoznačný závěr o tom, že je povinností správce daně posuzovat každé podání, které od adresátů veřejných subjektivních práv a povinností v oblasti veřejné správy obdrží, bez ohledu na jeho formální označení. Z výše uvedeného vyplývá, že dne 22. 3. 2017 uplynula třicetidenní lhůta, ve které byl správce daně povinen o odvolání proti zajišťovacím příkazům rozhodnout, a to ve smyslu § 168 odst. 1 daňového řádu. Uplynutím lhůty se předmětné zajišťovací příkazy staly neúčinnými a počínaje 23. 3. 2017 správce daně neoprávněně zadržuje žalobkyni zajištěnou, resp. exekuvanou daň.
14. Podle § 150 odst. 4 daňového řádu platí, že *částky na zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň se přijímají a evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu. Ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu se převede zajištěná částka ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu na příslušný osobní daňový účet daňového subjektu.*
15. Odborná literatura k pozbytí účinků zajišťovacího příkazu uvádí: „Nerozhodl – li by správce daně ve stanovené třicetidenní lhůtě, a v důsledku toho se stal zajišťovací příkaz neúčinným, pak blokoval – li by správce daně nadále již dříve zajištěné finanční prostředky, tyto by se v okamžiku neúčinnosti zajišťovacího příkazu staly přeplatkem. Pokud by tedy odpadl právní důvod pro jejich zajištění, je správce daně povinen (není – li jiných nedoplatek) je vrátit i bez žádosti do 15 dnů, v opačném případě by měl daňový subjekt nárok na úrok ze zadržované částky dle § 155 odst. 5.“

16. S ohledem na § 150 odst. 4 daňového řádu, žalobkyně podala dne 11. 4. 2018 žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství, ve které požádala správce daně, aby jí vrátil přeplatek v celkové výši 21 773 68 Kč, který eviduje na jejím daňovém účtu počínaje dnem 23. 3. 2017, jehož splatnost nastala v náhradní patnáctidenní lhůtě dne 7. 4. 2017, a to na bankovní účet žalobkyně a bez zbytečného odkladu. Žalobkyně dále správce daně požádala o vrácení úroku z části vratitelného přeplatku odpovídající částce 14 489 690 Kč, přičemž úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního období, a to od 8. 4. 2017 do dne uhrazení přeplatku dle předchozího odstavce, a to na bankovní účet žalobkyně. Vzhledem k tomu, že část finančních prostředků byla po žalobkyni vymáhána neoprávněně, neboť exekuční titul pozbyl účinnosti v důsledku pozbytí účinnosti zajišťovacího příkazu, požádala žalobkyně o vrácení úroku ze zbývajících částí vratitelného přeplatku odpovídající částce 7 283 991 Kč, přičemž úrok ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů násobeného dvakrát. Žalobkyně požadovala zaplacení úroku dle tohoto odstavce od 27. 1. 2017 do dne uhrazení přeplatku jistiny zajištěné daně, a to na její bankovní účet.
17. Jelikož správce daně na podanou Žádost žádným způsobem nereagoval, podala žalobkyně dne 24. 4. 2018 podání s označením „Žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství – Urgence“, ve které u správce daně urgoval vyplacení shora specifikovaných finančních prostředků. Správce daně vyhodnotil podání žalobkyně označené jako podnět na ochranu před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu a postoupil jej Odvolacímu finančnímu ředitelství k posouzení. Odvolací finanční ředitelství dne 25. 5. 2018 doručilo žalobkyni Vyrozumění podle § 38 odst. 4 daňového řádu o odložení podnětu (č.j. 23478/18/5100-41458-711539), kterým shledalo podnět žalobkyně na ochranu před nečinností nedůvodným.
18. Žalobkyně byla přesvědčena, že postup správce daně byl od doby uplynutí lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům zcela nezákonný. Žalobkyně byla přesvědčena, že v důsledku uplynutí lhůty pro odvolání se staly zajišťovací příkazy neúčinnými a správce daně měl *ex officio* vrátit žalobkyni nezákonně zadržované finanční prostředky včetně úroků z prodlení s vrácením přeplatku daně.
19. Jak je patrné z textace Vyrozumění OFŘ, pak k meritu věci je zde uvedena toliko jedna věta („*Správce daně má za to, že není nečinný, neboť k podání ze dne 20. 2. 2017 se zmocněnec podatele do protokolu o ústním jednání ze dne 20. 2. 2017, č.j. 283369/17/2301-61050-403201, vyjádřil v tom smyslu, že „nemá být považováno za odvolání“. Podle správce daně tak zajišťovací příkazy nejsou neúčinné a odvolateli nevznikl vratitelný přeplatek.*“). Tento závěr byl Odvolacím finančním ředitelstvím převzat ze stanoviska správce daně, když samotné Odvolací finanční ředitelství se k otázce posouzení marného uplynutí lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům nevyjádřilo vůbec. Odvolací finanční ředitelství shledalo podnět nedůvodným z toho důvodu, že neuplynuly lhůty stanovené daňovým řádem k posouzení žádosti žalobkyně. Žalobkyně byla přesvědčena, že důvody uvedené Odvolacím finančním ředitelstvím ve Vyrozumění jsou toliko důvody zástupnými a nadto nesprávnými, nemajícími oporu v relevantní zákonné úpravě.
20. V dané věci je zásadní posouzení otázky, zda písemné vyjádření žalobkyně ze dne 20. 2. 2017, které bylo téhož dne doručeno správci daně v rámci ústního jednání, je možné považovat za odvolání proti zajišťovacím příkazům. Posouzení této otázky je zásadní pro

závěr o marném uplynutí třicetidenní lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům.

21. Žalobkyně byla přesvědčena, že správce daně v případě, že od žalobkyně obdržel písemné podání, byl povinen se jeho obsahem zabývat a v návaznosti na jeho obsah učinit relevantní procesní kroky. Jak již žalobkyně uvedla výše, písemné vyjádření ze dne 20. 2. 2017 obsahuje veškeré náležitosti odvolání stanovené v § 112 daňového řádu. Správce daně po jeho převzetí výslovně uvedl, že jej bere na vědomí a seznámí se s jeho obsahem. Žalobkyně měla za to, že pokud by se správce daně podáním ze dne 20. 2. 2017 skutečně zabýval, pak by musel nutně dospět k závěru, že se jedná o odvolání proti zajišťovacím příkazům. Ostatně, i v rámci podání označeného žalobkyní jako „Žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství – Urgence ze dne 24. 4. 2018“ došlo k jeho posouzení ze strany správce daně, který dospěl k závěru o tom, že se jedná o podnět na ochranu před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu a jako takový jej postoupil Odvolacímu finančnímu ředitelství. Proč se tomu tak nestalo i v případě vyjádření ze dne 20. 2. 2017, není žalobkyni známo. Na základě výše uvedených skutečností byla žalobkyně přesvědčena, že uplynutím lhůty pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům pozbyly předmětné zajišťovací příkazy účinnosti a správce daně byl povinen z úřední povinnosti zajištěnou daň vrátit. Žalobkyně v tomto ohledu odkázala na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozsudek ze dne 2. 7. 2015, č.j. 2 Afs 79/2015-36, ve kterém kasační soud konstatoval následující: „[d]omáhá-li se daňový subjekt vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu), je v první řadě povinen vyčerpat prostředek ochrany podle § 38 daňového řádu. Lhůta k podání nečinnostní žaloby (§ 79a násl. s. ř. s.) se odvíjí od vyřízení tohoto prostředku ochrany správcem daně. „Nejvyšší správní soud připomíná (viz bod 16 jeho rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43), že – s ohledem na § 1 odst. 2 daňového řádu - „smyslem a účelem daňového řízení je stanovení a vybrání daně ve správné výši“ a že daňový řád „v žádném svém ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, která činí 6 let (srov. § 155 odst. 7 a § 164 odst. 3 daňového řádu); naopak v jeho § 20 odst. 2 se výslovně uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku (srov. § 160 odst. 1 daňového řádu)“. Uvedený princip se v obecných rysech vztahuje i na nyní projednávanou věc. Nárok daňového subjektu na plnění z titulu jeho daňověprávního vztahu ke státu je časově limitován zásadně jen prekluzivní lhůtou pro jeho přiznání či vyplacení. Domáhá-li se plnění na základě takového nároku, byť třeba jen částečně, opakovaně anebo v delším časovém odstupu od doby, kdy mohl být takovýto nárok uplatněn poprvé, avšak stále ještě v rámci prekluzivní lhůty, je na správci daně, aby se s požadavkem daňového subjektu patřičným procesním postupem vypořádal, tj. mu zákonem předepsaným způsobem dal najevo, jak na jeho tvrzený nárok nahlíží (vydal o tom rozhodnutí, učinil faktický úkon např. v podobě poukázání vratitelného přeplatku aj.). Neučiní-li tak, tj. zůstane-li správce daně nečinný, je daňový subjekt oprávněn domáhat se nápravy nejprve podle § 38 daňového řádu. Není-li ani takto uspokojen, má daňový subjekt k dispozici – podle povahy tvrzeného omisivního jednání správce daně – prostředky soudní ochrany, tedy žalobu na ochranu před nečinností správního orgánu (§ 79a násl. s. ř. s.) či žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu (§ 82a násl. s. ř. s.); k tomu, jaký z nich lze kdy použít, viz zejm. body 16 až 18 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, srov. též bod 17 již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43.“ Dále žalobkyně odkázala na rozsudek ze dne 10. 06. 2015, č.j. 2 Afs 234/2014-43, v němž bylo uvedeno mj. toto: „Lze tedy uzavřít, že správce daně a

žalovaný pochybili, když se žádostí stěžovatelky o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně odmítli zabývat z ryze formálních procesních důvodů a neposoudili ji jako podnět k provedení toho, k čemu byli ex offio povinni. K tomu lze dodat, že stěžovatelka opírala svou žádost mimo jiné o to, že samy orgány finanční správy si byly vědomy nesprávnosti své tehdejší praxe při stanovení výše úroku z neoprávněného jednání správce daně. Tím spíše se daňové orgány měly pokusit svá předchozí pochybení z vlastní iniciativy napravit, resp. v případě, že by shledaly žádost stěžovatelky nedůvodnou, stěžovatelku o tom přinejmenším uvědomit, nikoli se s poukazem na procesní ustanovení vyhnout věcnému posouzení její žádosti. Pokud se stěžovatelka domnívala, že správce daně nepřiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně v plné výši, správně uplatnila podnět na ochranu před nečinností podle § 38 daňového řádu. Úkony správce daně učiněné v souvislosti s případným doplacením zbylé části tohoto úroku jsou však neformální (faktické) a nepředstavují rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. (srov. bod [13] tohoto rozsudku). Proti takovým úkonům (stejně jako proti případné nečinnosti) správce daně lze tedy brojít pouze žalobou proti nezákonnému zásahu podle § 82 a násl. s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2014, čj. 2 As 127/2014-32, č. 3180/2015 Sb. NSS, a tam citovanou judikaturu, zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98, č. 2206/2011 Sb. NSS).“ V neposlední řadě žalobkyně citovala z rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2017, čj. 2 Afs 15/2017-23, podle něhož: „Stěžovatelka tedy zcela správně brojila proti nečinnosti správce daně spočívající v nepřiznání úroku podáním podnětu na ochranu proti nečinnosti. Z výše uvedené judikatury vyplývá, že jeho následným odložením ze strany Odvolacího finančního ředitelství došlo k naplnění podmínky bezvýsledného vyčerpání prostředků ochrany. Nelze dovozovat tak, jak to činí žalovaný i krajský soud, že proti nečinnosti správce daně je třeba se bránit, kromě podání podnětu na ochranu proti nečinnosti, též podáním námitky dle § 159 daňového řádu. Krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, čj. 5 Afs 51/2015- 81, se týkal odlišné procesní situace. V daném případě vydal správce daně sdělení, kterým přiznání úroku odmítl. Existoval zde tedy úkon správce daně, aktivní konání, proti němuž je možné podat námitku dle § 159 daňového řádu (obdobně též již zmiňovaný rozsudek čj. 2 Afs 191/2016-38 či Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011, k § 159). Krajský soud tedy pochybil, pokud uzavřel, že žaloba stěžovatelky byla nepřípustná z důvodů nevyčerpání prostředků ochrany, a proto Nejvyšší správní soud musel přistoupit ke zrušení napadeného usnesení.“

22. Důkazem o vadné aplikaci příslušných právních předpisů ze strany finančního úřadu jsou závěry Odvolacího finančního ředitelství uvedené ve Vyrozmění o odložení podnětu na ochranu před nečinností ze dne 25. 05. 2018. OFŘ v rámci Vyrozmění (body [13] až [16]) vyslovovalo, že daný přeplatek spočívající v bezdůvodně zajišťované dani měl být vrácen na základě žádosti žalobkyně. Takový závěr je však zcela mylný, neboť po pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů, ke kterému došlo uplynutím třicetidenní lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, byl správce daně povinen vrátit zajištěnou daň ze zákona, nikoliv na základě separátní žádosti žalobkyně. Tento závěr vyplývá jednak ze zákona a je také podpořen relevantní odbornou literaturou.
23. Dle § 150 odst. 4 daňového řádu, částky na zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň se přijímají a evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu. Ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu se převede zajištěná částka ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu na příslušný osobní daňový účet daňového subjektu.
24. Odborná literatura k pozbytí účinků zajišťovacího příkazu uvádí: „Nerozhodl-li by správce

daně ve stanovené třicetidenní lhůtě, a v důsledku toho se stal zajišťovací příkaz neúčinným, pak blokoval-li by správce daně nadále již dříve zajištěné finanční prostředky, tyto by se v okamžiku neúčinnosti zajišťovacího příkazu staly přeplatkem. Pokud by tedy odpadl právní důvod pro jejich zajištění, je správce daně povinen (není-li jiných nedoplatků) je vrátit i bez žádosti do 15 dnů, v opačném případě by měl daňový subjekt nárok na úrok ze zadržované částky dle § 155 odst. 5.“ Je tak nepochybné, že pokud správce daně neprovedl vrácení finančních prostředků ve stanovené patnáctidenní lhůtě, byl nečinný. Ke vzniku nečinnosti na jeho straně pak již nebylo potřeba jakékoliv žádosti ze strany žalobkyně, jak se mylně domnívá Odvolací finanční ředitelství.

25. Žalobkyně tak byla přesvědčena, že OFŘ, vedeno snahou vyhnout se meritornímu posouzení závadného stavu způsobeného prvostupňovým správcem daně, dospělo v bodě [29] Vyrozumění k závěru, že správce daně není nečinný, neboť doposud neuplynula 60 denní lhůta od podání žádosti pro vrácení přeplatku. Žalobkyně s tímto závěrem nesouhlasí, neb jak již uvedla výše, k vrácení přeplatku mělo dojít ze zákona ve lhůtě 15 dní od uplynutí 30 denní lhůty pro vydání rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům. A uplynutím této 15 denní lhůty stanovené § 168 odst. 4 daňového řádu počala běžet nečinnost správce daně s vrácením zajištěné částky.
26. Žalobkyně rovněž nesouhlasila se závěrem OFŘ obsaženým v bodě [29] písm. B., že žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku je de facto námitkou ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. Jak je patrné z textace § 159 daňového řádu, námitka se podává proti úkonu správce daně. Úkonem je pak aktivní, komisivní chování správce daně. Z povahy věci nelze podat námitku proti úkonu, který nebyl nikdy učiněn. Aby byla žalobkyně oprávněna k podání námítky, musel by správce daně nejprve vydat rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku – tedy vykonat námitkovatelný úkon. V dané věci je však správce daně, jak bylo již několikrát zdůrazněno výše, zcela nečinný a jakékoliv úkony vedoucí k výplatě bezdůvodně zadržovaných prostředků neučinil.
27. OFŘ se rovněž mylí, pokud má za to, že o vrácení neoprávněně zajištěných finančních prostředků měla žalobkyně požádat postupem dle § 156 daňového řádu. K tomu žalobkyně uvedla, že pokud odpadne právní důvod pro zajištění daně, je povinen správce daně takto neoprávněně zadržovanou částku vrátit ze zákona dle § 168 odst. 4 daňového řádu, nikoliv k žádosti dle § 156 daňového řádu.
28. Žalobkyně s ohledem na veškeré shora uvedené uvedla, že jsou jí správcem daně neoprávněným způsobem zadržovány finanční prostředky ve výši 21 773 681 Kč. Správce daně výše uvedené finanční prostředky zadržuje navzdory skutečnosti, že uplynula lhůta pro rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům, které žalobkyně podala dne 20. 2. 2017. Žalobkyně byla v neposlední řadě přesvědčena, že správce daně je povinen spolu s vratitelným přeplatkem uhradit žalobkyni také úrok z vratitelného přeplatku z částky 14 489 690 Kč a úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky 7 283 991 Kč, neboť tato částka byla správcem daně exekuvována přímo z bankovních účtů žalobkyně, ačkoliv vykonatelná rozhodnutí předmětné zajišťovací příkazy pozbyly jejich účinnosti.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

29. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 14. 6. 2019. K věci uvedl, že dne 25. 7. 2016 zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu (viz výše). V průběhu daňových kontrol vznikla odůvodněná obava na základě zjištěných skutečností, že daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání

daně spojeno se značnými obtížemi, a proto správce daně vydal dne 25. 1. 2017 dle § 167 daňového řádu ve spojení s § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), zajišťovací příkazy ve věci zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až prosinec 2014, leden 2015, březen 2015 až prosinec 2015 (v celkové výši 21 773 681 Kč). Ve smyslu § 103 zákona o DPH byly zajišťovací příkazy účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Částka ve výši 14 489 690 Kč byla žalobkyní dobrovolně uhrazena dne 27. 1. 2017 a částka ve výši 7 283 991 Kč byla vymožena žalovaným v rámci daňové exekuce a připsána na účet správce daně dne 2. 2. 2017.

30. Dne 20. 2. 2017 se konalo u žalovaného ústní jednání zaznamenané do protokolu č.j. 283369/17/2301-61050-403201 (viz příloha č. 1), v rámci kterého tehdejší zmocněnec daňového subjektu JUDr. Filip Behenský, advokát, správci daně předložil vyjádření daňového subjektu ze dne 20. 2. 2017 k zajišťovacím příkazům. Ve svém vyjádření k zajišťovacím příkazům brojila žalobkyně proti zákonnosti a správnosti zajišťovacích příkazů a navrhovala jejich zrušení. Do protokolu tehdejší zmocněnec JUDr. Filip Behenský nicméně výslovně uvedl, že toto vyjádření k zajišťovacím příkazům nemá být považováno za odvolání (pozn. není ani takto označeno). Správce daně bližší specifikaci daného podání akceptoval, když vůle žalobkyně byla v tomto smyslu jasně projevena.
31. Tomuto protokolovanému ústnímu jednání předcházela téhož dne 20. 2. 2017 neformální schůzka, jejíž průběh je zachycen v úředním záznamu čj. 830533/18/2301-61050-403201. Této neformální schůzky se zúčastnilo za správce daně 5 úředních osob, z toho dva ředitelé odborů (kontrolního a vymáhacího) a 3 vedoucí oddělení (kontrolních), na straně daňového subjektu byli přítomni osobně tehdejší jednatel B.D. tehdejší výrobní ředitel J.H., daňový poradce Ing. T.G., daňový poradce Ing. H., advokát JUDr. F.B. a Ing. J.Ž. Předmětem schůzky bylo objasnění dalšího postupu správce daně v probíhající daňové kontrole na dani z přidané hodnoty a na dani z příjmů právnických osob za roky 2014 a 2015. Žalobkyně se v průběhu této neformální schůzky zejména dotazovala, zda uvažuje správce daně i o zajištění daně z příjmů právnických osob, přičemž uvedla, že tento postup správce daně by pro ni byl v daném okamžiku likvidační.
32. Dle uvedeného úředního záznamu bylo dále správci daně předloženo písemné vyjádření, ve kterém je uvedeno, že žalobkyně nesouhlasí s vydáním zajišťovacích příkazů. Všechny osoby zúčastněné na správě daní, včetně jednatele žalobkyně, které se předmětného jednání zúčastnily, shodně uvedly, že toto vyjádření nemá být považováno za odvolání proti zajišťovacím příkazům. Na dotaz správce daně, proč tedy toto vyjádření předkládají, přítomní uvedli, že žalobkyně chtěla písemně vyjádřit svůj nesouhlas s vydáním zajišťovacích příkazů, nicméně rozhodnutí správce daně akceptuje a požadované částky uhradila. Dále žalobkyně uvedla, že by proto uvítala vstřícný přístup správce daně ve věci její žádosti o povolení splátek při úhradě daňových povinností na DPH, přičemž první žádost o povolení splátek byla podána již dne 7. 2. 2017.
33. Vzhledem k tomu, že byl z této schůzky u správce daně požadován protokolovaný zápis z jednání, přistoupil správce daně k pořízení protokolu o ústním jednání (čj. 283369/17/2301-61050-403201). Předtím se však účastníci jednání vzájemně dohodli, že v protokolu bude uveden a převezme ho jménem daňového subjektu pouze JUDr. F.B., a tudíž ostatní z jednání odešli; za správce daně se protokolovaného jednání zúčastnily 4 pracovnice kontrolního odboru, jednání opustil ředitel vymáhacího odboru.
34. S ohledem na to, že tehdejší zmocněnec JUDr. F.B. do protokolu výslovně uvedl

(zopakoval, co bylo sděleno na bezprostředně předcházející neformální schůzce), že písemné vyjádření k zajišťovacím příkazům nemá být považováno za odvolání, nevznikly správci daně žádné pochybnosti týkající se obsahu vyjádření či protokolu; jak vidno, ani v protokolu o ústním jednání čj. 283369/17/2301-61050-403201 nejsou na str. 3 zaznamenány žádné návrhy, vyjádření nebo výhrady směřující proti obsahu protokolu.

35. Vzhledem k právě popsanému objasnění samotné žalobkyně k obsahu jejího vyjádření tvořícího přílohu protokolu o ústním jednání čj. 283369/17/2301-61050-403201, nemusel dále správce daně s odkazem na znění § 70 odst. 2 daňového řádu posuzovat daně vyjádření podle skutečného obsahu bez ohledu na to, jak je označeno, neboť výslovně projevená vůle daňového subjektu byla jasně zaznamenána v protokolu.
36. Nadto, i s ohledem na další postup žalobkyně je patrné, že ve svých žádostech o povolení splátek (viz dále) vždy konstatovala, že jí byla zajišťovacími příkazy zajištěna částka daně v celkové výši 21 773 681 Kč, a proto by uvítala povolení posečkání úhrady daně z přidané hodnoty. Žalobkyně se nikdy ve svých žádostech o povolení splátek nezmiňovala o vrácení částky zajištěné daně i s případnými úroky, jako je tomu nyní v projednávaném případě. Je tomu tak až od doby, kdy nový zástupce žalobkyně JUDr. Jakub Hlína, advokát, nahlížel u správce daně do spisu daňového subjektu a předmětné vyjádření žalobkyně ze dne 20. 2. 2017 posoudil jinak.
37. Stran jednání uskutečněného u správce daně dne 20. 2. 2017 uvedl žalovaný následující.
38. Dne 7. 2. 2017 (tedy po připsání celé částky zajištěné daně na účet správce daně) byla žalobkyní podána žádost o povolení splátek úhrady daně z přidané hodnoty za období leden 2017, č.j. 218866/17, kterou žalobkyně odůvodnila tím, že byla nucena zaplatit zajišťovací příkazy na DPH v celkové výši 21 773 681 Kč, což výrazně ovlivnilo její finanční situaci. Tato žádost o povolení splátek byla ještě doplněna dne 27. 2. 2017, přičemž žalobkyně tvrdila, že bude schopna splatit daňovou povinnost na DPH za měsíc leden 2017 v jednotlivých splátkách, neboť v průběhu následujících měsíců očekává úhradu realizovaných zakázek. V tomto doplnění žádosti o povolení úhrady daně ve splátkách se žalobkyně nikterak nezmiňovala o případném vrácení zajištěné daně včetně příslušenství. Správce daně následně vydal dne 3. 3. 2017 rozhodnutí o posečkání úhrady daně dle § 156 daňového řádu (č.j. 369898/17/2301-51521-402857), kterým povolil rozložení úhrady daně na splátky; vzhledem k tomu, že však nebyly dodrženy podmínky stanovené rozhodnutím o posečkání úhrady daně, rozhodl správce daně dne 29. 3. 2017, že naposledy zmíněné rozhodnutí pozbývá účinnosti – čj. 587955/17/2301-51521-402857).
39. Dne 27. 3. 2017 následovalo ze strany žalobkyně podání žádosti o povolení splátek úhrady daně z přidané hodnoty za období únor 2017 (č.j. 554592/17), která byla odůvodněna úhradou zajišťovacích příkazů, a byl přiložen rozpis pohledávek, ze kterého vyplývá, že žalobkyně bude schopna splatit daňovou povinnost na DPH za měsíc únor 2017 v jednotlivých splátkách, neboť v průběhu následujících měsíců očekává úhradu realizovaných zakázek. Správce daně opět vyšel daňovému subjektu vstříc a vydal dne 10. 4. 2017 rozhodnutí č.j. 682663/17/2301-51521-402857, kterým povolil rozložení úhrady daně na splátky.
40. Dne 30. 3. 2017 byla daňovým subjektem opětovně podána žádost o povolení splátek úhrady daně z přidané hodnoty za období leden 2017 (č.j. 615458/17), ve které žalobkyně uvedla, že jedna splátka určená rozhodnutím č.j. 369898/17/2301-51521-402857 byla provedena s jednodenním zpožděním, k čemuž dle žádosti žalobkyně došlo vinou

neúmyslné administrativní chyby. Správce daně opět vyhověl této žádosti a dne 13. 4. 2017 vydal rozhodnutí č.j. 777495/17/2301-51521-402857 o posečkání úhrady daně, kterým povolil rozložení úhrady daně na splátky.

41. Žalobkyně následně podala žádosti o povolení splátek úhrady DPH za období březen 2017, duben 2017 a květen 2017, kterým bylo ze strany žalovaného vyhověno. Žalobkyně ani v jedné z nich nepožadovala (nezmínila) vrácení zajištěné částky daně, naopak z těchto žádostí vyplývá, že byla srozuměna s tím, že je tato částka předmětem zajištění na dosud nestanovenou daň z důvodu probíhající daňové kontroly na DPH; správce daně navíc vycházel i z jasně projevené vůle žalobkyně, že podání ze dne 20. 2. 2017 nemá být považováno za odvolání, nic jiného v tomto směru nenamítala ani sama žalobkyně.
42. Žalovaný měl za to, že není pravdou, že žalobkyně uplatnila v zákonem stanovené lhůtě proti zajišťovacím příkazům relevantní opravný prostředek, o kterém nebylo v zákonem stanovené lhůtě rozhodnuto, a proto došlo k pozbytí účinnosti zajišťovacích příkazů.
43. Na základě plných mocí ze dne 6. 2. 2018, 8. 2. 2018 a 5. 4. 2018 byl zmocněn k zastupování žalobkyně JUDr. Jakub Hlína, který podal po nahlédnutí do příslušných částí spisu daňového subjektu dne 11. 4. 2018 podání označené jako „Žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství“, které bylo zaevidováno u správce daně pod třemi čísly jednacími. S ohledem na obsah tohoto podání ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu posoudil žalovaný toto podání jako:
 1. č.j. 845956/18 ze dne 11. 4. 2018 – námitku proti přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 159 daňového řádu ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu (b. 40 uvedeného podání). Rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018, č.j. 1173008/18/2301-80543-404726, byla námitka zamítnuta (toto rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno rovněž dne 15. 6. 2018). Žalobkyně měla možnost uplatnit opravný prostředek, v zákonem stanovené lhůtě tohoto svého práva nevyužila.
 2. č.j. 787822/18 ze dne 11. 4. 2018 – žádost o vrácení přeplatku dle § 155 odst. 2 daňového řádu (b. 38 předmětného podání), o které správce daně rozhodl rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018, č.j. 1222956/18/2301-51521-402857, tak, že se požadavku na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 21 773 681 Kč nevyhovuje. Toto rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 15. 6. 2018. V souladu s poučením v rozhodnutí o přeplatku měla žalobkyně možnost uplatnit opravný prostředek, v zákonem stanovené lhůtě tohoto svého práva nevyužila.
 3. č.j. 845918/18 ze dne 11. 4. 2018 – námitku týkající se přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 159 daňového řádu (b. 39 uvedeného podání), o které správce daně rozhodl rozhodnutím ze dne 15. 6. 2018, č.j. 1222733/18/2301-51521-402857, tak, že se námitka zamítá. Toto rozhodnutí bylo doručeno daňovému subjektu dne 15. 6. 2018. Proti tomuto rozhodnutí nebylo možné uplatnit opravný prostředek (dle § 159 odst. 4 daňového řádu).
44. Shora uvedené podání ze dne 11. 4. 2018, které bylo s ohledem na znění § 70 odst. 2 daňového řádu správcem daně posouzeno coby tři různá podání (viz shora), vyřídil správce daně v zákonem stanovených lhůtách. Nicméně již 24. 4. 2018 bylo správcem daně zasláno žalobkyni podání č.j. 951386/18 označené jako „Žádost o vrácení zajištěné daně včetně příslušenství – Urgence“, které bylo posouzeno jako podnět na ochranu před nečinností žalovaného dle § 38 daňového řádu.
45. V tomto podání ze dne 24. 4. 2018 žalobkyně uvedla, že dne 11. 4. 2018 podala žádost o

vrácení daně včetně příslušenství, a to v návaznosti na skutečnost, že o jejím odvolání ze dne 20. 2. 2017 proti zajišťovacím příkazům nebylo v zákonné třicetidenní lhůtě rozhodnuto a zajišťovací příkazy se tak staly neúčinnými. V podání ze dne 11. 4. 2018 žalobkyně žádala o vrácení přeplatku ve výši 21 773 681 Kč odpovídajícímu uhrazené jistotě stanovené zajišťovacími příkazy, o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky ve výši 14 489 690 Kč, která odpovídá dobrovolně uhrazené jistotě stanovené zajišťovacími příkazy a dále o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu z částky ve výši 7 283 991 Kč, která odpovídá vymožené jistotě stanovené zajišťovacími příkazy.

46. Správce daně měl za to, že není nečinný, neboť k podání ze dne 20. 2. 2017 se zmocněnec žalobkyně do protokolu o ústním jednání ze dne 20. 2. 2017, č.j. 283369/17/2301-61050-403201, jasně vyjádřil v tom smyslu, že nemá být považováno za odvolání (viz výše). Podle správce daně tak zajišťovací příkazy nejsou neúčinné a žalobkyni nevznikl vratitelný přeplatek.
47. Žalobkyní podaný podnět na ochranu před nečinností prověřilo Odvolací finanční ředitelství, které po prověření podnětu dle § 38 odst. 3 daňového řádu informovalo žalobkyni ve vyrozumění ze dne 25. 5. 2018, čj. 23478/18/5100-41458-711539, o odložení podnětu na ochranu před nečinností podle § 38 odst. 4 daňového řádu, poněvadž neshledalo prověřovaný podnět důvodným.
48. Vzhledem k tomu, že Odvolací finanční ředitelství šetřilo uvedený podnět na ochranu před nečinností v době, kdy ještě neuplynula lhůta pro vyřízení jednotlivých podání dle shora uvedených bodů 1) – 3), vyjádřilo se v tom smyslu, že správce daně nebyl nečinný, neboť dosud neuplynuly lhůty pro vyřízení jednotlivých podání – v tomto žalovaný odkázal na Vyrozumění (body 13 až 29).
49. Žalovaný uzavřel, že rozhodl o jednotlivých podáních v zákonných lhůtách rozhodnutími ze dne 15. 6. 2018, nebyl tudíž v dané věci nečinný, jak namítala žalobkyně. Žalovaný měl za to, že v případě podnětu na ochranu před nečinností žalovaného je řešena otázka procesní aktivity správce daně v mezích daného postupu či řízení, nelze tedy považovat za nečinnost například situace, kdy správce daně provádí určité úkony, které ale daňový subjekt nepovažuje za správné, a požaduje, aby správce daně činil úkony jiné. Pokud však měla žalobkyně za to, že žalovaný ve věci nerozhodl po právu, mohl uplatnit u dvou rozhodnutí (1 a 2) opravný prostředek, čehož však nevyužila.
50. Žalovaný měl s ohledem na shora uvedené za to, že nebyl nečinný, jednotlivá podání žalobkyně posoudil v zákonem stanovených lhůtách, v případě pochybností týkajících se obsahu podání vycházel z projevené vůle daňového subjektu i obsahu podání. Odvolací finanční ředitelství uplatněný podnět na ochranu před nečinností odložilo v souladu s § 38 odst. 4 daňového řádu, poněvadž neshledalo tento podnět důvodným. Žalovaný správce daně zajistil finanční prostředky ve výši 21 773 681 Kč na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty (která byla dne 28. 5. 2019 již platebními výměry po ukončení daňové kontroly stanovena) oprávněně. Žalovaný měl za to, že se žalobkyně, resp. její současný zástupce pouze snaží svým názorem na věc a novým výkladem obsahu podání ze dne 20. 2. 2017 překrýt (změnit) již dříve jasně projevenou vůli daňového subjektu nejprve na neformálním jednání (viz úřední záznam č.j. 830533/18/2301-61050-403201) a následně potvrzenou předchozím zástupcem (též advokátem) do protokolu č.j. 283369/17/2301-61050-403201.

51. Žalovaný považoval žalobou napadený postup správce daně za zákonný, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl. Současně odkázal na spisový materiál týkající se této věci.

[IV] Replika

52. Žalobkyně k vyjádření žalovaného ze dne 14. 6. 2019 zaslala soudu repliku datovanou dne 23. 10. 2019. V ní vyslovila nesouhlas se závěry žalovaného vyjevené ve vyjádření k žalobě a trvala na správnosti svých názorů (v podrobnostech soud odkazuje na text repliky).

[V] Posouzení věci soudem

53. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
54. Při jednání před soudem dne 30. 10. 2019 zástupce žalobkyně i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.
55. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
56. Podle § 79 odst. 1 věty první s. ř. s., ten, kdo bezvýsledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.
57. Podle § 81 odst. 2 s. ř. s., je-li návrh důvodný, soud uloží rozsudkem správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení a stanoví k tomu přiměřenou lhůtu, ne však delší, než kterou určuje zvláštní zákon.
58. Nečinnost správního orgánu může spočívat jak v odmítnutí vydat rozhodnutí ve věci samé (nebo osvědčení), tak v otálení s vydáním takového rozhodnutí (osvědčení) v přiměřené lhůtě, resp. jejich nevydání v takové lhůtě. Z dikce § 79 odst. 1 věty první s. ř. s. pak vyplývá, že ochrana poskytovaná soudním řádem správním skrze žalobu na ochranu proti nečinnosti správního orgánu pak pokrývá pouze tu výšeč možné nečinnosti správního orgánu, která spočívá v prodlení (nevydání) s vydáním rozhodnutí (osvědčení). Ergo, ne každá nečinnost správního orgánu může být nečinností ve smyslu § 79 a násl. s. ř. s. Judikatura správních soudů dovodila, že určitá zbytková kategorie nečinností správních orgánů (tedy ta, která nespočívá v nevydání rozhodnutí/osvědčení) může být považována za nezákonný zásah správního orgánu (jsou-li naplněny podmínky § 82 s. ř. s.).
59. Další významnou teoretickoprávní zásadou je, že žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu je subsidiární k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Existuje-li tedy rozhodnutí správního orgánu, je třeba se proti němu bránit žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. Soud dospěl k závěru, že v souzené věci nebyly podmínky pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu naplněny.
60. Žalobkyně doručila dne 11. 4. 2018 správci daně podání (dále jen „Žádost“), v němž byl v odst. 38 – 40 uveden následující text: „[38] S ohledem na shora uvedené daňový subjekt žádá správce daně, aby daňovému subjektu vrátil přeplatek v celkové výši 21.773 .681,- Kč, který eviduje na jeho daňovém účtu počínaje 23. březnem 2017, jehož splatnost nastala v náhradní 15 denní lhůtě dne 7. dubna 2017 na bankovní účet daňového subjektu (...), a to bez zbytečného odkladu.“

[39] Daňový subjekt současně správce daně žádá o vrácení úroku z části vratitelného přeplatku odpovídající částce 14.489,690,- Kč, přičemž úrok ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního období, a to od 8. dubna 2017 do dne uhrazení přeplatku dle předchozího odstavce, a to na bankovní účet daňového subjektu (...).

[40] S ohledem na skutečnost, že část finančních prostředků byla po daňovém subjektu vymáhána neoprávněně, neboť exekuční titul pozbyl účinnosti v důsledku pozbytí účinnosti zajišťovacího příkazu, požaduje daňový subjekt vrácení úroku ze zbývajících částí vratitelného přeplatku odpovídající částce 7.283.991,- Kč, přičemž úrok ve smyslu § 254 odst. 2 daňového řádu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů násobeného dvakrát. Daňový subjekt požaduje o zaplacení úroku dle tohoto odstavce od 27. ledna 2017 do dne uhrazení přeplatku dle odstavce [35], a to na bankovní účet daňového subjektu (...).

61. Žádostí tak bylo zahájeno řízení a požadavek žalobkyně vůči správci daně byl v odst. 38 – 40 jasně vyjeven. Uvedené řízení však bylo ukončeno, a to 15. 6. 2018, kdy správce daně vydal celkem tři rozhodnutí. V prvním z nich (č.j. 1222956/18/2301-51521-402857) správce daně rozhodl o požadavku uvedeném v odst. 38 Žádosti tak, že požadavku na vrácení přeplatku na dani se nevyhovuje. V druhém rozhodnutí (č.j. 1222733/18/2301-51521-402857) bylo o požadavku uvedeném v odst. 39 Žádosti rozhodnuto tak, že námitka se zamítá. Tentýž výrok pak obsahovalo v pořadí třetí rozhodnutí (č.j. 1173008/18/2301-80543-404726). Závěr soudu je tak zřejmý – stran toho, čeho se žalobkyně domáhala nečinnostní žalobou vedenou soudem pod sp. zn. 30A 56/2019 bylo Žádostí zahájeno řízení a, což je pro věc rozhodující, v onom řízení byla rovněž vydána (celkem tři) rozhodnutí. Ve světle výše řečeného ohledně podmínek pro podání žaloby na ochranu proti nečinnosti správního orgánu, resp. úspěchu takové žaloby, tak zde pro takovou žalobu nebyl prostor. Soudní ochrana je totiž v takovém případě poskytována prioritně skrze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu.
62. *Obiter dictum* soud konstatuje, že by bylo jisté možné zaobírat se rovněž tím, zda ony tři úkony správce daně ze dne 15. 6. 2018 je možné materiálně považovat za rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. či nikoliv. Soud vycházel z toho, že ve všech třech případech se jednalo o rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., o což opřel svoji argumentaci v tomto rozsudku. Ovšem i kdyby tomu tak nebylo, byla by soudní ochrana poskytována v rámci řízení na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu.
63. Vzhledem k tomu, že žaloba nebyla důvodná, soud ji ve smyslu § 81 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

[VI] Náklady řízení

64. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána

do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 30. 10. 2019

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu