



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Milana Podhrázkého a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Jitky Zavřelové 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: **Finančnímu ředitelství pro Středočeský kraj**,
sídlem Žitná 12, Praha 2,

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- 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 dne 13. 1. 2017 se žalobce domáhá, aby soud uložil

žalovanému povinnost uhradit žalobci částku 256.677 Kč spolu se zákonným úrokem podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), za období od 12. 2. 2014 do zaplacení.

- 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 daňového řádu ve výši 256.677 Kč vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Žalovaný mu však přiznaný úrok neuhradil, ač podle přesvědčení žalobce měl povinnost vyplatit úrok z moci úřední. 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 právní 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 podle § 155 odst. 5 daňového řádu platí totéž na základě zásady akcesority podle § 2 odst. 5 daňového řádu. Tato zásada se vztahuje jak na hmotněprávní osud daně, tak i na proces placení. 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, č. j. 289501/14/2111-24802-201174. Pokud tak neučinil, byl v prodlení a úrok měl uhradit z moci úřední nejpozději dne 12. 2. 2014.
- 3 Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve namítl, že žaloba je z části nepřijatelná, pokud jde o požadavek žalobce na zaplacení zákonného úroku z již přiznaného úroku za dobu od 12. 2. 2014 do zaplacení. V této části se totiž může žalobce podle žalovaného domáhat ochrany jinými právními prostředky.
- 4 Dále žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Uvedl, že zákon nestanoví povinnost vyplatit úrok přiznaný podle § 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* uvedl, že NSS 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. Přejížděná 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 Podáním ze dne 9. 8. 2017 žalobce (§ 64 s. ř. s. ve spojení s § 95 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů) změnil žalobní návrh tak, že se domáhá pouze uhrazení částky 256.677 Kč, nikoli již úroku z této částky podle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od 12. 2. 2014 do zaplacení. Soud tuto změnu žalobního petitu před zahájením jednání ve věci samé připustil.
- 6 Během ústního jednání setrvali účastníci řízení na svých dosavadních stanoviscích.
- 7 Z obsahu správního spisu soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení věci:
- 8 Žalobce podal dne 30. 11. 2012 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října roku 2012, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 4.929.029 Kč. Správce daně zahájil výzvu ze dne 17. 12. 2012, č. j. 198021/12/034912201174, postup k odstranění pochybností, na základě jehož výsledků 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, který byl žalobci vyplacen dne 24. 1. 2014.
- 9 Rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, byl žalobci přiznán úrok z vratitelného přeplatku ve výši 238.550 Kč. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, změnilo napadené prvostupňové rozhodnutí, tak že žalobci byl přiznán úrok z vratitelného přeplatku ve výši 256.677 Kč.
- 10 Žalobce podal dne 8. 12. 2016 k Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět na ochranu před nečinností žalovaného podle § 38 daňového řádu. Domáhal se toho, aby Odvolací finanční ředitelství přikázalo žalovanému uhradit žalobci přeplatek, 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 podle § 38 odst. 4 daňového řádu. Konstatovalo, že pro vrácení příslušenství daně platí obecné principy vracení 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. Správce daně tudíž podle Odvolacího finančního ředitelství nebyl nečinný.

- 11 Před vlastním meritorním posouzením věci se soud zabýval přípustností podané žaloby. Žalovaný v tomto případě namítal, že žaloba je nepřipustná v části, v níž se žalobce domáhal zákonného úroku z již přiznaného úroku ve výši 256.677 Kč. Vzhledem ke změně žalobního návrhu se tato námitka stala nepřípadnou, nicméně soud zkoumal přípustnost i ve vztahu k zbylé části žaloby.
- 12 Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, *„lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný“*.
- 13 Žalobce se domáhá vydání rozsudku, kterým by bylo žalovanému uloženo uhradit žalobci vratitelný přeplatek vzniklý přiznáním úroku z nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 256.677 Kč. V této souvislosti je podstatné, že o vrácení úroku, pokud se stal po předepsání na osobní účet daňového subjektu vratitelným přeplatkem (§ 154 odst. 2 věta druhá daňového řádu) se vydává rozhodnutí pouze v případě, že se jedná o vrácení vratitelného přeplatku na žádost (§ 155 odst. 4 s. ř. s.). Rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku představuje bezesporu formalizované rozhodnutí o právech a povinnostech daňového subjektu, a pokud by žádosti nebylo vyhověno, lze jej (po vyčerpání řádných opravných prostředků) napadnout žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s. V těchto případech by tedy daňový subjekt měl jiný prostředek ochrany proti případnému nevrácení vratitelného přeplatku. Zásahová žaloba podle § 82 a násl. s. ř. s., kterou by se daňový subjekt domáhal uhrazení vratitelného přeplatku, by v takovém případě byla nepřipustná podle § 85 s. ř. s. To ovšem neplatí v případech, kdy je vratitelný přeplatek vrácen bez žádosti, tj. z úřední povinnosti správce daně. Z § 155 odst. 4 daňového řádu lze totiž *a contrario* dovodit, že o vrácení vratitelného přeplatku se v těchto případech nerozhoduje. Vrácení, resp. nevrácení vratitelného přeplatku představuje pouze faktický úkon správce daně, proti němuž nelze brojit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s., a v případě nečinnosti správce daně ani nečinnostní žalobou podle § 79 a násl. s. ř. s. Prostředkem ochrany či nápravy je zde toliko podnět na ochranu před nečinností správce daně podle § 38 daňového řádu. Tento prostředek žalobce bezvysledně vyčerpal, přičemž byl přípisem Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 1. 2017 vyrozuměn o jeho odložení.
- 14 Z hlediska přípustnosti podané žaloby by tedy bylo nezbytné nejprve posoudit, zda vratitelný přeplatek lze žalobci vrátit pouze na žádost, anebo zda žalovaný měl povinnost jej vrátit i bez žádosti. Tato otázka je však předmětem meritorního posouzení věci a nelze ji proto řešit již v rámci posouzení přípustnosti žaloby (srov. obdobně rozsudek NSS ze

- dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Aps 2/2007 – 41). Soud z tohoto důvodu shledal, že žaloba není nepřijatelná ve smyslu § 85 s. ř. s. Odlišnou otázkou je však důvodnost žaloby, kterou se lze zabývat až v rámci meritorního posouzení věci.
- 15 Soud se dále zabýval i včasností podané žaloby. Žalobci byl úrok z vratitelného přeplatku ve výši 256.677 Kč pravomocně přiznán rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359. O tvrzeném nezákonném zásahu spočívajícím v nevyplacení přiznaného úroku z vratitelného přeplatku ve výši 256.677 Kč se tak žalobce mohl dozvědět nejdříve oznámením tohoto rozhodnutí. Žaloba přitom byla podána dne 13. 1. 2017, tedy zjevně před uplynutím dvouměsíční subjektivní lhůty podle § 84 odst. 1 věty první s. ř. s. Žaloba tak byla podána včas.
- 16 Vzhledem k tomu, že žaloba byla podána včas (§ 84 odst. 1 s. ř. s.) osobou k tomu oprávněnou přistoupil soud k posouzení důvodnosti žaloby. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době tvrzeného zásahu (§ 87 odst. 1 s. ř. s.).
- 17 Podle § 82 s. ř. s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný. Podle § 87 odst. 2 s. ř. s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem.
- 18 Posouzení důvodnosti žaloby na ochranu před nezákonným zásahem se řídí testem, jehož šest prvků vyplývá z citovaného § 82 s. ř. s. Žaloba je důvodná, jsou-li kumulativně splněny následující podmínky: žalobce byl přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo (5. podmínka), přičemž „zásah“ v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit jeho opakování (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nemůže soud deklaratorní výrok o nezákonnosti zásahu vydat (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2005, č. j. 2 Aps 1/2005 - 65, publ. pod č. 603/2005 Sb.NSS). Uplatnění poslední z uvedených podmínek bylo nicméně zúženo v důsledku novely soudního řádu správního provedené zákonem č. 303/2011 Sb., neboť podle § 87 odst. 2 s. ř. s. ve znění účinném od 1. 1. 2012, se lze domáhat i určení toho, že zásah byl nezákonný.
- 19 Podle § 155 odst. 2 první věty daňového řádu „[s]právce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon.“
- 20 Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014, „[j]e-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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.“

- 21 Podle § 254a odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, „[s]právce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu.“
- 22 V dané věci není sporu o tom, že žalobci byl úrok z vratitelného přeplatku (z nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012) přiznán 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, a to ve výši 256.677 Kč. Jádrem sporu představuje posouzení právní otázky, zda žalovanému vznikla povinnost vyplatit žalobci přiznaný úrok z úřední povinnosti, tedy i bez žádosti žalobce anebo jej lze vyplatit pouze na žádost, jak tvrdí žalovaný.
- 23 Pro pochopení této problematiky je vhodné blíže popsat, jak daňový řád upravuje postup spojený s přiznáním a evidencí úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Správce daně v první řadě rozhodne o přiznání úroku, resp. o jeho výši (§ 155 odst. 5 třetí věta daňového řádu). Po právní moci tohoto rozhodnutí následuje evidenční (účetní) postup, v rámci něhož je správce daně povinen předepsat přiznaný úrok na kreditní stranu osobního daňového účtu daňového subjektu (§ 150 odst. 2 daňového řádu). To vyplývá z § 254 odst. 3 daňového řádu, na jehož obdobné použití odkazuje poslední věta § 155 odst. 5 daňového řádu. Tento odkaz byl sice do uvedeného ustanovení doplněn až zákonným opatřením senátu č. 344/2013 Sb., o změně daňových zákonů v souvislosti s rekodifikací soukromého práva a o změně některých zákonů, a to s účinností od 1. 1. 2014. Stejný postup se však bezpochyby uplatnil i před účinností této změny, neboť povinnost evidovat přiznaný úrok z vratitelného přeplatku na osobním účtu daňového subjektu vyplývá implicitně již z § 149 odst. 1 daňového řádu (k tomu viz *Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žížková, M. Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2011. str. 956). Uvedená novelizace třetí věty § 155 odst. 5 daňového řádu tedy na tomto postupu nic nezměnila, pouze upřesnila, že k předepsání na osobní účet daňového subjektu má dojít ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku (§ 254 odst. 3 daňového řádu).
- 24 Teprve po předepsání přiznaného úroku na osobní daňový účet může dojít k jeho vyplacení, resp. vrácení daňovému subjektu. Vrácení je však podmíněno vznikem vratitelného přeplatku na osobním daňovém účtu. Při posouzení, zda vratitelný přeplatek vznikl, se přitom postupuje ve dvou krocích. V prvním kroku je třeba posoudit, zda po předepsání úroku se na osobním daňovém účtu vygeneroval přeplatek, což je podle § 154 odst. 1 daňového řádu „*částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu*“. Jedná se tak o částku převyšující v daném okamžiku všechny splatné platební povinnosti

evidované v rámci jednoho osobního daňového účtu. V druhém kroku je třeba posoudit, zda se tento přeplatek stal vratitelným. NSS k této podmínce v rozsudku ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014-65, uvedl: „*Ustanovení § 154 odst. 2 daňového řádu pak stanoví, kdy se přeplatek stává vratitelným. Ukládá správci daně převést přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 (tj. nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, vyžádá-li si ho správce daně). Neexistuje-li takový nedoplatek, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Vratitelný přeplatek (na rozdíl od prostého přeplatku) je v dispozici daňového subjektu. Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o jeho vrácení nebo o jeho použití na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně (viz § 155 daňového řádu). Pojem „vratitelný přeplatek“ tedy vyjadřuje nárok daňového subjektu, tj. částku, na jejíž vyplacení (či jinou zákonem předvídanou dispozici) má daňový subjekt právo, kterého se může domáhat a jehož nezákonné odeprání je zákonem sankcionováno*“ (důraz doplněn zdejší soudem, srov. též rozsudek NSS ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015-31). Pouze v případě, že i po případném započtení nedoplatků daňového subjektu zůstane na osobním daňovém účtu přeplatek, vznikne nárok na vratitelný přeplatek, jenž může být daňovému subjektu vyplacen.

- 25 Další postup správce daně závisí na tom, zda se jedná o vratitelný přeplatek, který lze vrátit pouze na žádost či i bez žádosti daňového subjektu. Z § 155 odst. 2 daňového řádu, plyne, že obecným pravidlem je, že se vratitelný přeplatek 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.
- 26 Výjimku z tohoto obecného pravidla představují pouze ty případy, kdy zákon výslovně stanoví, že se vratitelný přeplatek vrací i bez žádosti (§ 155 odst. 2 první část první věty daňového řádu). Takovou výjimku představuje např. § 105 odst. 1 věty zákona o DPH, jenž stanoví, že „[v]znikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. (...)“. Obdobná ustanovení jsou však obsažena i v jiných daňových zákonech, např. v § 21 odst. 8, § 23d odst. 2, 43q odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Tyto předpisy vždy přesně definují, jaké přeplatky se vrací i bez žádosti, případně stanoví další podmínky vrácení.
- 27 V případě vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku přiznání úroku podle § 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 s ohledem na

přechodná ustanovení obsažená v čl. VII bod 1. a čl. VII bod 6. zákona č. 267/2014 Sb. Uplatní se proto obecné pravidlo obsažené v § 155 odst. 2 první část první věty daňového řádu, podle něhož se vratitelný přeplatek vzniklý z přiznaného úroku vrací na žádost daňového subjektu.

- 28 Žalobci nelze přisvědčit, pokud se domnívá, že se na vrácení přiznaného úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu vztahuje režim § 105 odst. 1 věty první zákona o DPH. Ze znění tohoto ustanovení je zřejmé, že se vztahuje výlučně na vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Tento důvod vzniku vratitelného přeplatku je však třeba odlišovat od vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, jehož uhrazení se žalobce domáhá. Tento vratitelný přeplatek sice s nadměrným odpočtem vyměřeným a následně vyplaceným žalobci věcně souvisí, neboť důvod jeho vzniku i jeho výše jsou dány opožděným vrácením nadměrného odpočtu, avšak vrácení úroku jako vratitelného přeplatku má již samostatný režim.
- 29 Neobstojí proto názor žalobce, že přiznaný úrok sdílí na základě zásady akcesority osud daně, resp. vratitelného přeplatku z nadměrného odpočtu. Ustanovení § 2 odst. 5 druhá věta daňového řádu, na který žalobce v této souvislosti odkazoval, stanoví toliko, že „[ú]roky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.“ To znamená, že např. v případě zániku daňové povinnosti zaniká i příslušenství této daně (viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žižková, M. *Daňový řád. Komentář. I. díl.* Praha: Wolters Kluwer, 2011. str. 18). Lze souhlasit s žalovaným, že osudem daně se míní především hmotně-právní otázky existence daně, nikoliv procesní postupy při správě daní. Pokud se procesní postup stanovený pro vrácení daně (zde nadměrného odpočtu) a jejího příslušenství (zde úroku) odlišují, není pro uplatnění zásady akcesority žádný prostor. V neprospěch žalobcova výkladu hovoří i obecné výkladové pravidlo, podle něhož se výjimky z obecných pravidel stanovených právními předpisy vykládají restriktivně (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 11. 2013, č. j. 6 Ads 33/2013-31, bod 31, rozsudek NSS ze dne 21. 8. 2014, č. j. 4 Afs 56/2014-35, bod 38). Nestanoví-li daňový řád ani jiný daňový zákon výslovně, že se vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku přiznání úroku podle § 155 odst. 5 vrací i bez žádosti, uplatní se tedy obecné pravidlo obsažené v § 155 odst. 2 první věty daňového řádu, podle něhož se takový přeplatek vrací pouze na žádost daňového subjektu.
- 30 Na tom nemění nic ani závěry obsažené v rozsudku *Hamaga II*, na který žalobce odkazoval. V tomto rozsudku se NSS zabýval otázkou, zda daňovému subjektu vznikl podle § 155 odst. 5 daňového řádu nárok na úrok z opožděného vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Pokud v bodě 42. uvedl, 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“, učinil tak pouze v souvislosti s úvahou, že nejbližší úpravou úroků souvisejících s prověřováním uplatněného odpočtu, jejichž úprava ve vnitrostátním právu v rozhodném období chyběla, byla úprava v § 155 odst. 5 daňového řádu. V žádném případě z této úvahy nelze dovozovat, že by se § 105 odst. 1 zákona o DPH měl vztahovat i na postup při vrácení vratitelného přeplatku vzniklého z přiznaných

úroků z opožděně vyměřeného nadměrného odpočtu. Uvedená úvaha vyslovená NSS se nyní posuzované otázky netýká.

- 31 Nelze přisvědčit ani žalobcovu názoru, že v daném případě je třeba aplikovat § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015. Jak již bylo uvedeno, toto ustanovení na daný případ nedopadá s ohledem na přechodná ustanovení obsažená v čl. VII bod 1. a čl. VII bod 6. zákona č. 267/2014 Sb. Nelze je však uplatnit ani na základě analogie, neboť zde neexistuje mezera v zákoně, jejíž zaplnění vyžadovalo použití analogie. Touto problematikou se přehledně zabýval NSS v rozsudku ze dne ze dne 31. 8. 2009, č. j. 8 As 7/2008-116, publ. pod č. 1953/2009 Sb. NSS, v němž uvedl: „*Nejvyšší správní soud se tedy zabýval situací, kterou psané právo nebere na zřetel. Dále je proto třeba posoudit, zda se jedná o mezeru v zákoně (srov. Melzer, F. Metodologie nalézání práva, Brno: služba Knihovnička, 2008, s. 174 a násl., který hovoří o teleologické mezeře; resp. Kühn, Z. Aplikace práva ve složitých případech, k úloze právních principů v judikatuře, Praha: Karolinum, 2002, s. 205 a násl., který hovoří o axiologické mezeře), nebo o úmysl zákonodárce. Existence mezery v zákoně je podmíněna nezamýšlenou neúplností právního řádu. Ta nastává tehdy, když zákonodárce nevzal v potaz hodnoty, principy, či argumenty, které jsou imanentní právnímu řádu jako celku. Nelze jí rozumět rozpor s principem účelnosti nebo právně politickými představami interpreta, ale s teleologickým pozadím celého právního řádu. Prvně zmíněný rozpor je řešitelný pouze změnou právní úpravy, zatímco teleologická mezera v zákoně obecně připouští její vyplnění, podle charakteru mezery buď analogií, nebo teleologickou redukcí.*“ Je nutné rozlišovat mezi tzv. mezerou pravou a nepravou. O mezeru pravou se jedná v situaci, „*kdy aplikace jedné právní normy logicky předpokládá jinou právní normu, která však chybí a bez jejíhož doplnění je dané ustanovení neaplikovatelné*“ (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 12. 3. 2013, č. j. 1 As 21/2010-65, publ. pod č. 2838/2013 Sb. NSS). Obsahem mezery nepravé je pak „*neúplnost psaného práva ve srovnání s explicitní úpravou obdobných případů, tj. neúplnost z pohledu principu rovnosti anebo z pohledu obecných právních principů*“ (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 83/06, č. 116/2008 Sb.). V tomto případě se o mezeru v zákoně nejedná. Jak již bylo výše uvedeno, daňový řád obecně upravuje procesní postup pro vrácení vratitelného přeplatku v § 155 odst. 2 daňového řádu. Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá, že vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu se vrací pouze na žádost daňového subjektu. Nic nespovídá o tom, že zákonodárce opomenul pro tyto případy stanovit výjimku z tohoto obecného pravidla. Pro analogickou aplikaci § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015, zde tedy není žádný prostor.
- 32 Soud se proto plně ztotožňuje se názorem žalovaného, že vratitelný přeplatek vzniklý žalobci v důsledku přiznání úroku z nadměrného odpočtu podle § 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. Za této situace, nelze označit jeho postup za nezákonný (2. podmínka shora uvedeného testu). Vzhledem k tomu, že všechny prvky nezákonného zásahu v širším smyslu musí být splněny kumulativně, není nutné, aby se soud dále zabýval i splněním zbylých podmínek.

- 33 S ohledem na shora uvedené závěry soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
- 34 O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který byl z procesního hlediska neúspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly a jejich náhradu ani nepožadoval. Soud tedy rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

Proti tomuto rozsudku 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 nejbližší 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 29. srpna 2017

JUDr. Milan Podhrázký, v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Pavλίna Švejdová

