

U S N E S E N Í

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., ve věci

žalobce: **E. L., s. r. o., IČO: X**
sídlem T., T. n. L.,
zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem
sídlem Sluneční nám. 2588/14, Praha 5

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, 140 00 Praha 4

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Žaloba se odmítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

1. Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou ke zdejšímu soudu dne 13. 1. 2017, ve znění soudem připuštěné úpravy žalobního petitu ze dne 9. 8. 2017, se žalobce domáhá, aby soud uložil žalovanému povinnost uhradit žalobci částku 256 677 Kč, a to do tří dnů od právní moci rozsudku.
2. Žalobce v žalobě uvedl, že mu rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, byl přiznán úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „daňový řád“) ve výši 256 677 Kč vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Žalovaný mu však přiznaný úrok neuhradil, ač podle žalobce měl povinnost vyplatit úrok z moci úřední. Žalobce se proto obrátil na Odvolací finanční ředitelství s podnětem proti nečinnosti ze dne 8. 12. 2016, který byl však odložen pro nedůvodnost. Žalobce tak nadále nemůže disponovat s uvedeným úrokem.

Shodu s prvopisem potvrzuje A. S.

3. Žalobce poukazuje na to, že v § 155 odst. 5 daňového řádu sice není uvedeno, že by měl správce daně přeplatek vrátit i bez žádosti. V tomto případě se ale uplatní zvláštní úprava obsažená v § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Pokud se nadměrný odpočet vrací bez žádosti, pak pro jeho příslušenství v podobě úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu platí totéž na základě zásady akcesority dle § 2 odst. 5 daňového řádu. Tato zásada se vztahuje jak na hmotněprávní osud daně, tak i na proces placení. Podle žalobce je osudem daně ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu nejen jeho výše, ale též jeho úhrada. Ke stejnému závěru lze podle žalobce dospět i aplikací rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72 (dále též „rozsudek Hamaga II“; všechna rozhodnutí NSS citovaná v tomto rozsudku jsou dostupná na www.nssoud.cz), v jehož bodě 42 je uvedeno, že § 155 odst. 5 daňového řádu souvisí s § 105 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku na 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Žalobce je dále toho názoru, že lze v této věci aplikovat na základě analogie § 254a odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015, který upravuje vrácení úroku z moci úřední. Chybějící povinnost daňového orgánu vrátit přeplatek na úroku je mezerou v právu, která se má odstranit aplikací typově nejbližšího ustanovení. Ustanovení § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, je bezprostřední reakcí zákonodárce na rozsudek NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47), a představuje tak zaplnění této mezery. Jestliže byla dřívější právní úprava deficitní, je namístě aplikovat ve prospěch jednotlivce povinnost vrátit přeplatek na úroku z moci úřední i retroaktivně. K vrácení úroku proto mělo podle žalobce dojít dne 20. 5. 2016, kdy již ustanovení § 254a odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 jeho vrácení umožňovalo a ve smyslu zásady enumerace veřejnoprávních pretenzí ukládalo. Žalovaný proto měl za povinnost vydat rozhodnutí o úroku nejpozději do třiceti dnů ode dne vydání platebního výměru (ze dne 13. 1. 2014). Pokud tak neučinil, byl v prodlení a úrok měl uhradit z moci úřední nejpozději dne 12. 2. 2014.
4. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že zákon nestanoví povinnost vyplatit úrok přiznaný dle § 155 daňového řádu z úřední povinnosti. Žalovaný úrok nevyplatil, neboť žalobce o tento vratitelný přeplatek nepožádal. Pokud jde o závěry uvedené v bodu 42 rozsudku *Hamaga II*, NSS zde poukázal na souvislost § 155 odst. 5 daňového řádu a § 105 odst. 1 zákona o DPH pouze v tom, že stanoví lhůtu pro vrácení nadměrného rozpočtu, resp. vratitelného přeplatku. Příslušenství sleduje osud daně pouze v hmotněprávní rovině, pokud by úrok sledoval osud daně i v rovině placení, bylo by nadbytečné, aby § 254a odst. 4 daňového řádu upravoval povinnost správce daně vyplácet úrok z daňového odpočtu z úřední povinnosti. Ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 kterého se žalobce dovolává, se stalo účinným až dne 1. 1. 2015. Žalovaný přitom vrátil nadměrný odpočet již dne 24. 1. 2014. Přejícná ustanovení zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 267/2014 Sb.“), kterým bylo toto ustanovení do zákona doplněno, nestanoví, že by měl správce daně při vyplacení úroku z daňového odpočtu vzniklého před 1. 1. 2015 postupovat podle novější právní úpravy a přiznaný úrok vyplatit dodatečně z úřední povinnosti. Pokud by tak žalovaný postupoval, překročil by své oprávnění při nakládání s prostředky státního rozpočtu.

5. Krajský soud v Praze po ústním jednání, v rámci něhož účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích, rozsudkem ze dne 29. 8. 2017, č. j. 48 Af 2/2017-33, žalobu žalobce v této věci zamítl (výrok I.) a současně určil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II.). V citovaném rozsudku se plně ztotožnil s názorem žalovaného, že vratitelný přeplatek vzniklý žalobci v důsledku přiznání úroku z nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu lze v daném případě vrátit pouze na základě žádosti. Žalobce takovou žádost dosud nepodal, a proto žalovanému nevznikla povinnost předmětný úrok vrátit. Soud zdůraznil, že dle § 155 odst. 2 daňového řádu je obecným pravidlem, že vratitelný přeplatek se vrací pouze na žádost. Daňový řád v tomto ohledu vychází z dispoziční zásady a osud vratitelného přeplatku ponechává plně v rukou daňového subjektu. Je tedy na něm, aby se rozhodl, zda požádá o vrácení, anebo tak neučiní a ponechá vratitelný přeplatek v evidenci na svém osobním daňovém účtu a použije ho k úhradě svých v budoucnu splatných daňových povinností. Pokud daňový subjekt neučiní žádný úkon, není správce daně oprávněn s vratitelným přeplatkem nakládat a je povinen jej evidovat na osobním daňovém účtu, a to zpravidla do doby než bude použit k úhradě v budoucnu vzniklé daňové povinnosti. Výjimku z tohoto obecného pravidla představují pouze ty případy, kdy zákon výslovně stanoví, že se vratitelný přeplatek vrací i bez žádosti. V případě vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku přiznání úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, však daňový řád ani žádný jiný zákon nestanoví, že by k jeho vrácení mělo dojít i bez žádosti. Tato povinnost byla stanovena až v § 254a odst. 4 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015. Toto ustanovení však na danou věc nedopadá. Uplatní se proto obecné pravidlo obsažené v § 155 odst. 2 první části první věty daňového řádu, podle něhož se vratitelný přeplatek vzniklý z přiznaného úroku vrací na žádost daňového subjektu. Krajský soud dále žalobci nepřisvědčil ani v tom, že se na vrácení přiznaného úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu vztahuje režim § 105 odst. 1 věty první zákona o DPH. Toto ustanovení se vztahuje výlučně na vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření nadměrného odpočtu. Tento důvod vzniku vratitelného přeplatku je však třeba odlišovat od vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku přiznání úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Neobstojí proto názor žalobce, že přiznaný úrok sdílí na základě zásady akcesority osud daně, resp. vratitelného přeplatku z nadměrného odpočtu. Na uvedeném pak nemění nic ani závěry obsažené v rozsudku *Hamaga II*, na který žalobce odkazoval. Krajský soud současně uzavřel, že zde ani nelze analogicky aplikovat § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015.
6. NSS následně ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, shora označený rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. NSS předně za nepřípustné (dříve neuplatněné) označil námitky žalobce dovolávající se jednoty a bezrozpornosti právního řádu ve smyslu sepětí pohledávky a úroku v rovině soukromého práva. Především pak konstatoval, že aplikace § 254a daňového řádu na posuzovanou věc není možná. Dodal, že s krajským soudem lze souhlasit v tom, že osudem daně se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu míní především hmotněprávní otázky existence daně. Ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH je *lex specialis*, které se týká pouze vrácení nadměrného odpočtu vzniklého vyměření na základě podaného daňového tvrzení. Tato úprava je zcela autonomní a nelze z ní dovozovat výklad pro aplikaci procesních postupů, které jsou v daňovém řádu stanoveny pro vrácení přeplatků (úroků) na jakékoliv dani. Právní úprava nevzbuzuje žádné pochybnosti a naopak počítá s tím, že kde povinnost správce daně vracet finanční

prostředky *ex officio* existuje, je výslovně v zákoně uvedena. Argumentace bodem 42 rozsudku *Hamaga II* podle NSS v dané věci také není případná. Skutečnost, že posuzovaný úrok náleží za splnění stanovených podmínek daňovému subjektu ze zákona, ještě sama o sobě neznamená povinnost správce daně úrok i přes pasivitu oprávněného vracet z úřední povinnosti. Právní úprava počítá s mnoha situacemi, kdy má určitý subjekt vůči státu zákonný nárok, jeho výplata je však vázána na žádost oprávněného.

7. NSS pak v citovaném rozsudku výslovně uzavřel: „[47] V obecné rovině proto platí, že dle § 155 odst. 5 daňového řádu je správce daně povinen o úroku rozhodnout bezodkladně po vrácení odpočtu a tento úrok dle § 254 odst. 3 daňového řádu předepsat do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku na osobní účet daňového subjektu. Je-li daňový subjekt pasivní a o takto předepsaný úrok nepožádá, nemá správce daně povinnost úrok vracet z úřední povinnosti.

[48] Krajský soud své posouzení věci opřel mj. o závěr, že daňový řád vychází z dispoziční zásady a osud vratitelného přeplatku ponechává plně v rukou daňového subjektu. Je tedy na něm, aby se rozhodl, zda požádá o vrácení, anebo tak neučiní a ponechá vratitelný přeplatek v evidenci na svém osobním daňovém účtu a použije ho k úhradě svých v budoucnu splatných daňových povinností. Pokud daňový subjekt neučiní žádný úkon, není správce daně oprávněn s vratitelným přeplatkem nakládat a je povinen jej evidovat na osobním daňovém účtu, a to zpravidla do doby, než bude použit k úhradě v budoucnu vzniklé daňové povinnosti. S tímto závěrem lze nepochybně souhlasit v obecné rovině, nikoli však v projednávané věci, kde byla situace zcela odlišná.

[49] Ze spisu je zřejmé, že celý spor vznikl především proto, že žalovaný, jakož i jeho nadřízený (Odvolací finanční ředitelství) odmítali i přes konstantní a ustálenou judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu, úrok z odpočtu plátcům daně přiznávat, tj. vydávat o něm deklaratorní rozhodnutí a předepisovat jej na jejich osobní účty. Stěžovatelka po žalovaném požadovala, aby jí úrok poskytl dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný však o úroku nerozhodl, a proto se stěžovatelka obrátila s podnětem, jenž žalovaný posoudil jako podnět proti nečinnosti a postoupil k vyřízení nadřízenému správci daně, který nečinnost neshledal a podnět připsal ze dne 16. 2. 2015 odložil. Svého zákonného nároku se tak domohla až se značnou prodlevou v důsledku úspěšné nečinnostní žaloby a následného odvolacího řízení ohledně správnosti vyčísleného úroku.

[50] Za této procesní situace, kdy to byly daňové orgány, které postupovaly v rozporu s § 155 odst. 5 daňového řádu a deklaratorní rozhodnutí o výši úroku opakovaně odmítaly vydat (natož bezodkladně), nelze o pasivitě stěžovatelky vůbec hovořit. Naopak, stěžovatelka byla nucena o vyčíslení a přiznání svého zákonného nároku z důvodu nezákonného postupu správců daně sama opakovaně žádat, uplatňovat podněty na ochranu proti nečinnosti, jakož i bránit svá veřejná subjektivní práva v řízení před správním soudem. V dalším řízení si proto krajský soud vyžádá správní spis týkající se řízení ve věci samotného úroku z odpočtu a posoudí, kterou ze žádostí či podnětů stěžovatelky lze ve smyslu § 70 daňového řádu považovat dle jejího obsahu současně za žádost o uhrazení tohoto úroku. Opačný výklad by vedl k absurdnímu závěru, dle kterého by veškeré úsilí stěžovatelky směřovalo k pouhému formálnímu vykázání požadovaného úroku, aniž by jí však byl ze strany správce daně uhrazen a aniž by s ním stěžovatelka mohla jakýmkoliv způsobem disponovat“.

8. Žalobce v reakci na zrušující rozsudek NSS k žalobě doplnil, že pokud v § 155 daňového řádu chybí úprava placení, jedná se o mezeru v právu, protože placení je nedílnou součástí vrácení vratitelného přeplatku. Poukázal dále na úpravu plynoucí z § 513 a § 510 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, s tím, že při výkladu § 155 daňového řádu je třeba vycházet z principu jednoty a bezrozpornosti právního řádu formulovaného např. v nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 33/97. Mezi obecně uznávané právní principy pak podle žalobce patří i sepětí pohledávky a úroku coby jejího příslušenství. Žalobce dodal, že za respektu k principu jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu lze úrok z přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu přirovnat k úrokům uplatňovaným v soukromém právu, u nichž platí, že právní jednání a práva i povinnosti týkající se věci hlavní se týkají i jejího příslušenství. Žalobce dodal, že uvedené závěry nejsou ničím jiným, než parafrází závěrů NSS z rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45. Uzavřel, že pokud se podle § 105 odst. 1 zákona o DPH nadměrný odpočet na DPH vrací bez žádosti, pak pro jeho příslušenství v podobě úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu platí totéž.
9. Krajský soud v Praze si v souladu s citovanými závěry NSS v dalším řízení vyžádal úplný správní spis žalovaného týkající se nároku žalobce na nadměrný odpočet DPH za dané zdaňovací období (říjen 2012) a přiznání úroku z tohoto nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu (včetně případných samostatně vedených správních spisů týkajících se podnětů žalobce na ochranu proti nečinnosti v této věci).
10. Ze spisových podkladů, které obdržel, pak soud především zjistil, že žalobce podal dne 30. 11. 2012 přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2012, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 4 929 029 Kč. Finanční úřad v Kolíně (předchůdce žalovaného) zahájil výzvou ze dne 17. 12. 2012, č. j. 198021/12/034912201174, postup k odstranění pochybností, na základě kterého byl žalobci platebním výměrem ze dne 13. 1. 2014, č. j. 289501/14/2111-24802-201174, vyměřen za zdaňovací období října roku 2012 nadměrný odpočet ve výši 1 883 644 Kč. Ten byl žalobci dle záznamu ve správním spisu vyplacen dne 24. 1. 2014.
11. Žalobce se podáním ze dne 16. 1. 2014 označeným jako „žádost o přiznání úroku“ obrátil na žalovaného s tím, že „žádá o přiznání úroku dle ust. § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. ... bez ohledu na skutečnost, že nadměrný odpočet ... se teprve stane vratitelným přeplatkem dne 13. 2. 2014, protože tuto skutečnost zavinil správce daně svou nezákonnou nečinností.“ Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 2. 2014, č. j. 491012/14/2111-24802-201174, požadovaný úrok žalobci nepřiznal.
12. Dne 14. 1. 2015 se žalobce obrátil na Odvolací finanční ředitelství s „podnětem k odstranění nečinnosti“, v němž výslovně uvedl, že „správce daně ... dodnes žádný úrok ... na osobní daňový účet daňového subjektu nepředepsal, ač zákonná 15tídenční lhůta již marně uplynula. Správce daně rovněž nevydal rozhodnutí o tomto úroku. (...) Daňový subjekt proto vznáší tento podnět proti nečinnosti ... aby nadřízený správce daně přijal opatření, která nezákonný stav spočívající v nevydání rozhodnutí o úroku odstraní.“ Odvolací finanční ředitelství neshledalo tento podnět důvodným a odložilo jej (vyrozumění ze dne 16. 2. 2015, č. j. 4770/15/5200-20443-711661).
13. Dne 29. 6. 2015 se pak žalobce obrátil na žalovaného se „žádostí o přiznání úroku“, v němž poukázal na to, že Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af

28/2013-181, konstatoval, že postup k odstranění pochybností vedený žalovaným u žalobce za dané zdaňovací období byl nezákonný. Nadměrný odpočet byl proto žalobci vydán opožděně v důsledku nezákonného postupu, a proto *„žádá o přiznání úroku dle ust. § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb. ... , a to ode dne 27. 12. 2012 do dne odepsání nadměrného odpočtu ve výši 1 883 664 Kč z bankovního účtu správce daně.“* Žalovaný v reakci na to rozhodnutím ze dne 28. 7. 2015, č. j. 3295376/15/2111-50522-208266, úrok žalobci nepřiznal. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 29. 7. 2015 odvolání, v němž navrhl *„napadené rozhodnutí změnit tak, že mu bude přiznán úrok ode dne 27. 12. 2012 do dne odepsání nadměrného odpočtu ... z bankovního účtu správce daně“*. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 15. 11. 2017, č. j. 49146/17/5300-21442-711359, toto odvolání zamítlo a označené rozhodnutí žalovaného potvrdilo.

14. Jak ze správního spisu dále plyne, v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2016, č. j. 48 Af 2/2015-52, žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, žalobci přiznal úrok z vratitelného přeplatku ve výši 238 550 Kč. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí dne 20. 5. 2016 odvolání, protože *„byl přiznaný úrok vypočten nesprávně“*. Žalobce v odvolání odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu s tím, že *„úrok má být poskytován od 1. dne třetího měsíce po skončení zdaňovacího období“*. Navrhl, aby *„odvolací orgán napadené rozhodnutí změnil a přiznal mu úrok i za období od dne 1. 2. 2013 do 1. 3. 2013.“* Toto odvolání žalobce dne 10. 10. 2016 doplnil podáním, v němž shrnul závěry rozsudku *Hamaga II.* Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, pak k odvolání žalobce změnilo napadené rozhodnutí žalovaného tak, že žalobci se přiznává úrok z vratitelného přeplatku ve výši 256 677 Kč.
15. Vedle shora již uvedeného je pak součástí správního spisu i žádost žalobce *„o úrok z přeplatku vráceného opožděně“* ze dne 20. 5. 2016, v němž uvádí, že úrok přiznaný žalovaným ve výši 238 500 Kč měl být předepsán *„na osobní daňový účet daňového subjektu do 15ti dnů ode dne vrácení části nadměrného odpočtu ..., k čemuž došlo dne 24. 1. 2014. Úrok měl být proto uhrazen daňovému subjektu nejpozději do dne 10. 2. 2014“*. Jak dále uvádí, byl poškozen, neboť *„částkou přeplatku ve výši 238 550 Kč nemohl disponovat od 24. 1. 2014 do dnes. Z výše uvedených důvodů náleží daňovému subjektu dle § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z částky přeplatku výši 238 550 Kč (...) o jehož přiznání daňový subjekt touto cestou poníženě žádá.“* Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 6. 2016, č. j. 3170620/16/2111-50522-208266, požadovaný úrok žalobci nepřiznal. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 17. 6. 2016 odvolání, jehož součástí je mimo jiné i závěr žalobce, podle něhož *„předepsáním úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu vzniká přeplatek, který je správce daně povinen vrátit bez žádosti, protože je důsledkem nezákonného postupu správce daně a nikoliv zaviněním daňového subjektu, který by „přeplatil“ své daňové povinnosti.“*
16. Jak potom v neposlední řadě z předložených spisových podkladů vyplývá, žalobce podal dne 8. 12. 2016 k Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět na ochranu před nečinností žalovaného. Vyslovil, že žalovaný je nečinný, neboť žalobci nevrátil přeplatek odpovídající úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Domáhal se toho, aby Odvolací finanční ředitelství přikázalo žalovanému *„úrok ... uhradit na bankovní účet“* žalobce (tj. rozhodnutím přiznaný úrok, a to společně s úrokem podle § 155 odst. 5 daňového

řádu). Odvolací finanční ředitelství vyrozumělo žalobce přípisem ze dne 5. 1. 2017, č. j. 248/17/5300-21442-711359, o odložení podnětu. Konstatovalo, že pro vrácení příslušenství daně platí obecné principy vrácení daňového přeplatku uvedené v § 155 odst. 2 daňového řádu, tedy že správce daně je povinen vrátit přeplatek z úřední povinnosti, pouze pokud to stanoví daňový řád či jiný daňový zákon. Z § 105 odst. 1 zákona o DPH nevyplývá, že povinnost vrátit nadměrný odpočet, který se stal vratitelným přeplatkem, z moci úřední ve lhůtě 30 dnů zahrnuje též povinnost vrátit úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Úrok, pokud představuje vratitelný přeplatek, je správce daně oprávněn vrátit pouze na žádost daňového subjektu. Povinnost vrátit úrok z vratitelného přeplatku by tak správce daně stíhala pouze v případě, pokud by žalobce o vrácení úroku požádal, což však neučinil. Žalovaný tudíž podle Odvolacího finančního ředitelství v dané věci nebyl nečinný.

17. Při dalším jednání ve věci u soudu žalobce poukázal na písemné doplnění žaloby po zrušujícím rozhodnutí NSS a především upozornil na to, že rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21125/18/5300-21444-711428, byl zrušen platební výměr žalovaného ze dne 13. 1. 2014, jímž byla v dané věci uložena samotná daňová povinnost, a to pro marné uplynutí prekluzivní lhůty. Žalovaný při jednání potvrdil vydání tohoto rozhodnutí (a zrušení platebního výměru) a učinil tedy tuto skutečnost mezi účastníky nespornou. Uvedeným se podle žalobce změnil charakter úroku, jehož se domáhá, a to na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Zrušujícím rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství vznikl žalobci uvedený úrok a tím se proměnila žalovaná částka dle § 155 odst. 5 daňového řádu na úrok dle § 254 téhož zákona, který se nepochybně vydává ze zákona bez žádosti.
18. Žalobce v návaznosti na to při jednání k výzvě soudu uvedl, že setrvává na uplatněném žalobním petitu, přičemž výše uvedené skutečnosti na něm nic nemění. Doplnil, že v případě úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu je dán akcesorický vztah k hlavnímu závazku v podobě daně. Na uplatněném petitu se nic nemění a žalovaný úrok se týká části období, za kterou úrok vznikl. Aby žalobce nemusel přeformulovávat žalobu, žádá zde jen tento úrok, který je součástí většího celku (úroku). Ani žalobní tvrzení není třeba dle žalobce měnit. Není sporu, že úrok v požadované výši v daném období vznikl a jde jen o vyplacení úroku, který byl již pravomocně přiznán. Zrušujícím rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství požadovaný úrok po právní stránce změnil svoji podobu, přičemž již ve věci není výkladový spor, neboť § 254 odst. 3 daňového řádu výslovně předpokládá, že úrok podle tohoto ustanovení se bez žádosti vrací. Je lhotežné, z jakých důvodů úrok vznikl, rozhodující jsou důvody, proč ho má žalovaný vydat. Sporný nárok vychází z pravomocného rozhodnutí o úroku, jehož vyplacení žalobce žádá. Žalobce upozornil na to, že po právní (nikoliv skutkové) stránce požadovaný úrok ztratil svoji předchozí podobu, tím se však nic nemění na jeho skutkových tvrzeních.
19. K výzvě soudu, nechť v návaznosti na shora citované závěry NSS označí podání, kterým požádal o úhradu daného úroku, žalobce uvedl, že má za to, že se tak stalo podnětem proti nečinnosti podaným k Odvolacímu finančnímu ředitelství dne 8. 12. 2016. Žalobce dodal, že si je vědom toho, že toto podání měl při svém rozhodování v předchozím řízení již k dispozici i NSS, podle žalobce nicméně z tohoto podání plyne, že usiloval o vyplacení přiznaného úroku.

20. Žalovaný při jednání u soudu v návaznosti na vyjádření žalobce především konstatoval, že charakter úroku, který žalobce požaduje, se zmiňovaným zrušujícím rozhodnutím nezměnil. Žalobcem zmiňovaný úrok lze přiznat nejdříve ke dni vydání platebního výměru. Úrok dle § 155 daňového řádu nemůže být nahrazen úrokem dle § 254 téhož zákona. K dotazu soudu pak žalovaný dodal, že na rozhodnutí, jímž byl žalobci přiznán úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, se přes zrušení platebního výměru nic nebude měnit. Závěrem žalovaný zdůraznil, že úrok ze zadržovaného odpočtu se vyplácí na žádost, přičemž podnět na ochranu proti nečinnosti nelze za takovou žádost považovat. Jinou žádost žalobce nepodal, žalovaný tudíž nemohl být nečinný.
21. V návaznosti na to pak soud účastníkům ještě při jednání ve smyslu § 49 odst. 4 s. ř. s. předestřel otázky, které doposud nebyly předmětem jejich podání a vyjádření, byť pro posouzení věci mohou být významné. Účastníci v této souvislosti jednak, pokud jde o existenci a osud vratitelného přeplatku, shodně konstatovali, že částka odpovídající žalobci přiznanému úroku je vedena na osobním daňovém účtu žalobce zvlášť a doposud nebyla na úhradu jeho daňových povinností použita. Ve vztahu k otázce, zda žalobce v případě, že skutečně požádal některým ze svých podání žalovaného o vyplacení sporného úroku, obdržel k takové žádosti zamítavé rozhodnutí žalovaného či zda se nějakým způsobem bránil proti nečinnosti žalovaného, resp. jaký v takové situaci využil jiný způsob právní ochrany, žalobce uvedl, že si je vědom judikatury NSS, pokud jde o takovou situaci, a nutnosti brojit proti nevydání rozhodnutí o žádosti v rámci ochrany proti nečinnosti, zdůraznil nicméně závěry plynoucí ze zrušujícího rozsudku NSS v dané věci, z něhož plyne, že pokud krajský soud nalezne ve správním spisu písemnost představující dle obsahu žádost o vyplacení úroku, je nutno žalobě vyhovět.
22. Krajský soud v Praze považuje v dané věci s ohledem na shora popsany průběh řízení za potřebné nejdříve vyjasnit, co je vlastně předmětem daného řízení. Jak totiž plyne z výše již uvedeného, žalobce sice setrval na svém původním žalobním návrhu i skutkovém vymezení žalovaného zásahu plynoucím z písemného vyhotovení žaloby, s ohledem na zrušení platebního výměru týkajícího se samotné daňové povinnosti za dané zdaňovací období má žalobce nicméně za to, že došlo k přeměně právní povahy požadovaného úroku na úrok dle § 254 daňového řádu, čímž současně odpadá spor o povinnost daňového subjektu žádat o vyplacení úroku, neboť povinnost takový úrok vyplatit svědčí žalovanému ze zákona.
23. K takto žalobcem vymezené „pouhé právní přeměně“ tvrzeného zásahu je nicméně zdejší soud nucen předeslat, že obecným a společným rysem ochrany veřejných subjektivních práv poskytované správními soudy je i v souladu se zásadou dispoziční to, že povinností žalobce (navrhovatele) domáhajícího se soudní ochrany v některém z druhů řízení vedených před správními soudy je vymezit z hlediska skutkového předmět sporu a tím určit, jakými otázkami se soud v daném řízení bude (může) zabývat. Jinak řečeno, jde o samotnou povahu a vymezení rozsahu přezkumné činnosti správního soudu. Je sice pravdou, že rozsah požadovaného přezkumu lze v některých řízeních před správními soudy měnit (např. právě v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem není žalobce omezen tak striktně jako v případě rozšiřování tzv. žalobních bodů po uplynutí lhůty pro podání žaloby v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu), a stejně tak je třeba připustit, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, který má trvající charakter, soud rozhoduje na základě

skutkového stavu, který může být odlišný od doby podání žaloby (srov. § 87 odst. 1 s. ř. s.). Výše uvedené korektivy nicméně podle názoru zdejšího soudu nelze vykládat tak, že by s ohledem na změnu skutkových okolností v průběhu vedení řízení před soudem žalobce mohl zcela změnit podstatu tvrzeného zásahu, ochrany před nímž se v řízení před soudem domáhá. V této souvislosti je třeba zdůraznit, že žalobce se v dané věci žalobou domáhal ochrany před tvrzeným nezákonným postupem žalovaného spočívajícím v nevyplacení úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu automaticky (bez žádosti) po rozhodnutí o výši úroku. Pokud by soud akceptoval, že z takto uplatněné žaloby se může v průběhu soudního řízení pouhou „právní přeměnou“ požadovaného úroku stát žaloba, již se žalobce domáhá ochrany před nezákonným postupem spočívajícím v nevyplacení úroku dle § 254 daňového řádu, fakticky by to znamenalo, že soud by se zabýval zcela jiným návrhem, a to nejen z hlediska odlišností mezi oběma uvedenými instituty (druhy úroků), ale např. i z hlediska naplnění samotných podmínek řízení (včetně podmínek zvláštních, která zákon v případě řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu předpokládá), nehledě na to, že zákonné podmínky pro úhradu úroku dle obou zmiňovaných ustanovení jsou odlišné (na což ostatně sám žalobce upozorňuje). Nevyplacení úroku dle § 155 daňového řádu a úroku dle § 254 téhož zákona představují zcela odlišné zásahy vycházející ze zcela jiných rozhodných skutkových okolností. Pokud by soud akceptoval náhled žalobce, popřel by elementární skutkové vymezení dosavadního řízení. Je přitom třeba zdůraznit, že žalobcem zastávaný výklad by nepředstavoval pouhé „rozšíření“ již existujícího jádra sporu, ale jeho zcela zásadní změnu, k níž by soud navíc musel na základě případného návrhu účastníka dát souhlas (§ 95 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 64 s. ř. s.). Nicméně i případné kladné rozhodnutí soudu na základě žádosti o změnu návrhu by bylo podmíněno skutkovou a právní návazností dalšího řízení na řízení původní.

24. S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že žalobce přes výzvu soudu v projednávané věci setrval na původním žalobním návrhu i skutkovém vymezení tvrzeného zásahu, považoval soud i nadále za předmět sporu žalobcem tvrzený (trvajíc) zásah spočívající v nevyplacení úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu žalovaným žalobci.
25. Z výše již popsaného dosavadního průběhu řízení v dané věci je dále zřejmé, že právní otázkou, která zůstala mezi účastníky s ohledem na vymezení předmětu sporu sporná, tedy zda vratitelný přeplatek vzniklý žalobci v důsledku přiznání úroku z nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu lze vrátit pouze na základě jeho žádosti či bylo povinností žalovaného vrátit (vyplatit) přeplatek *ex offio*, se již podrobně zabýval ve svém předchozím rozhodnutí zdejší soud a stejně tak učinil i NSS. V rozsudku, kterým zrušil předchozí rozhodnutí zdejšího soudu v nyní projednávané věci, se NSS, pokud jde o výše vymezenou spornou právní otázku, v obecné rovině ztotožnil se závěry zdejšího soudu. V tomto ohledu lze proto na závěry plynoucí z citovaného rozhodnutí zdejšího soudu i NSS odkázat. Krajský soud si je vědom toho, že žalobce v této souvislosti uplatnil též argumentaci, kterou se NSS v citovaném rozsudku výslovně nezabýval, spočívající v upozornění na jednotu a bezrozpornost právního řádu, především pokud jde o význam právních jednání týkajících se věci hlavní i pro její příslušenství. V tomto ohledu je nicméně krajský soud toho názoru, že komplexní a detailní výklad provedený v dané věci ve zrušujícím rozhodnutí NSS, který se týkal aplikace konkrétních ustanovení daňového řádu ve vztahu k žalobcem opakovaně zmiňovaným ustanovením

zákona o DPH i jeho dalším argumentům, nelze překonat toliko obecným odkazem na principy jednoty a bezrozpornosti právního řádu. Nelze považovat za rozporné s principem jednoty právního řádu, pokud s daněmi a jejich příslušenstvím bude pro jejich specifickou povahu nakládáno v jiném režimu oproti obecné úpravě vztahu věci hlavní a příslušenství dle občanského práva. Ostatně závěry z citovaného rozhodnutí NSS vydaného v této věci již byly publikovány i ve Sbírce rozhodnutí NSS (pod č. 3676/2018 Sb. NSS), a to se zobecňující právní větou, podle níž *„správce daně je dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, povinen o úroku z odpočtu daně z přidané hodnoty rozhodnout bezodkladně po vrácení odpočtu a tento úrok dle § 254 odst. 3 téhož zákona předepsat, a to do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku na osobní účet plátce daně. Je-li daňový subjekt pasivní a o takto předepsaný úrok nežádá, nemá správce daně povinnost úrok vracet z úřední povinnosti“*. Žalobcem uplatněná obecná argumentace pak neskýtá příliš prostoru k tomu se od takto jednoznačně zaujatého právního názoru odchylovat. Poukazuje-li žalobce v této souvislosti na užití zmiňovaných zásad v rozsudku NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, je k tomu nutno upozornit na to, že NSS zde při výkladu dřívější úpravy daňového procesu za užití těchto zásad naopak konstatoval, že úrok z vratitelného přeplatku se vypočte z celkové výše tohoto přeplatku, nikoliv z přeplatku zvyšovaného o přirůstající příslušenství daně. Žalobcem zmiňované principy pak aplikoval v situaci, kdy tehdy účinná úprava daňového řízení neumožňovala jednoznačný výklad příslušného ustanovení. Tedy ani závěry tohoto rozsudku nejsou v nyní projednávané věci přiléhavé.

26. Krajský soud proto v návaznosti na výše uvedené a v souladu se závazným právním názorem NSS přistoupil k tomu, že posuzoval jednotlivá podání (žádosti, stížnosti) žalobce obsažená ve shora již reprodukováných spisových podkladech a hodnotil přitom, které z těchto podání lze dle jeho obsahu současně považovat za žádost o uhrazení daného úroku. Jak v této souvislosti plyne z § 70 odst. 2 daňového řádu, *„[p]odání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno“*. Účelem tohoto ustanovení je především to, aby podatel neutrpěl újmu jen v důsledku toho, že podání nesprávně označil, tj. jedná-li se pouze o ryze formální vadu podání, která neznamena překážku pro určení klíčových obsahových náležitostí. Současně ovšem s ohledem na toto ustanovení *„správce daně nemůže podání přikládat jiný než podatelem sledovaný smysl. Nemůže mu tedy podsouvat věci, které podání vůbec neobsahuje, nebo si domýšlet, co asi chtěl či mohl chtít učinit“* (komentář k § 70 odst. 2, B., J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha : W. K., 2011).
27. Po detailním zhodnocení všech dostupných podání žalobce, které v dané věci soud na základě správního spisu učinil (viz výše), lze konstatovat, že veškerá podání žalobce adresovaná žalovanému (či Odvolacímu finančnímu ředitelství) v dané věci časově předcházející „podnětu proti nečinnosti“ ze dne 8. 12. 2016 se týkají toliko „přiznání“ úroku, a to jak z hlediska jejich označení, tak především i z hlediska obsahu. Z podání, která jsou součástí správního spisu, není (ani nepřímou) zřejmé, že žalobce požadoval faktické získání (výplatu) úroku, aby s ním mohl disponovat. Odvolání žalobce ze dne 20. 5. 2016 sice bez dalšího hovoří o „poskytnutí úroku“, nicméně podstatou tohoto podání žalobce byl nesouhlas s výší přiznaného úroku, tedy nelze ani z kontextu tohoto podání jakkoliv dovodit, že by žalobce požadoval úhradu přiznaného úroku. Žádost žalobce z téhož dne (20. 5. 2016), v níž se zmiňuje o tom, že úrok měl být „uhrazen“ a

že s ním nemohl „disponovat“, se pak ze své podstaty týká otázky „úroku z úroků“ a dle svého smyslu taktéž nesměruje k tomu, aby žalovaný žalobci uhradil přiznaný úrok.

28. S ohledem na výše uvedené je tedy nutno uzavřít, že za podání, které dle obsahu může představovat též žádost žalobce o uhrazení daného úroku, lze považovat toliko již opakovaně zmiňované podání žalobce doručené Odvolacímu finančnímu ředitelství dne 8. 12. 2016 a označené jako „podnět proti nečinnosti.“ Sám žalobce ostatně při jednání u soudu uvedl, že právě toto podání i on za takovou žádost považuje. Je sice pravdou, že toto podání nebylo adresováno (podáno) přímo žalovanému, s tímto podáním byl v předchozím řízení zjevně seznámen i NSS (aniž by uzavřel, že toto podání lze dle obsahu jako takovou žádost vyhodnotit) a stejně tak nelze přehlédnout, že podstatnou část tohoto podání opětovně tvoří argumentace žalobce, podle něhož má žalovaný vrátit daný úrok bez žádosti. Přesto je však nutno zdůraznit, že součástí tohoto podání je i výslovně formulovaný závěr, podle něhož žalobce navrhuje, aby Odvolací finanční ředitelství přikázalo žalovanému zjednat nápravu spočívající právě v úhradě úroku na bankovní účet žalobce. Přes všechny výše uvedené pochybnosti, pokud jde o význam tohoto podání, zdejšímu soudu nezbyvá, a to i s ohledem na shora již opakovaně zmiňovaný závazný právní názor NSS, než toto podání dle jeho obsahu vyhodnotit jako řádnou žádost žalobce o úhradu úroku přiznaného mu dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

29. Relevantní právní úpravu, pokud jde o vratitelný přeplatek a nakládání s ním, představuje především § 155 daňového řádu, podle něhož (ve znění účinném do 31. 12. 2014):

„Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku den, kdy došla žádost správci daně“ (odst. 1).

„Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti“ (odst. 2).

„Pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky. Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci“ (odst. 3).

„Proti rozhodnutí správce daně o žádosti podle odstavců 1 a 2 se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení. Vyhoví-li správce daně v plném rozsahu této žádosti, rozhodnutí daňovému subjektu neoznamuje, pokud o to není v žádosti výslovně požádán. Za den vydání rozhodnutí o žádosti, které bylo v plném rozsahu vyhověno, a současně za den jeho oznámení daňovému subjektu se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky“ (odst. 4).

„Je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně“ (odst. 5).

30. Krajský soud v návaznosti na výše uvedené shrnuje (a to i s ohledem na požadavek plynoucí z § 87 odst. 1 s. ř. s.), že v dané věci žalovaný žalobci pravomocně přiznal úrok dle § 155 daňového řádu, částka odpovídající tomuto úroku je jako vratitelný přeplatek samostatně vedena na osobním daňovém účtu žalobce, přičemž prozatím nebyla použita jako platba na dosud neuhrazenou daň žalobce. Žalobce přitom nejpozději podáním doručeným Odvolacím finančnímu ředitelství dne 8. 12. 2016 (které má nicméně zcela zjevně k dispozici i žalovaný) požádal o úhradu tohoto úroku, aby s ním mohl disponovat, tedy podal žádost dle výše citovaného § 155 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný ovšem setrval na tom, že žalobce žádnou takovou žádost nepodal a částku odpovídající přiznanému úroku dle § 155 odst. 5 citovaného zákona mu neuhradil. Žádné z podání žalobce za takovou žádost nepovažuje, nevedl o takové žádosti žádné řízení a nevydal o ní tedy ani žádné rozhodnutí.
31. V této souvislosti považuje soud za nutné poukázat na závěry z již existující judikatury správních soudů plynoucí z rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, z něhož se výslovně podává, že *„[d]aňový subjekt, který s postupem správce daně ohledně převedení přeplatku nesouhlasí a má za to, že je zde vratitelný přeplatek, rovněž může podat žádost o vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 2 daňového řádu. O takové žádosti správce daně musí opět rozhodnout a takové rozhodnutí podléhá soudnímu přezkumu“*. Z citované judikatury lze tedy dovodit, že o žádosti daňového subjektu o vrácení přeplatku dle § 155 odst. 2 daňového řádu musí správce daně vydat rozhodnutí, proti němuž se lze bránit soudně (za užití žaloby dle § 65 a násl. s. ř. s.). Přestože žádosti žalobce žalovaný v dané věci dosud nevyhověl, žádné rozhodnutí o žádosti žalobce nevydal. Současně je zjevné, že žalobce doposud jakkoliv nebrojil proti nečinnosti žalovaného ve vztahu k uvedené žádosti o úhradu daného úroku (nečinnost, proti níž se daným podáním bránil, s podáním takové žádosti nesouvisela).
32. K tomu soud dodává, že žaloba v nyní projednávané věci, již se žalobce domáhá uložení povinnosti žalovanému uhradit mu částku odpovídající úroku přiznanému dle § 155 odst. 5 daňového řádu, je jak z hlediska formy, tak i z hlediska obsahu, bez jakékoli pochybnosti žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s. Není zde tedy prostor k jejímu překvalifikování na jiný žalobní typ, ostatně žalobce na dané žalobě výslovně setrval i přes výše reproduktované výzvy soudu, resp. predestření dalších sporných otázek včetně vyčerpání prostředků nápravy proti postupu žalovaného. Podle ustálené judikatury NSS je žalobce povinen vždy zvolit jeden žalobní typ vymezený v soudním řádu správním a nemůže jednotlivé žalobní typy navzájem zaměňovat nebo je v žalobě směšovat (viz

např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-32, týkající se též poučovací povinnosti soudu ve vztahu ke zvolenému žalobnímu typu).

33. Pro nyní projednávanou věc má pak v návaznosti na výše uvedené zcela stěžejní význam pravidlo plynoucí z § 85 s. ř. s., podle něhož žaloba proti trvajícimu zásahu je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Jak je přitom zjevné, tato speciální podmínka řízení přepokládána u tohoto žalobního typu v dané věci naplněna není. Je totiž zcela zřejmé, že žalobce má možnost v případě nečinnosti žalovaného ve vztahu k podané žádosti o úhradu přeplatku (úroku) brojit prostředky na ochranu před nečinností plynoucími jednak z daňového řádu (viz § 38 a násl. daňového řádu), jednak žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.). V tomto ohledu soud navíc zdůrazňuje, že v projednávané věci prozatím nic nenasvědčuje tomu, že by žalovaný žádosti žalobce o úhradu přeplatku neměl vyhovět (do doby vedení tohoto soudního řízení žalovaný zjevně nepředpokládal, že by některé podání žalobce mohlo být takovou žádostí; veškerá podání žalobce ve správním i soudním řízení navíc směřovala k tomu, že povinnost vrátit přeplatek svědčí žalovanému *ex offio*, nikoliv primárně k samotné úhradě úroku). I v případě, že by však žalovaný vydal rozhodnutí, kterým by takové žádosti žalobce nevyhověl, lze se proti takovému rozhodnutí taktéž bránit (žalobou proti rozhodnutí dle § 65 a násl. s. ř. s.). V této souvislosti je třeba zdůraznit, že zatímco žalobou proti nečinnosti se lze domáhat vydání rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. ve věci samé (případně osvědčení), žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem či donucením správního orgánu, která je k ostatním dvěma žalobními typům subsidiární, se lze bránit proti nezákonné nečinnosti spočívající v neučinění jiného úkonu než rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. (viz zejm. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 11. 2010, čj. 7 Aps 3/2008-98). Zásahová žaloba týkající se úhrady přiznaného úroku by tedy byla na místě až v případě kladného rozhodnutí o žádosti žalobce o vrácení úroku, které by ovšem nebylo realizováno.
34. Z výše uvedených důvodů proto krajskému soudu nezbylo, než žalobu s odkazem na § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. odmítnout pro nepřípustnost, neboť nápravy v dané věci bylo možno se u soudu domáhat jinými prostředky. K tomu lze ještě dodat, že poukázal-li žalobce na to, že odmítnutí žaloby by bylo v rozporu se závěry NSS vyslovenými v předchozím zrušujícím rozsudku v dané věci, je třeba upozornit, že závěry NSS se týkaly pouze toho, že krajský soud má v dalším řízení vyhodnotit podání žalobce v tom smyslu, zda některé z nich představuje dle obsahu žádost o úhradu úroku. Tento požadavek NSS zdejší soud bezzbytku respektoval. Naopak závěry NSS nijak nepředjímalý další postup soudu v případě, shledá-li, že takové podání součástí správního spisu skutečně je, ostatně tak NSS ani učinit nemohl, neboť posouzení podání ponechal na úvaze krajského soudu. Závěry, k nimž pak dospěl v nyní projednávané věci zdejší soud, představují aplikaci zcela elementárních podmínek řízení v případě daného žalobního typu, od nichž nebylo možno přes předchozí rozhodnutí NSS v dané věci odhlédnout. Toto rozhodnutí zdejšího soudu pak není ani překážkou toho, aby byl úrok žalobci uhrazen a ten s ním mohl disponovat.
35. O náhradě nákladů řízení pak soud rozhodl podle § 60 odst. 3 věty první s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť žaloba byla odmítnuta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 28. června 2018

JUDr. Milan Podhrázký v. r.
předseda senátu