



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: BORGERS CS spol. s r.o.**, se sídlem Mánesova 2150/81, Plzeň, *zastoupeného společností PKMK law&finance s.r.o., daňovým poradcem se sídlem Jetelová 254/2, Plzeň*, proti **žalovanému: Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábr. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného, datované a doručené soudu dne 5. 9. 2017,

t a k t o :

I. Žaloba, aby žalovanému bylo uloženo, aby vydal rozhodnutí o stanovení daně ve věci DPH žalobce za zdaňovací období leden a únor 2016 v rozsahu, v němž tato daň není dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s výkonem práce agenturních zaměstnanců, s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobou na ochranu proti nečinnosti žalovaného, datovanou a doručenou soudu dne 5. 9. 2017, se žalobce domáhal vydání tohoto rozsudku: Žalovanému se ukládá, aby v přiměřené soudem určené době od právní moci rozsudku vydal rozhodnutí o stanovení daně ve věci DPH žalobce za zdaňovací období leden a únor 2016 v rozsahu, v němž tato daň není dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly přijatých zdanitelných plnění v souvislosti s výkonem práce agenturních zaměstnanců.

Podle § 12a zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, v oblasti působnosti Specializovaného finančního úřadu jako správního orgánu prvního stupně je k řízení ve správním soudnictví místně příslušný krajský soud, v jehož obvodu má navrhovatel bydliště nebo sídlo, popřípadě v jehož obvodu se zdržuje.

V usnesení ze dne 11. 9. 2013, čj. Nad 44/2013-40, Nejvyšší správní soud přisvědčil názoru, že § 12a zákona č. 456/2011 Sb. není zvláštním ustanovením o místní příslušnosti pouze pro řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, nýbrž i pro řízení o ostatních druzích žalob podle s. ř. s., směřujících proti žalovanému, tedy i pro žaloby na ochranu proti nečinnosti žalovaného či pro žaloby na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu.

II. Dosavadní postup

Žalobce shrnul dosavadní postup v předmetné věci takto:

Žalobce podal k žalovanému daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden a únor 2016. V daňovém přiznání za leden 2016 vykázal nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v částce 21.046.010,- Kč a v daňovém přiznání za únor 2016 vykázal nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v částce 28.821.156,- Kč.

Dne 27. 4. 2016 byla zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 v rozsahu prověření oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty v souladu s § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), ze zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s výkonem práce agenturních zaměstnanců. Jelikož se jedná o daňovou kontrolu zahájenou před vyměřením daně, byl zadržen a nadále zadržován je celý nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v částce 28.821.156,- Kč.

Dne 24. 3. 2016 vydal žalovaný výzvu k odstranění pochybností, kterou byl zahájen postup k odstranění pochybností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016. Dne 16. 6. 2016 byla zahájena daňová kontrola podle § 87 odst. 1 daňového řádu, jejímž předmětem byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2016 v rozsahu skutečností týkajících se oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty v souladu s § 72 ZDPH ze zdanitelných plnění přijatých v souvislosti s výkonem práce agenturních zaměstnanců. Jelikož se jedná o daňovou kontrolu zahájenou před vyměřením daně, byl zadržen a nadále zadržován je nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v částce 21.046.010,- Kč.

Celková částka nadměrného odpočtu, který byl zadržen a nadále je zadržován, tak činí celkem 49.867.166,- Kč.

Rozsah obou daňových kontrol je omezen na prověření oprávněnosti uplatněných nároků na odpočet daně z přidané hodnoty v souvislosti s výkonem práce agenturních zaměstnanců. Žalobce nezpochybňuje právo žalovaného provést daňovou kontrolu, avšak nesouhlasí s oprávněností zadržování celého nadměrného odpočtu ve výši 49.867.166,- Kč. Pochybnosti vyvstaly pouze v částech nadměrného odpočtu týkajících se agenturních

zaměstnanců, a to v částce 4.419.281,23 Kč za měsíc leden 2016 (přijatá plnění od agentur práce za měsíc leden 2016) a v částce 9.845.286,96 Kč za měsíc únor 2016 (přijatá plnění od agentur práce za měsíc únor 2016).

V současné chvíli jsou ze strany žalovaného zpochybňovány pouze dvě faktury, a to faktura č. 27_16 od agentury práce - společnosti PRESENTE Plus, s.r.o., a faktura č. 27715 od agentury práce - společnosti CNL&PRESENTE s.r.o., nyní STAVEBYT s.r.o., s tím, že celkový odpočet z těchto faktur činí celkem 1.510.455,87 Kč.

Žádostí ze dne 9. 2. 2017 žalobce požádal o částečné vyměření daně, poukázal na zjevný rozpor zadržování části nadměrného odpočtu, u níž nejsou u správce daně pochybnosti, s odkazem na judikaturu správních soudů i nutnost eurokonformního výkladu daňových předpisů. Sdělením ze dne 29. 3. 2017 se žalovaný vyjádřil tak, že částečný výměr nevydá, neboť má za to, že zákonná ustanovení daňového řádu částečné rozhodnutí o stanovení daně neumožňují, když žalovaný je vázán zásadou legality. Podáním ze dne 3. 7. 2017 se žalobce obrátil na Odvolací finanční ředitelství a domáhal se uložení opatření proti nečinnosti ve věci rozhodnutí o části nadměrného odpočtu, o níž není sporu. Vyrozuměním ze dne 3. 8. 2017, čj. 34026/17/5300-21441-711676, Odvolací finanční ředitelství sdělilo žalobci, že jeho podnět neshledává důvodným: v souladu s finančním úřadem má za to, že nelze vydat rozhodnutí o částečném vyměření daně, neboť takové rozhodnutí postrádá oporu v právním řádu.

Žalovaný správní orgán přdestřel dosavadní postup na str. 2 až 6 svého vyjádření k žalobě ze dne 25. 10. 2017.

III. Argumentace žalobce

V žalobě žalobce uvedl, že v uvedené věci je nesporné, že k pochybnostem došlo pouze u části nadměrného odpočtu v jednotlivých daňových obdobích ledna a února 2016, zadržen byl však celý nadměrný odpočet za daná období. Zadržený nadměrný odpočet výrazně převyšuje částky, u nichž vznikly pochybnosti, a způsobuje výrazné problémy v provozu podniku žalobce.

Základní námitkou žalovaného i Odvolacího finančního ředitelství je skutečnost, že není možné vydat rozhodnutí pouze o části nadměrného odpočtu, respektive není možné částečné vyměření daně za daňové období. Rozhodnutí Krajského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2016, čj. 48Af 21/2016-40, považují za nesprávné a vydané pouze pro danou konkrétní věc, proto jej nelze vztáhnout na jiné případy.

Žalobce má za to, že názor žalovaného není správný a žalovaný je oprávněn vydat předmětné rozhodnutí, jehož předmětem bude částečné vyměření daně. Není pravdou, že by pro takový postup nebyla zákonná opora.

Státní správa se při zásahu do práva jednotlivce odvolává na ústavní zásadu, že státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Nutno však zvážit, na ochranu jakého subjektu uvedené základní ustanovení slouží; má chránit jednotlivce proti libovůli státní správy, nikoliv zájmy státní správy proti

jednotlivci. Je zcela alogické, pokud státní správa odůvodňuje nepřiměřený zásah do základního práva jednotlivce vlastnit majetek zásadou legality veřejné moci, nadto s mylným poukazem, že zákonná úprava částečného rozhodnutí neexistuje.

Podle § 105 odst. 1 ZDPH, v platném znění, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu.

Byť v daném daňovém řízení není přeshraniční prvek, je nutné přihlížet i k ustanovením práva Evropské unie k harmonizaci DPH, neboť nejsou důvody pro to, aby docházelo k rozdílné aplikaci práva na vnitrostátní a přeshraniční případy, naopak i vnitrostátní subjekty se mohou dovolat unijních norem, neboť členství v Evropské unii Českou republiku k jejich dodržování zavazuje a je třeba zdůraznit jejich přímou aplikovatelnost. Soudní dvůr Evropské unie opakovaně zdůrazňuje v daňových řízeních princip přiměřenosti a ochrany oprávněných zájmů daňových subjektů (srov. rozsudek C-286/94 Molenheide). Zadržení vratitelného přeplatku na dani je výrazný zásah do majetkové sféry daňového subjektu, není proto důvodné, aby nebyl vyplacen nadměrný odpočet v té části, jež nemůže být prověřováním dotčena.

Ohledně vnitrostátní úpravy pak vysvětlil principy logicky právě Krajský soud v Praze v rozhodnutí ze dne 4. 10. 2016, čj. 48Af 21/2016-40. Je skutečností, že vydání částečného platebního výměru česká právní úprava nebrání. Pokud pak upravuje možnost vydání určitého rozhodnutí, na základě argumentu *a maiori ad minus* je nutné dovodit, že je správce daně oprávněn rozhodnout i o pouhé části předmětu řízení, respektive rozhodovat o celku částečnými rozhodnutími, a to zejména, je-li takový postup odůvodněn ochranou základních práv a svobod jednotlivce zakotvených v ústavních normách. Normy veřejného práva je nutné vykládat vždy s ohledem na ústavní ochranu zájmu jednotlivců a vždy k ní přihlížet. Argumentace následnou překážkou věci rozhodnuté také neobstojí, bude-li z rozhodnutí patrné, že se jedná pouze o část předmětu řízení. Předmětem daňového řízení je dělitelné plnění, pokud připouští částečné rozhodnutí správní řád i občanský soudní řád, není důvodu, aby nebylo možné i v daňovém řízení.

S ohledem na uvedené je nepochybné, že správce daně je povinen rozhodnutí o částečném vyměření daně v souladu s nárokem daňového subjektu na vratitelný přeplatek vydat. Pokud tak ani na podněty žalobce neučinil, je nečinný.

V replce ze dne 16. 11. 2017 žalobce uvedl, že žalovaný zadržuje celý nárok na odpočet daně z přidané hodnoty více jak 500 dní. Úřední osoby, které vedou daňovou kontrolu, nebyly za více jak rok a půl schopny vysvětlit, jaké konkrétní důvody je k zadržování odpočtu vedou. Žalovaný postupně snižoval rozsah zpochybňovaného odpočtu, kdy původně zpochybňoval celou částku, následně již pouze část týkající se odpočtů u pracovních agentur v částce cca 14 milionů Kč (cca 28% celkového odpočtu), až nakonec jsou zpochybňovány pouze dvě konkrétní faktury s odpočtem v částce pouze 1.510.455,87 Kč (cca 3% celkového odpočtu). Postup žalovaného je tak v rozporu se základními zásadami při správě daní, kdy správce daně musí mimo jiné postupovat v daných případech přiměřeně a

využívat takové prostředky, které šetří práva daňového subjektu, musí postupovat bez zbytečných průtahů a též nesmí zapříčinit vznik zbytečných nákladů.

Žalovaný řízení neúměrně a bezdůvodně protahuje, volí prostředky, které nejsou v daném případě přiměřené a adekvátní a poškozují tím daňový subjekt. V konečném důsledku svého jednání je žalovaný nečinný, čímž kromě porušení výše uvedených zásad vznikají zbytečné náklady jak daňovému subjektu, finanční správě, ale i České republice a státnímu rozpočtu.

Dle názoru žalobce se jedná o dělitelný předmět a provádění daňové kontroly ve vztahu k části transakcí, jež zakládají nárok na odpočet daně, nemůže nijak ovlivnit či zpochybnit existenci zbývajících částí nárokovaného nadměrného odpočtu. Žalobce znovu zdůrazňuje, že zadržování celého nadměrného odpočtu značně zasahuje do základních práv daňového subjektu, konkrétně do práva na vyplacení nadměrného odpočtu bez zbytečných odkladů, jež v obecné rovině vyplývá z čl. 167 směrnice Rady č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Žalobce má zároveň za to, že nevyplacení nepochybného nároku je naprosto samoúčelné a zcela nepřiměřené.

IV. Argumentace žalovaného správního orgánu

K argumentaci žalobce se žalovaný správní orgán vyjádřil tak, že je opřena především o rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2016, čj. 48Af 21/2016-40.

Žalovaný konstantně zastává názor, že stávající právní úprava vydání částečného rozhodnutí o stanovení daně neumožňuje. Tento svůj názor žalovaný staví především na základním principu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Žalovaný jako správní orgán může činit pouze to, co mu zákon výslovně dovoluje. Právní úprava vydání částečného rozhodnutí o stanovení daně však v daňovém řádu zcela absentuje. A naopak právní úpravu částečného rozhodnutí obsaženou ve správním řádu není možné dle § 262 daňového řádu vůbec aplikovat. Výklad žalobce, že uvedený princip je zde k ochraně slabší strany, je značně zkreslující. Tento princip skutečně zakládá ochranu spravovaných subjektů, ale ne v tom smyslu, že je-li to spravované osobě ku prospěchu, princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí neplatí.

V řešeném případě ani neexistuje nejasné ustanovení týkající se pravomocí správce daně (vydání rozhodnutí o stanovení daně dle § 147 daňového řádu) vyžadující další výklad. Jde o neexistenci právní úpravy možnosti vydání částečného rozhodnutí o dani v daňovém řádu jako takovou. Měl-li zákonodárce v úmyslu tuto pravomoc správci daně stanovit, mohl tak učinit jednoznačně, jelikož úprava částečného rozhodnutí ve správním právu je v zásadě běžná a známá, zákonodárce tak ovšem neučinil. Na rozdíl od správního řízení je právní úprava a charakter daňového řízení odlišný, což je dáno samotným specifickým charakterem daně. Jde především o to, že správce daně je povinen zjistit a stanovit daň ve správné výši. Zjištění a stanovení daně je závislé na mnoha daňově relevantních skutečnostech v určitém časovém období (zdaňovacím období), které jsou na sobě navzájem závislé. Správce daně tedy nemůže vzít pouze některé nepochybné skutečnosti a dle nich částečně stanovit daň, ale ke splnění základního cíle nalézací roviny správy daní, tj. správného zjištění a stanovení daně, musí zohlednit všechny relevantní skutečnosti nastalé ve zdaňovacím období jednotlivě

i v jejich souboru. Daň je prostě třeba za zdaňovací období stanovit jako celek, a proto daňový řád nepředpokládá částečné rozhodnutí o stanovení daně.

Připuštění možnosti částečného rozhodnutí o stanovení daně při stávajícím znění daňového řádu je zcela nesystémové a nutně vyvolá celou řadu mnohdy absurdních problémů. Pokud by například správce daně žalobci vyhověl a o dani částečně rozhodl, ale v dalším průběhu daňové kontroly by posléze shledal potřebu rozšíření rozsahu daňové kontroly, musel by zahájit novou daňovou kontrolu, a to po vyměření daně. Zahájení takové další daňové kontroly by vyvolalo opětovné přerušení lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 3 daňového řádu, ačkoli jinak rozšíření rozsahu daňové kontroly dle § 85 odst. 3 daňového řádu na tuto lhůtu vliv nemá. Pokud by správce daně v této další daňové kontrole stanovil daň, šlo by o doměření, takže doměrek by podléhal penále dle § 251 daňového řádu, ačkoli při rozšíření rozsahu daňové kontroly původní by penále nevzniklo, neboť by šlo o vyměření daně. Pokud by správce daně částečným rozhodnutím stanovil daňovému subjektu vlastní daňovou povinnost, podléhala by tato část úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu, ačkoli v případě, kdyby správce daně rozhodl o dani jako celku, došlo by pouze ke snížení nadměrného odpočtu, v kterémžto případě by daňový subjekt daň vůbec neplatil a úrok z prodlení by proto nevznikl. Pokud by správce daně stanovil část daně částečným rozhodnutím, stalo by se tak v souladu s tvrzením daňového subjektu ve smyslu § 140 daňového řádu, takže by se proti takovému částečnému rozhodnutí o stanovení daně nemohl odvolat? Mohl by daňový subjekt po částečném vyměření daně podat k této části daně dodatečné daňové přiznání, ačkoli ještě probíhá daňová kontrola o téže dani (srov. § 141 odst. 6 daňového řádu)? A jak by vůbec takové dodatečné daňové přiznání k dani částečně stanovené vypadalo? Mohl by si daňový subjekt vybrat, které z částečných rozhodnutí o stanovení daně miní svým dodatečným daňovým přiznáním měnit? Pokud by byla stanovena daň několika částečnými rozhodnutími, bude jedna a tatáž daň splatná v různou dobu. Podle jakých pravidel se určí pořadí úhrady jednotlivých částí téže daně (viz § 152 daňového řádu)? Pokud daňový subjekt žádnou ze stanovených částí daně nezaplatí, bude každé z částečných rozhodnutí o stanovení daně samostatným exekucním titulem, takže daňovému subjektu vzniknou exekuční náklady v souvislosti s každým částečným rozhodnutím zvlášť? To jsou jen namátkou uvedené problémy, které by připuštění nesystémové možnosti částečného stanovení daně přineslo.

Žalobcova argumentace spočívá v podstatě toliko na odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 4. 10. 2016, čj. 48Af 21/2016-40. Žalovaný upozorňuje, že tento rozsudek byl Nejvyšším správním soudem zrušen rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, čj. 6 Afs 264/2016-43. V daném rozhodnutí Nejvyšší správní soud dospěl k závěru zastávanému žalovaným, a to, že není dle současné právní úpravy vydání částečného rozhodnutí o stanovení daně možné.

Žalovaný uzavírá, že možnost vydání částečného rozhodnutí při správě daní je jistě *de lege ferenda* možná, ale vyžádala by si i rozsáhlou úpravu navazujících institutů daňového procesu. Současná právní úprava daňového řádu však vydání takového rozhodnutí neumožňuje. Tento „nedostatek“ není dle názoru žalovaného možné nahradit extenzivním výkladem dosavadních pravomocí žalovaného, jelikož takový výklad by byl v rozporu s daňovým řádem a s jeho systematikou. Daňový řád jednoznačně počítá s vydáním rozhodnutí o dani jako celku, jelikož daň je stanovena na základě velkého množství daňově relevantních

skutečností, které se vzájemně ovlivňují. Daň stanovená pouze na základě některých skutečností není stanovena ve správné výši, tj. jde ve své podstatě o daň stanovenou v rozporu s § 1 odst. 2 daňového řádu.

V. Posouzení věci krajským soudem

Podle § 79 odst. 1 věty první s. ř. s. ten, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou [na ochranu proti nečinnosti správního orgánu] domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení.

Krajský soud v Praze, jak je účastníkům řízení známo, rozsudkem ze dne 4. 10. 2016, čj. 48Af 21/2016-40, uložil Finančnímu úřadu pro Středočeský kraj, aby vydal rozhodnutí o stanovení daně ve věci daně z přidané hodnoty žalobkyně AGROBET CZ, s.r.o., za zdaňovací období říjen 2015 v rozsahu, v němž tato daň není dotčena rozsahem probíhající daňové kontroly uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění, jejichž předmětem byl nákup a prodej komodity řepkový olej.

Jak ve věci vedené u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 48Af 21/2016, tak ve věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 30A 155/2017 je žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu požadováno, aby soud orgánu Finanční správy České republiky, který postupuje podle daňového řádu, uložil povinnost vydat rozhodnutí v části věci (v terminologii žalobce: rozhodnutí o částečném vyměření daně, v terminologii žalovaného: částečné rozhodnutí o stanovení daně).

K tomu Nejvyšší správní soud, který názor Krajského soudu v Praze neakceptoval a jeho rozsudek rozsudkem ze dne 11. 5. 2017, čj. 6 Afs 264/2016-44, zrušil, došel k těmto závěrům:

Podle ustanovení § 262 daňového řádu platí, že „*Při správě daní se správní řád nepoužije.*“ Podle ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu „*Základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.*“

S ohledem na znění ustanovení § 262 daňového řádu je zřejmé, že v daňovém řízení zásadně nelze (s výjimkou stanovenou zákonem, viz např. ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu) uplatňovat právní úpravu obsaženou ve správním řádu. Nejvyšší správní soud proto musí odmítnout argumentaci krajského soudu, v níž se dovolává použití ustanovení § 148 správního řádu a vydávání rozhodnutí v části věci. Aplikaci citovaného ustanovení v daňové oblasti výslovně vylučuje zákon. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy nelze „jednoduše přenášet“ jednotlivé instituty známé z jednotlivých právních odvětví do druhého, zde ze správního práva procesního do daňového práva procesního, zvláště když takovému postupu brání výslovné znění ustanovení § 262 daňového řádu. Zákonodárce zcela zjevně při přijímání daňového řádu stanovil, že úprava daňového procesu je v tomto předpise zásadně komplexní, což vylučuje úvahy o tom, že lze postupovat bez jakéhokoli zákonného podkladu v daňovém řádu fakticky obdobně (či subsidiárně) dle správního řádu a podle tam uvedené úpravy. Pokud by zákonodárce nechtěl úpravu daňového procesu vyloučit z dosahu správního práva procesního, není Nejvyššímu správnímu soudu zřejmé, proč přijímal výslovnou úpravu

obsaženou v ustanovení § 262 daňového řádu, vylučující použití správního řádu a proč vůbec přijímal tak komplexní právní úpravu obsaženou v recentním daňovém řádu, když by dle faktického závěru krajského soudu stačilo subsidiárně vycházet ze správního řádu a ve vztahu k daňovému procesu přijmout dílčí úpravu.

Nejvyšší správní soud dále zdůrazňuje, že správní právo procesní a daňové právo procesní je součástí veřejného práva, na něž dopadá přísná právní úprava obsažená v ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, resp. v čl. 2 odst. 3 Ústavy, tj. uplatňuje se zde přísná zásada enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, nikoli zásada legální licence ve vztahu k soukromým subjektům. Orgán veřejné moci si proto „nemůže vybírat“ právní úpravu a procesní postupy tak, jak se mu to v dané situaci hodí. Nelze proto rozšiřovat právní úpravu určitého procesu o instituty z jiného procesu, pokud k tomu chybí zákonný podklad. Jestliže tedy daňový řád mlčí o institutu částečného rozhodnutí (částečného platebního výměru), nelze jen na základě tohoto „mlčení“ a aplikací „obecných zásad“ dovodit, že použité takového institutu je možné a vhodné; a to zvláště když právní úprava obsažená v ustanovení § 262 daňového řádu výslovně použití správního řádu (včetně ustanovení § 148 obsahující úpravu částečného rozhodnutí) vylučuje. Použití právních zásad či principů nemůže jít tak daleko, že umožní výsledek v podobě institutu částečného rozhodnutí podle správního řádu, který výslovná právní úprava obsažená v daňovém řádu vylučuje z možnosti používání v daňovém procesu.

Nejvyšší správní soud v tomto směru musí rovněž souhlasit se stěžovatelem v tom, že vytvoření „institutu částečného rozhodnutí“ bez zákonného podkladu v daňovém řádu se může negativně projevit v celém daňovém procesu, protože je nutné zvážit propojenost celé právní úpravy daňového procesu a důsledky takovéto změny náhledu na používání daňového řádu ve vztahu k daňovému právu hmotnému. Akceptace institutu částečného rozhodnutí (v daném případě v podobě částečného platebního výměru) by proto mělo vliv i na následné konečné rozhodnutí, u něhož by bylo nutné důsledně uvést jeho vztah k předchozímu „částečnému rozhodnutí“ (zda jej doplňuje a jak, či jej nahrazuje), na uplatnění řádných a mimořádných opravných prostředků v rámci daňového řízení a jejich provázanost ve vztahu k „jednotlivým rozhodnutím“, na plynutí lhůt pro stanovení či placení daně atd. Otázkou rovněž je, zda částečné rozhodnutí může správce daně vydat z úřední povinnosti, nebo pouze na žádost, případně kdo a jak určí, že je „část daně (zvláště když s tímto institutem nepracuje ani hmotné právo) doměřitelná“. Připuštění aplikace tohoto institutu by v některých případech vedlo k daleko větším ekonomickým problémům daňového subjektu, neboť namísto očekávaného nadměrného odpočtu by mu mohl správce daně vyměřit „částečný nedoplatek na DPH“, což by jej ještě více ekonomicky zatížilo – ostatně k takové situaci by patrně dle vyjádření stěžovatele došlo i v projednávané věci, neboť podle jeho názoru za současného stavu dokazování je nutné dovodit, že je u žalobkyně „částečně“ zjištěn a prokázán pouze nedoplatek na DPH. Jelikož v tomto směru mohou nastat netušené problémy, k jejichž řešení právní úprava obsažená v daňovém řádu zjevně nedává jakoukoli odpověď, lze i na základě tohoto argumentu tvrdit, že v daňovém řízení není institut „částečného rozhodnutí“ v žádném případě přípustný.

Výklad a aplikace práva (včetně daňového řádu), nemohou být odvislé od toho, že v dané skutkové situaci se orgánu aplikujícímu právo jejich výsledek za použití standardních postupů nelíbí či mu nevyhovuje. Pokud daňový řád ve spojení s hmotnou daňovou úpravou stanoví, že po dobu řízení o stanovení daně nelze vydat částečné rozhodnutí či vyplácet nadměrný odpočet nebo jeho poměrnou část, nelze hovořit o tom, že takový výsledek je

automaticky protiústavní. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že stále platí zásada „dura lex, sed lex“ (tvrdý zákon, ale zákon). Daňový proces dává v tomto směru státu určitá kontrolní oprávnění, která může stát využít – srov. stanovisko Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS – st 33/11 – neboť existuje veřejný zájem na řádném výběru daní. Tomuto veřejnému zájmu se musí daňový subjekt podvolit. To přitom neznamená, že se ocitá bez právní ochrany, neboť může využívat opravné prostředky dle daňového řádu, případně podávat po splnění příslušných podmínek žaloby dle soudního řádu správního, avšak pouze na základě toho, že orgán veřejné moci uplatňuje svou pravomoc, že vede určité řízení (zde daňové řízení), což má určité procesní důsledky (zde nemožnost vyměřit a případně vyplatit žalobkyni nadměrný odpočet v průběhu tohoto řízení), nelze samo o sobě hned dovozovat, že se jedná o nezákonný postup nebo že je nutné na tuto situaci reagovat „evolutivním výkladem“ daňového řádu a vytvořit zcela nový institut, který by měl údajně daňový subjekt před postupem orgánu veřejné moci ochránit. Pokud by Nejvyšší správní soud přijal teorii o tom, že veřejná správa apriori jedná nezákonně, svévolně, účelově a ke škodě daňového subjektu, není mu zřejmé, jak by postulování „nového daňového institutu“, který nemá zákonného podkladu a který tak není navázán na ostatní procesní instituty, ochránil daňový subjekt, neboť i takovýto institut by mohl být daňovou správou zneužit k újmě daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že daňový proces představuje určitý zákonem předvídaný postup, který je úzce navázán na příslušné daňové právo hmotné. Za dané situace žalobkyně pouze tvrdila, že má nárok na vrácení přeplatku na DPH, avšak toto zatím nebylo postaveno na jisto. O tom, zda tento nárok skutečně má, se vede nalézací řízení, přičemž nelze v jeho průběhu říct, jaký bude jeho výsledek. Pokud tedy žalobkyně operuje s tím, že je nutné ji vrátit nadměrný odpočet, protože jinak bude veřejný rozpočet následně zatížen úroky kvůli zadržení tohoto nadměrného odpočtu, nelze s touto argumentací souhlasit, neboť tím předjímá výsledek nalézacího řízení a také nemístně směšuje dvě fáze řízení – řízení o vyměření daně a následný postup v případě zjištění nadměrného odpočtu. Právní úprava nadto počítá s tím, že negativní následky v podobě zadržení nadměrného odpočtu z důvodu déle probíhajícího daňového řízení budou sanovány příslušným úrokem dle ustanovení § 254a daňového řádu. Pokud nápravu těchto negativních následků váže až na výsledek vyměření odpočtu, nelze tomu ničeho vytknout, neboť nelze v průběhu daňového řízení předjímat jeho celkový výsledek či případně s jeho zahájením bez ohledu na výsledek řízení automaticky spojovat nárok na nějaké plnění ze strany státu. Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že vnitrostátní úprava v daňovém řádu s ohledem výslovné ustanovení § 262 a zásadu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí vylučuje, aby správce daně vydal částečné rozhodnutí (částečný platební výměr), přičemž na tomto závěru Nejvyšší správní soud neshledává ničeho protiústavního. Opačné závěry krajského soudu v tomto směru nemohou obstát.

Pokud se krajský soud obsáhle zabývá judikaturou Soudního dvora Evropské unie a směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn a doplnění, musí Nejvyšší správní soud uvést, že s touto judikaturou a právní úpravou nepracuje krajský soud správně. Nejvyšší správní soud totiž nesouhlasí s tím, aby na základě několika obecných vět, které se nadto týkaly zcela jiných věcí a jiné právní úpravy, byly dovozovány tak kategorické právní závěry a byla popírána jednoznačná národní úprava.

Krajský soud tak konkrétně odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, ve věci C-107/10, E. M. I., nicméně v něm Soudní dvůr vysloveně konstatoval, že *„lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být*

provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.“ Soudní dvůr v citovaném rozhodnutí (a to i při znalosti podle krajského soudu stěžejního rozsudku ze dne 18. 12. 1997, věc C-286/94, Molenheide) dospěl k závěru, že vrácení nadměrného odpočtu se může odvíjet od ukončení daňové kontroly. Pokud tedy Soudní dvůr v citovaném rozsudku konstatoval, že pozdržení vrácení nadměrného odpočtu je možné v případě probíhající daňové kontroly, jako je tomu v posuzované věci, nelze hovořit o tom, že by národní úprava byla s těmito závěry v rozporu a že na základě tohoto rozsudku je nutné „vytvořit“ institut „částečného platebního výměru“. Soudní dvůr tak v tomto rozhodnutí nikterak neuvedl, že národní právní úprava musí umožňovat „částečné vyměření nadměrného odpočtu DPH“ v rozsahu jeho nezpochybněné části.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že závěry Soudního dvora je vždy nutné vnímat ve spojení s konkrétně posuzovanými otázkami i s konkrétně příslušnou vnitrostátní úpravou. Jestliže tedy např. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 10. 7. 2008, ve věci C- 25/07, A. S., dospěl k závěru, že vrácení nadměrného odpočtu DPH musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě (bod 27), čemuž národní úprava v dané věci bránila, tak tento závěr se týkal situace, kdy vnitrostátní úprava výslovně ve vztahu k určité skupině daňových subjektů automaticky bez dalšího prodlužovala lhůtu pro navrácení nadměrného odpočtu. Nyní projednávaný případ se však od této situace liší v tom, že „faktické zadržení vrácení nadměrného odpočtu DPH“ nenastává automaticky ze zákona bez dalšího, ale tehdy, pokud vznikly správci daně jisté pochybnosti a kdy s daňovým subjektem na základě těchto pochybností vede individuální řízení (zde provádí daňovou kontrolu). Proti tomuto postupu se přitom daňový subjekt může za splnění příslušných podmínek bránit u správního soudu podle soudního řádu správního, který mj. za určitých podmínek může správci daně uložit vydat rozhodnutí, neboť shledá postup správce daně nezákonným či liknavým – srov. Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2013, č. j. 2 Aps 3/2012 - 33.

Naše národní právní úprava a její praktické výsledky jsou tedy diametrálně jiné než ty, které posuzoval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. 12. 1997, věc C-286/94, Molenheide, kdy soud v důsledku národní úpravy nemohl zrušit zadržení po dobu, dokud nebyly důkazy obsažené v kontrolní zprávě vyvráceny a podrobnosti nebyly ověřeny na základě procesu výměny informací mezi členskými státy Společenství nebo na základě vyšetřování státního zástupce nebo vyšetřovatele. I v tomto rozhodnutí Soudní dvůr rovněž obecně konstatoval, že opatření, která slouží k tomu, aby oprávněné daňové orgány mohly zadržet (jakožto preventivní opatření) vratné částky DPH, pokud existují důvody domnívat se, že může dojít k daňovému úniku, nejsou v rozporu s unijní úpravou (předchozí Šestá směrnice). Ochrana práv daňových subjektů u národního soudu před nepřiměřeným, liknavým či svévolným jednáním správců daně, kterou v tomto rozhodnutí Soudní dvůr zmínil, je však v souladu s výše uvedeným v českém právním řádu rovněž zakotvena. Na tomto závěru přitom nemůže ničeho změnit to, že v souladu s národními procesními pravidly se žalobce může v soudním řízení správním domáhat vydání rozsudku, kterým je správci daně uloženo vydat rozhodnutí o celé věci, nikoli jen o části, resp. že žalobce nemůže přímo žalovat na vydání nadměrného odpočtu či jeho části.

Nejvyšší správní soud se proto s ohledem na výše uvedené neztotožnil s argumentací krajského soudu, že je nutné vydat „částečný platební výměr“.

Jelikož Nejvyšší správní soud se co do možnosti vydávání částečných platebních výměrů vypořádal jak s vnitrostátní úpravou, tak s komunitárními aspekty, a jelikož jeho závěr, že je vyloučeno, aby správce daně v rámci postupu podle daňového řádu vydal rozhodnutí v části věci (částečný platební výměr), plně dopadá i na právě posuzovanou a rozhodovanou věc, může zdejší soud toliko odkázat na podrobné odůvodnění shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2017, čj. 6 Afs 264/2016-44.

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož na základě výše uvedeného posouzení nebyla žaloba shledána důvodnou, soud ji podle § 81 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.

Úspěšný žalovaný správní orgán náhradu nákladů řízení neuplatnil, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu těchto nákladů nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 5. prosince 2017

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

Za správnost: K.