



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **ORCAON s.r.o.**, se sídlem Kelč 269, zastoupeného JUDr. Ing. Pavlem Bürgerem, advokátem se sídlem Šrobárova 2002/40, Praha, proti žalovaným: **1) Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, **3) Finanční úřad pro Zlínský kraj**, se sídlem tř. Tomáše Bati 21, Zlín, o žalobě na ochranu proti nečinnosti a nezákonnému zásahu žalovaných,

t a k t o :

- I.** Žalovanému 3) **se ukládá povinnost** vydat ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku za zdaňovací období březen roku 2012, vyplaceného žalobci ve výši 1 414 600 Kč na základě platebního výměru Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na daň z přidané hodnoty ze dne 12. 3. 2013, č. j. 1194354/13/2010-24905-109841.
- II.** Žaloba **se** v části směřující na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného 1) a žalovaného 3) **odmítá**.
- III.** Žalovaný 3) **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti ve výši 14 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, JUDr. Ing. Pavla Bürgera, advokáta.

- IV. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaných 1) a 3).

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a obsah žaloby

Žalobce se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze domáhal ochrany proti nečinnosti a nezákonnému zásahu žalovaného 1) - Odvolacího finančního ředitelství a žalovaného 2) - Finančního úřadu pro hlavní město Prahu.

V podané žalobě uvedl, že v zákonné lhůtě podal k žalovanému 2) - Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, Územnímu pracovišti pro Prahu 10, přiznání k dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období březen 2012, v němž uplatnil nadměrný odpočet DPH ve výši 1 414 600 Kč. Žalovaný 2) zahájil dne 16. 5. 2012 výzvou č. j. 350431/12/010515109841 postup k odstranění pochybností, který byl následně dne 9. 11. 2012 „překlopen“ do daňové kontroly, ukončené projednáním zprávy o kontrole dne 8. 3. 2013. Dle závěrů daňové kontroly se vyměřovaná DPH neodchyluje od DPH tvrzené daňovým subjektem. Žalovaný 2) proto vydal dne 12. 3. 2013 pod č. j. 1194354/13/2010-24905-109841 platební výměr, kterým byl žalobci nárokován nadměrný odpočet za uvedené zdaňovací období ve výši 1 414 600 Kč v plné výši přiznán. Částka nadměrného odpočtu poté byla žalobci připsána na bankovní účet dne 25. 3. 2013.

Žalobce se následně na osobní daňový účet domáhal také připsání úroku z prodlení, a to za období od 1. 7. 2012 (tj. od počátku čtvrtého kalendářního měsíce od konce zdaňovacího období března 2012, které bylo prověřováno) do 25. 3. 2013 (tj. do dne vrácení nadměrného odpočtu žalobci. Žalobce svůj požadavek podpořil závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu 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. Žalovaný 1) však podnět na nečinnost žalovaného 2) odložil s argumentací, že neshledal důvod k připsání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť dle jeho názoru není pro takový postup zákonný podklad. Žalobci totiž nevznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku a jím citovaný judikát není na daný případ aplikovatelný a pro správce daně závazný. Žalobce se však s touto argumentací žalovaného neztotožnil.

Namítal, že žalovaný 2) v daném případě prováděl úkony neúměrně dlouho, čímž byly také neúměrně dlouho zadržovány finanční prostředky žalobce. Pokud by měl být akceptován závěr žalovaného 1), že žalobce v takovém případě nemá nárok na úrok z prodlení z neúměrně dlouho zadržovaného nadměrného odpočtu, pak by plátce daně neměl (na rozdíl od nijak lhůtami omezeného státu) žádnou ochranu. Žalobce se proto domníval, že se oba žalovaní dopustili nezákonného zásahu do práv žalobce, a proto navrhoval, aby krajský soud vydal rozsudek, dle kterého žalovaný 1) uloží žalovanému 2) jakožto podřízenému správnímu

orgánu povinnost zaevidovat na osobní daňový účet úrok z prodlení v konkrétní výši, event. že žalovaný 2) je povinen vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání žalovaného, event. tento úrok z prodlení zaevidovat na osobní daňový účet žalobce.

V doplnění žaloby pak žalobce s ohledem na změnu svého sídla a změnu místní příslušnosti rozšířil žalobu o žalovaného 3) - Finanční úřad pro Zlínský kraj. Zároveň přistoupil k úpravě žalobního petitu, přičemž v případě žaloby na nezákonný zásah se žalobce domáhal vydání rozsudku, dle kterého se

- I. žalovaný 1) dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce tím, že odložil podněty podané v souvislosti s nečinností správce daně;
- II. žalovaný 2) se dopustil nezákonného zásahu do práv žalobce tím, že jako místně příslušný správce daně nezaevidoval na daňový účet úrok z prodlení;
- III. žalovanému 3) se zakazuje pokračovat v porušování žalobcova práva a ukládá se mu povinnost zaevidovat úrok z prodlení na osobní daňový účet žalobce.

V případě žaloby na ochranu proti nečinnosti pak žalobce nově navrhoval vydání rozsudku, dle kterého je žalovaný 3) povinen vydat rozhodnutí o úroku z prodlení z neoprávněného jednání žalovaného 2); event. je toto rozhodnutí o úroku povinen vydat žalovaný 1) v rámci atrakce.

II. Vyjádření žalovaných 1) a 2)

Žalovaný 1) ve svém vyjádření k podané žalobě odkázal na vyrozumění o odložení podnětu žalobce na ochranu před nečinností, v němž se podrobně vypořádal se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013. V něm také žalovaný vysvětlil, že tento rozsudek jednak dopadá na jiný skutkový stav, jednak jsou v něm směřovány pojmy „odpočet daně“ a „nadměrný odpočet“. Žalovaný připomněl, že předpokladem vrácení nadměrného odpočtu je jeho vyměření, k němuž v posuzovaném případě došlo až vydáním platebního výměru dne 12. 3. 2013 (nikoli tedy ke dni podání daňového přiznání). Zákon přitom zahájení postupu k odstranění pochybností v souvislosti s nadměrným odpočtem předpokládá, a tedy nelze dovozovat, že by měl správce daně platit jakousi „cenu“ v podobě úroku za to, ukáže-li se následně, že tvrzení daňového subjektu ohledně nadměrného odpočtu odpovídají skutečnosti. Nadměrný odpočet navíc nebyl zadržován neúměrně dlouho, ale byl žalobci vyplacen v zákonném termínu do 30 dnů ode dne vydání platebního výměru. Žalovaný 1) se tak domníval, že žalobci úrok z vratitelného přeplatku nenáleží, a že se tedy vůči žalobci nedopustil nečinnosti ani nezákonného zásahu. Navrhl proto, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl a aby mu v případě úspěchu ve věci přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů za jeden úkon právní služby. Žalovaný v této souvislosti odkázal na ustanovení § 36 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), které účastníkům řízení zaručuje rovné postavení, a podpůrně také na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014 ve věci sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

Rovněž **žalovaný 2)** ve svém vyjádření připomněl, že žalobci byl nadměrný odpočet vrácen v zákonem určené lhůtě (nadto po uplynutí jen několika dní od vyměření), takže žalovaný nebyl s vrácením odpočtu v prodlení, a žalobci tedy nevznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu. Odkazoval-li žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 („KORDÁRNA“) s argumentací, že žalovaný 2) překročil přiměřenou lhůtu pro prověřování nadměrného odpočtu, která dle uvedeného rozsudku činí 3 měsíce počítané od skončení zdaňovacího období, za které byl nárok na nadměrný odpočet uplatňován, žalovaný konstatoval, že s ohledem na platnou metodiku Generálního finančního ředitelství nelze vznik úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu vůbec dovodit. V daňovém řádu nebyla do 31. 12. 2014 stanovena přiměřená lhůta pro délku postupu k odstranění pochybností (potažmo i pro daňovou kontrolu) a ustanovení § 254a daňového řádu, které upravuje tzv. úrok z daňového odpočtu, vstoupilo v účinnost až ode dne 1. 1. 2015. Žalovaný 2) tak neměl povinnost zaevidovat na osobní daňový účet žalobce úrok z prodlení, a proto nemůže být v prodlení ani s jeho vyplacením. Úkony prováděné v rámci postupu k odstranění pochybností nebyly prováděny mimo rámec právní úpravy a nebyly nezákonné, a tedy není možno postup žalovaného hodnotit ani jako nezákonný zásah. Žalovaný 2) tak setrval na správnosti a zákonnosti svého postupu, jakož i zákonnosti a včasnosti při vrácení vyměřeného nadměrného odpočtu. I on proto navrhl žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

III. Replika žalobce

Žalobce reagoval na shora uvedená vyjádření žalovaných podáním repliky, v níž uvedl, že tato vyjádření prakticky nepřinášejí žádnou novou argumentaci. Proto žalobce odkázal na obsah podané žaloby, kterou shrnul tak, že se žalovaní svým postupem dopustili nezákonného zásahu do práv žalobce a zároveň i nečinnosti tím, že:

- žalovaný 2) porušil základní zásadu správy daní, a to postupovat v řízení bez zbytečných průtahů (tzv. zásadu rychlosti),
- oba žalovaní porušili ústním pořádkem zaručené právo žalobce vlastnit majetek a podnikat,
- označení postupu žalovaných jako souladného se zákonem a ústavním pořádkem by bylo nutno považovat za legalizaci diskriminace plátců daně oproti státu.

Žalobce uvedl, že se nelze ztotožnit se závěry žalovaných, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 („KORDÁRNA“) nelze na daný případ aplikovat. Nejvyšší správní soud nadto uvedené závěry potvrdil také v dalším rozsudku ve věci sp. zn. 8 Afs 68/2013 a tyto vyplývají také z rozsáhlé judikatury Soudního dvora EU, která je v uvedených rozsudcích Nejvyššího správního soudu citována. Ve vztahu k vyjádření žalovaného 2) pak žalobce doplnil, že platná metodika Generálního finančního ředitelství je interním normativním aktem, který nemá obecnou právní závaznost. Žalobce proto na podané žalobě trval.

IV. Vyjádření žalovaného 3)

Ve věci podal své vyjádření také **žalovaný 3)**. V úvodu shrnul genezi celého případu a dále uvedl, že jak podrobně vysvětlil již žalovaný 1), rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013, v němž Nejvyšší správní soud dovodil odpoutání počátku vzniku nároku na úrok z vratitelného poplatku od okamžiku skutečného vyměření po provedení případného postupu k odstranění pochybností a jeho navázání na lhůtu tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období, dopadá na jiný skutkový stav, neboť správce daně v případě řešeném v tomto rozsudku přiznal nadměrný odpočet ve snížené výši a až odvolací orgán nadměrný odpočet přiznal ve výši uplatňované daňovým subjektem v daňovém přiznání. V rozsudku jsou navíc směřovány pojmy „odpočet daně“ a „nadměrný odpočet“. Také žalovaný 3) – ve shodě s vyjádřením žalovaného 1) – zopakoval, že předpokladem vrácení nadměrného odpočtu je jeho vyměření, a teprve od tohoto okamžiku běží lhůta pro jeho vrácení. V posuzovaném případě k vyměření nadměrného odpočtu došlo vydáním platebního výměru dne 12. 3. 2013, nikoli ke dni podání daňového přiznání 15. 4. 2012. Pro případ daňového odpočtu pak daňový řád předpokládá možnost jeho prověření prostřednictvím postupu k odstranění pochybností, a tedy nelze dovozovat, že by správce daně měl platit jakousi „cenu“ v podobě úroku za to, že se následně ukáže, že tvrzení daňového subjektu ohledně nadměrného odpočtu odpovídají skutečnosti. Nadměrný odpočet nebyl dle žalovaného 3) zadržován dlouho, žalobci byl vrácen v zákonném termínu do 30 dnů ode dne vydání platebního výměru za zdaňovací období březen roku 2012. Na základě výše uvedeného se proto žalovaný 3) domníval, že žalobci úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu nenáleží, neboť pro jeho aplikaci na předmětný postup k odstranění pochybností chybí zákonná opora. Až s účinností od 1. 1. 2015 je úrok z daňového odpočtu speciálně upraven v ustanovení § 254a daňového řádu, které se však s ohledem na znění přechodných ustanovení na předmětný postup k odstranění pochybností ukončený před 1. 1. 2015 nevztahuje. Žalovaný se proto domníval, že se nedopouští nečinnosti ani nezákonného zásahu, a proto navrhl, aby soud žalobu zamítl s tím, že se žalobci nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.

V. Posouzení věci soudem

Krajský soud předně podotýká, že usnesením Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2016, č. j. 11 A 65/2015 - 34, byla žaloba v části směřující proti žalovanému 2) - Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu vyloučena k samostatnému projednání a poté byla věc usnesením Městského soudu v Praze ze dne 22. 12. 2016, č. j. 11 A 65/2015 - 38, postoupena k projednání a rozhodnutí zdejšímu krajskému soudu. Přesto krajský soud nepřistoupil k „přečíslování“ pořadí žalovaných a s ohledem na přehlednost zachoval číslování dle jejich původního pořadí. Krajský soud tak žalovaného - Finanční úřad pro Zlínský kraj - nadále označuje jako žalovaného 3) dle původního číslování.

V.I Odůvodnění k výroku I.

Soud se nejprve v mezích žalobních bodů zabýval tím, zda lze na základě zjištěného skutkového stavu dospět k závěru o namítané nečinnosti správních orgánů.

Ve smyslu § 81 odst. 1 s. ř. s. krajský soud rozhodoval na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí, přičemž o věci samé rozhodl bez jednání, neboť všichni účastníci vyslovili s rozhodnutím bez jednání svůj souhlas. Účastníci zároveň shodně soudu potvrdili, že v mezidobí od podání žaloby nedošlo k žádné změně skutkového stavu.

Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba směřující na ochranu žalobce proti nečinnosti **je důvodná.**

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

V daném případě byla splněna podmínka bezvysledného vyčerpání prostředků, které procesní předpis stanoví k ochraně proti nečinnosti, neboť žalobce podal nadřízenému správnímu orgánu, tj. žalovanému 1), podnět k uplatnění opatření proti nečinnosti správce daně, který žalovaný 1) odložil a vyrozuměl o tom žalobce podáním ze dne 20. 2. 2015, č. j. 5647/15/5200-20447-711681, doručeným mu prostřednictvím jeho zástupce téhož dne.

Žalobce v souzené věci spatřuje nečinnost žalovaného 3), resp. žalovaného 1) v rámci atrakce, v tom, že žalovaní nevydali rozhodnutí o úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaní naopak mají za to, že žalobci nárok na úrok z vratitelného přeplatku dle tohoto ustanovení žalobci nevznikl a nenáleží, a tedy nebylo (a nadále není) na místě rozhodnutí o úroku vydávat. V posuzované věci přitom nejsou mezi účastníky řízení sporné skutkové okolnosti případu, tj. že žalobci vznikl nadměrný odpočet ve výši 1 414 600 Kč, sporná je mezi nimi toliko otázka právní týkající se právě nároku na úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu.

Podle § 155 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt 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.

Podle odst. 2 tohoto ustanovení 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.

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 vyhová, 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 (§ 155 odst. 3 daňového řádu).

Podle odst. 4 citovaného ustanovení se proti rozhodnutí správce daně o žádosti podle odstavců 1 a 2 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.

Podle § 155 odst. 5 daňového řádu pak dále platí, že 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 použijí obdobně.*

Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku (rozporovaném žalovanými) ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, dostupném na www.nssoud.cz, vyslovil závěr, dle kterého v případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si tento musí být vědom „ceny“, kterou pro něj čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátcova tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je přitom úrok z vratitelného přeplatku podle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu *za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni lhůty k podání daňového přiznání, resp. dnem následujícím po dni podání opožděného daňového přiznání, bylo-li podáno po lhůtě, do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.* Pokud však správce daně prověřováním zjistí, že nárok plátce na nadměrný odpočet je zcela či zčásti neoprávněný, nemá plátce za tu část uplatněného nároku, která mu nebyla přiznána, nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť mu takový přeplatek nevznikl.

Uplatní-li tedy plátce DPH nárok na nadměrný odpočet a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží mu za období od čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za které plátce nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se v citovaném rozhodnutí provedl podrobný rozbor rozhodné vnitrostátní právní úpravy a úpravy daně z přidané hodnoty v „evropském“ právu, přičemž uzavřel, že česká vnitrostátní právní úprava má při svém doslovném výkladu nepřijatelné dopady z hledisek ústavněprávních i z hledisek práva Evropské unie. Povinností soudu přitom je (je-li to možné) vykládat právo v souladu s ústavním pořádkem a vnitrostátní právo

v souladu s právem Evropské unie. Nejvyšší správní soud uvedl, že má-li i on dostát této povinnosti, musí se v určitých ohledech odchýlit od doslovného výkladu rozhodné vnitrostátní úpravy a přiklonit se k výkladu reflektujícímu jednak smysl a účel systému výběru DPH, jednak jeho základní strukturální prvky a princip proporcionality, ve spojení s povinností šetřit základní práva a svobody jednotlivců (zde právo vlastnit majetek a právo na podnikání).

Nejvyšší správní soud v uvedené věci vycházel z toho, že správce daně má na jedné straně povinnost postupovat při vypořádání nároku na nadměrný odpočet bez zbytečných průtahů, což však na druhé straně neznamená (a nemůže znamenat), že nemá procesní možnost prověřovat, zda byly splněny podmínky pro přiznání nadměrného odpočtu. Vnitrostátní právní úprava přitom podle soudu v tehdy účinném znění nereflektovala, že může uplynout relativně dlouhá doba mezi uplatněním nároku na odpočet a okamžikem vzniku exekučně vymahatelného nároku na vyplacení nadměrného odpočtu. Podle Nejvyššího správního soudu tak má doslovně interpretovaná vnitrostátní právní úprava v některých případech diskriminační účinek a pro některé plátce může mít odklad vyplacení nadměrného odpočtu významný dopad do toku finančních prostředků v jejich hospodaření a generovat významné dodatečné náklady (např. v podobě překlenovacích úvěrů), které by nevznikly, pokud by k vyplacení nadměrného odpočtu došlo krátce po podání daňového tvrzení (daňového přiznání). Na druhé straně si ovšem soud byl vědom toho, že uplatnění nároku na daňový odpočet se v řadě případů stává terčem pokusů o daňové podvody, a stát tak musí mít možnost prověřit splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. V příslušné právní úpravě obsažené v zákoně o dani z přidané hodnoty a v daňovém řádu však Nejvyšší správní soud v tomto ohledu shledal „*sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou mezeru v procesní úpravě vyplacení nadměrného odpočtu*“, kdy především zdůraznil, že každý zásah přesahující spravedlivou míru musí být patřičným způsobem kompenzován.

Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku opíral o relevantní úpravu obsaženou v právu Evropské unie, zejména ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, jakož i o soudní judikaturu SDEU k řešení otázky, zejména o rozsudek ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 *E. M. I.* S odkazem na judikaturu SDEU přitom Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že „*lze usuzovat, že lhůta tří měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora, a přitom jde v podmínkách vnitrostátní procesní úpravy v České republice o lhůtu, která dává správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření uplatněného nároku na nadměrný odpočet, a zároveň jde o takový časový úsek, po který lze ještě po plátcích spravedlivě požadovat, aby v poměrech v celku častých případů podvodných jednání v souvislosti s nadměrným odpočtem, jimž je třeba účinně čelit, unesl zadržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen*“ (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno soudem).

Výše uvedené závěry pak byly potvrzeny také v dalších rozsudcích Nejvyššího správního soudu (viz např. ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015 - 27, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 - 46, ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 174/2014 - 61, ze dne 2. 7. 2015, č. j. 2 Afs 79/2015 - 36, ze dne 22. 7. 2015, č. j. 2 Afs 80/2015 - 39, ze dne 30. 9. 2015, č. j. 3 Afs 72/2015 - 47, či ze dne 10. 2. 2016, č. j. 3 Afs 71/2015 - 44, všechny dostupné

na www.nssoud.cz), stejně jako v řadě rozsudků krajských soudů. Následně byly fakticky potvrzeny také rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, který v rozhodnutí ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014 - 50, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že „*právní názor vyslovený v rozsudku sedmého senátu (pozn.: rozuměj právě rozsudek ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013) byl poté v rámci novelizace daňového řádu k 1. 1. 2015 promítnut v modifikované podobě do nového § 254a – nazvaného úrok z daňového odpočtu. Uvedené ustanovení je třeba považovat za lex specialis k obecným ustanovením, která se týkají přiznání úroku za pozdní vrácení přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu) nebo úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu). Ustanovení § 254a daňového řádu má nadto i vlastní přechodná ustanovení (viz čl. VII, bod 6., zákona č. 267/2014 Sb.) a nelze při jeho aplikaci vycházet z obecných přechodných ustanovení obsažených v § 264 daňového řádu, tedy ani těch, která upravují postup při vrácení přeplatků (§ 264 odst. 10 daňového řádu)*“. Rozšířený senát zároveň doplnil, že správnost závěrů vyslovených sedmým senátem byla potvrzena také usnesením SDEU ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 *Kovozber s.r.o.*, v němž Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že plátce, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má podle práva EU nárok na úrok z prodlení. O tom, že Soudní dvůr považoval věc za jednoznačnou, svědčí dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu také to, že rozhodl usnesením, což je zjednodušující postup podle čl. 99 Jednacího řádu Soudního dvora (k usnesení v souladu s tímto článkem SDEU přistoupí v otázkách, kdy lze odpověď jasně vyvodit z předchozí judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat).

Krajský soud se tedy neztotožňuje s hodnocením žalovaných 1) a 3), že by rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 nebyl na danou věc použitelný, naopak je toho názoru, že shora uvedené závěry jsou pro svou skutkovou obdobnost zcela aplikovatelné také na nyní projednávaný případ a krajský soud nemá důvod se od nich v této věci odchýlit. Krajský soud na tomto místě opětovně připomíná, že závaznost shora vyslovených závěrů fakticky potvrdil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu (viz výše) a na rozhodnutí ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 navázala nejenom řada výše vyjmenovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, ale také řada rozhodnutí krajských soudů (srovnej např. rozsudek zdejšího krajského soudu ze dne 17. 8. 2016, č. j. 62 A 72/2016 - 79, či rozsudky Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 5. 2015, č. j. 22 A 10/2015 - 38, ze dne 4. 2. 2016, č. j. 22 A 65/2015 - 54, a ze dne 27. 1. 2016, č. j. 65 Af 8/2014 - 41, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud pouze pro úplnost podotýká, že odkazovali-li žalovaní ve svých vyjádřeních na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Ans 11/2013 - 31, je nutno konstatovat, že toto rozhodnutí na danou situaci nedopadá. Ve věci vedené pod sp. zn. 5 Ans 11/2013 se totiž žalobce domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného, kterou spatřoval v tom, že mu dosud nebyla vyměřena daň z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období, přestože podal daňové přiznání. V posuzované věci však žaloba směřovala k ochraně před nečinností spočívající v nevydání rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

Na základě výše uvedených skutečností je zde tedy dán důvod pro vyhovění žalobě a uložení povinnosti žalovanému 3) vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku podle

§ 155 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud proto žalovanému 3) tuto povinnost výrokem I. tohoto rozsudku dle § 81 odst. 2 s. ř. s. uložil a stanovil mu k tomu přiměřenou lhůtu. Vzhledem k tomu již nerozhodoval o eventuálním petitu, jímž žalobce požadoval, aby tato povinnost byla v rámci atrakce event. uložena žalovanému 1).

V.II Odůvodnění k výroku II.

Žalobce pak ve shora popsaném postupu žalovaných daňových orgánů spatřoval také nezákonný zásah, proti kterému se podanou žalobou bránil, a který ve vztahu k žalovanému 1) spatřoval v odložení podnětu na ochranu před nečinností a ve vztahu k žalovanému 3) v nezaevidování úroku z prodlení na osobní daňový účet žalobce.

Podle § 85 s. ř. s. je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem 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.

Je tedy zřejmé, že pokud krajský soud pod bodem V.1 odůvodnění tohoto rozsudku dospěl k závěru, že správným a zákonným prostředkem obrany žalobce k ochraně jeho práv je žaloba na ochranu proti nečinnosti, existují zde ve smyslu § 85 s. ř. s. jiné prostředky, jimiž se lze v daném případě domáhat nápravy.

Jak přitom Nejvyšší správní soud uvedl již v rozsudku ze dne 20. 7. 2011, č. j. 1 Aps 1/2011 - 101, dostupném na www.nssoud.cz: „Dospěje-li soud k závěru, že se v daném případě nelze domáhat soudní ochrany žalobou před nezákonným zásahem podle § 82 s. ř. s., ale že je namíste žaloba na ochranu proti nečinnosti dle § 79 s. ř. s., zásahovou žalobu odmítne podle § 46 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 85 s. ř. s.“

Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je tedy v daném případě z povahy věci (pro svou inkompatibilitu s žalobou na ochranu před nečinností vycházející z jednoho a téhož skutkového stavu) žalobou nepřipustnou, a proto ji krajský soud podle ustanovení § 46 odst. 1 písm. d), ve spojení s § 85 s. ř. s., odmítl.

VI. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti (viz výrok III. rozsudku) rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto má vůči žalovanému 3) právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za podanou žalobu ve výši 2 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení žalobce v celkové výši 12 342 Kč dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu JUDr. Ing. Pavla Bürgera, advokáta, za zastupování žalobce v řízení před krajským soudem, a to za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a dvě písemná podání soudu ve věci samé - podání žaloby a úprava žaloby ze dne 11. 10. 2016) dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d)

a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 9 300 Kč (3 x 3 100 Kč); a dále o náhradu hotových výdajů ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč). Krajský soud naopak nepokládal za samostatný úkon právní služby repliku žalobce (ze dne 19. 6. 2015) k vyjádření žalovaných, neboť tato pouze odkázala na původní žalobu a v ní obsaženou argumentaci, kterou již nijak dále nedoplnila a nerozvinula. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 2 142 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkem se tedy jedná o částku ve výši 14 342 Kč. Ke splnění uvedené povinnosti byla žalovanému 3) stanovena přiměřená lhůta.

Výrok IV. o náhradě nákladů řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 3 s. ř. s., podle kterého platí, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta. Krajský soud proto rozhodl tak, že v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 24. května 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu