



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců Mgr. Barbory Berkové a Mgr. Michala Rendy ve věci žalobce **H. T. CZ, s.r.o.**, se sídlem O., L. 72, v řízení zastoupeného 3 LSA, a.s., se sídlem Praha 4, Na Pankráci 58, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj** se sídlem Olomouc, Lazecká 22, o žalobě na ochranu proti nečinnosti žalovaného,

t a k t o :

I. Žalovaný je **povinen** vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku vyměřeného rozhodnutím žalovaného ze dne 25.3.2014 č.j. 514996/14/3101-24806-803716 za dobu od 28.3.2013 do 8.4.2014, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

II. Ve zbytku se žaloba **zamítá**.

III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 14.342,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám 3 LSA, a.s., se sídlem Praha 4, Na Pankráci 58.

O d ů v o d n ě n í :**A.**

Žalobce se podanou žalobou domáhá ochrany proti nečinnosti žalovaného. Tvrdí, že dne 21.12.2012 podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 2012, načež žalovaný zahájil 24.1.2013 výzvou č.j. 478308/12/3001-24802-704137 postup k odstranění pochybností. Tento postup byl ukončen protokolem ze dne 12.3.2014 a dne 25.3.2014 žalovaný vydal platební výměr, jímž byla daň vyměřena shodně s daňovým přiznáním tak, že žalobci vznikl nárok na odpočet daně ve výši 28.789.228,- Kč. Tento nadměrný odpočet byl poukázán na žalobcův bankovní účet dne 8.4.2014.

Žalobce dne 23.3.2014 uplatnil u žalobce podání, v němž žádal „úrokové odškodnění za kontrolu listopad 2012“ (doplněno dále podáním ze dne 24.3.2016). Žalovaný žalobci 13.4.2016 sdělil, že nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu žalobci nevznikl. Žalobce proto uplatnil u Odvolacího finančního ředitelství podnět na ochranu proti nečinnosti, ten byl však odložen a žalobce o tom informován písemností ze dne 27.5.2016 č.j. 24116/16/5300-22440-711309.

Žalobce se odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci Kordárna (rozsudek ze dne 25.9.2014 č.j. 7 Aps 3/2013-34, www.nssoud.cz, ve znění opravného usnesení ze dne 5.11.2014 č.j. 7 Aps 3/2013-47, www.nssoud.cz) a žádá, aby byl žalovaný zavázán vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku vyměřeného rozhodnutím žalovaného ze dne 25.3.2014 č.j. 514996/14/3101-24806-803716 s tím, že žalobci vznikl nárok na tento úrok za dobu od 26.3.2013 do 8.4.2014.

Žalovaný navrhuje odmítnutí nebo zamítnutí žaloby. Skutkový stav konstatovaný v prvním odstavci tohoto odůvodnění činí nesporným.

Uvádí, že žalobce krom uvedeného podal proti postupu správce daně dne 9.5.2016. Tato námitka byla zamítnuta rozhodnutím č.j. 1275029/16/3101-51523-03716, které bylo žalobci doručeno 12.7.2016. Proti němu se mohl žalobce odvolat, což neučinil, pročež nevyužil tohoto opravného prostředku a žaloba je proto podle § 79 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) nepřípustná.

K věci samé uvádí dále, že právo na úrok z daňového odpočtu zadržovaného v průběhu postupu k odstranění pochybností, byl do zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d.ř.“), vložen až s účinností od 1.1.2015 (§ 254a d.ř.). Podle přechodných ustanovení se pak takto vložená nová úprava nevztahuje na postupy ukončené do 31.12.2014.

Odvolává-li se žalobce na rozsudek ve věci Kordárna, žalovaný zdůrazňuje, že jednotlivá soudní rozhodnutí nejsou v České republice pramenem práva. To nezná precedenční závaznost, neboť závaznost rozhodnutí působí zásadně

ve vztahu mezi adresáty konkrétního soudního rozhodnutí. Výjimka platí jen pro Ústavní soud.

Pokud jde o dovozovanou závaznost argumentační, rozsudek ve věci Kordárna žalovaný nepovažuje za judikaturu závaznou a konstantní, když navazující rozhodnutí již neobsahují zásadní požadavek na kvalitu judikátu – kvalitní argumentaci, která by potvrdila právní názor vyslovený v rozsudku ve věci Kordárna a navázala na něj. V rozsudku ve věci Kordárna byla navíc zcela nově, bez opory v zákoně, vytvořena lhůta pro vyměření nadměrného odpočtu. V reakci na to zákonodárce v platném právu zakotvil lhůtu pro vyměření nadměrného odpočtu, avšak až s účinností od 1.1.2015 s tím, že tuto úpravu nelze vztáhnout na postupy ukončené do 31.12.2014.

B.

Krajský soud posoudil nesporný skutkový stav a dospěl k následujícím závěrům:

1) Přípustnost žaloby

Krajský soud k otázce vyčerpání příslušných opravných prostředků navazuje na své rozhodnutí ze dne 23.4.2015 č.j. 22 A 77/2014-45, Sb. NSS č. 3269/2015, www.nssoud.cz. V něm vyslovil názor, že:

»[13] (...) „nečinnost“ podle § 38 odst. 1 daňového řádu je pojmem širším, než jak „nečinnost“ vymezuje § 79 odst. 1 s.ř.s., když daňový řád krom nečinnosti spočívající v nevydání rozhodnutí [§ 38 odst. 1 písm. c) daňového řádu, obdobně § 79 odst. 1 s.ř.s.] umožňuje osobě zúčastněné na správě daní využít podnět proti nečinnosti i v případech, že nečinnost správce daně spočívá v neprovedení úkonu, který není rozhodnutím [§ 38 odst. 1 písm. a), b) daňového řádu].

[14] Krajský soud proto dospívá k závěru, že – bez ohledu na následný typ žaloby ve správním soudnictví – prostředkem ochrany proti nečinnosti daňového orgánu spočívající v neprovedení úkonu, který není rozhodnutím, je právě podnět proti nečinnosti podle § 38 odst. 1 daňového řádu.

[15] Ke vztahu podnětu proti nečinnosti a stížnosti dosavadní judikatura mlčí a ani literatura nepřináší uspokojivou odpověď. Žiškova¹⁾ pak v komentáři k § 261 daňového řádu výslovně uvádí, že „podmínkou pro využití stížnosti je nutnost předchozího vyčerpání všech prostředků ochrany, které daňový zákon obsahuje. Půjde především (...) o možnost domáhat se ochrany před nečinností (§ 38)“.

[16] Uvedený komentářový názor se však jeví rozporným s výslovným zněním zákona, když podle § 261 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní má právo podat správci daně stížnost (...) neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Jazykový výklad tohoto zákonného textu by vedl k závěru, že je-li tu jiný prostředek ochrany, nemá stížnost místa (je nepřipustná).

(...)

[19] Stížnost v prvním stupni vyřizuje správce daně, proti jehož postupu stížnost směřuje (§ 261 odst. 3 daňového řádu). Nadřízený daňový orgán prošetří až (ve druhém stupni) způsob prošetření stížnosti (§ 261 odst. 6 daňového řádu).

¹⁾ Baxa, J. a kol: Daňový řád. Komentář. Wolters Kluwer Praha 2011

[20] Oproti tomu podnět proti nečinnosti vyřizuje již v prvním (a posledním) stupni nadřízený daňový orgán (§ 38 daňového řádu).

[21] Zákonodárce tak v případě všeobecného prostředku ochrany dal daňovému orgánu, proti jehož postupu stížnost směřuje, možnost, aby svůj postup napravil sám, kdy nadřízený daňový orgán zasahuje až v případech, kdy k takové nápravě nedojde. Oproti tomu v případě nečinnosti zasahuje nadřízený daňový orgán ihned, byť „v prvním kole“ jen příkazem ke sjednání nápravy. I zde je však zejména na daňovém orgánu, který je nečinný, aby nápravu sjednal – podle § 38 odst. 3 věty druhé daňového řádu totiž nápravu sjednává sám nadřízený daňový orgán jen v případě, neučiní-li tak správce daně sám.

[22] Krajský soud dospěl k závěru, že stížnost a podnět proti nečinnosti proto představují rovnocenné (byť ne identické) prostředky ke zjednání nápravy, kdy každý z nich má své místo v jiné situaci.

[23] Krajský soud považuje současně za absurdní, aby po vyčerpání podnětu proti nečinnosti musela osoba zúčastněná na správě daní podávat proti téže nečinnosti správce daně i stížnost, aby tak před podáním případné žaloby ke správnímu soudu proběhly v krajním případě všechny tyto úkony:

1. prošetření věci nadřízeným daňovým orgánem k podnětu proti nečinnosti
 2. příkaz nadřízeného daňového orgánu správci daně ke zjednání nápravy
 3. posouzení nadřízeného daňového orgánu, že náprava byla správcem daně zjednána
 4. prošetření téhož správcem daně samotným (ke stížnosti) v situaci, kdy nadřízený daňový orgán již dal jasně najevo, že považuje nápravu za zjednanou
 5. prošetření téže věci (podruhé) nadřízeným daňovým orgánem (týmž, který již činil úkony 1. a 3.) v rámci prošetření vyřízení stížnosti,
- tj. prošetření věci 2x správcem daně samotným a 3x nadřízeným daňovým orgánem před otevřením přístupu ke správnímu soudu.

[24] Krajský soud proto uzavírá, že v případě omisivního (nečinnostního) zásahu správce daně není prostředkem ochrany, který daňové předpisy žalobci dávají a který je potřeba vyčerpat před podáním žaloby ke správnímu soudu, ani stížnost ani prošetření způsobu vyřízení stížnosti (§ 261 daňového řádu), ale jen a pouze podnět proti nečinnosti (§ 38 daňového řádu).«

Jakkoli byl právě uvedený názor vysloven na půdorysu konfrontace stížnosti a podnětu proti nečinnosti, a ve vztahu k úkonu daňového orgánu, který není rozhodnutím, má krajský soud za to, že úvahy a závěry vyslovené krajským soudem v právě citovaném sbírkovém rozhodnutí jsou plně přenositelné i na úkony, které rozhodnutími soud, jakož i na vzájemnou konfrontaci námitky proti postupu správce daně (včetně následného odvolání) na straně jedné a podnětu proti nečinnosti na straně druhé.

Bez ohledu na název konkrétního nápravného opatření konfrontovaného s podnětem na ochranu proti nečinnosti je třeba opět akcentovat absurditu požadavku na věcné vyřízení stížnosti na postup správce daně, včetně následného odvolání, je-li tu jiný prostředek ochrany umožňující rychlou a efektivní nápravu přímo nadřízeným správcem daně (podnět na ochranu proti nečinnosti), přičemž jeho použití se omezuje jen na užší skupinu případů, než použití stížnosti a postup správce daně. I zde proto platí, že obecný institut stížnosti na postup správce daně

nemá místo tam, kde k nápravě slouží institut určený jen zvláštním příležitostí – podnět na ochranu proti nečinnosti.

Ten žalobce v nyní posuzovaném případě bezvýsledně vyčerpal, a proto krajský soud uzavírá, že podmínky tohoto soudního řízení jsou z pohledu úvodního textu § 79 odst. 1 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“*) naplněny. Žaloba je tedy přípustná a není důvodu ji odmítnout pro nevyčerpání nápravných prostředků daných předpisy daňového práva.

2) k existenci nároku na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu

Krajský soud si je plně vědom situace, kdy do 31.12.2014 tu nebylo výslovné zákonné úpravy, která by zakotvovala žalobcův nárok na uvedený úrok, přičemž ani úprava účinná od 1.1.2015 se – s ohledem na její přechodná ustanovení – na nyní posuzovaný případ nevztahuje.

Tato situace byla ovšem v extrémním rozporu s právem Evropské unie, které je vnitrostátnímu právu nadřazeno, jak konstatoval Nejvyšší správní soud právě v rozsudku ve věci Kordárna, konkrétně v odst. [29] – [34], [38] odůvodnění. Toto odůvodnění je účastníkům řízení podle obsahu jejich podání důvěrně známo, proto krajský soud pro stručnost na odst. [29] – [34], [38] odůvodnění rozsudku ve věci Kordárna pro stručnost odkazuje.

Z uvedené situace našel Nejvyšší správní soud jediné racionální východisko – eurokonformní výklad založený na výkladu čl. 183 odst. 1 Směrnice Rady ze dne 28.11.2006 č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve světle následné judikatury Soudního dvora Evropské unie.

Tyto závěry Nejvyššího správního soudu jsou v rozsudku ve věci Kordárna podrobně odargumentovány a podpořeny judikaturou Soudního dvora Evropské unie. Podepsaný soud plně respektuje nelehkou úlohu Nejvyššího správního soudu při sjednocování judikatury soudů rozhodujících ve správním soudnictví, jakož i vysokou autoritu rozsudků Nejvyššího správního soudu. Akcentuje současně i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 10.11.2016 č.j. 2 Afs 165/2016-26, www.nssoud.cz, v němž bylo zdůrazněno, že: *»Z povahy a postavení Nejvyššího správního soudu (viz zejm. § 12 odst. 1 a § 17 odst. 1 s.ř.s.) plyne, že právní názory vyslovené v jeho rozhodnutích mají být zásadním vodítkem pro správní orgány i instančně podřízené správní soudy v obdobných věcech; takový právní názor je navíc závazný v jiných obdobných případech i pro samotný Nejvyšší správní soud a lze jej v jeho precedenčním účinku zvrátit jen rozhodnutím rozšířeného senátu či rozhodnutími „nadřízených“ soudních orgánů (Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr EU). Citovaný rozsudek (...) rozhodnou právní otázku důkladně rozebírá a podrobně a konzistentně argumentuje, proč dává přednost v něm popsanému řešení této otázky. (...) Naopak je nutné, aby orgány finanční správy ve své správní praxi, tj. i v rámci dalšího řízení v nyní projednávané věci, postupovaly právě v souladu se závěrem plynoucím ze zmíněného rozsudku. Je proto namístě, aby orgány daňové správy právní názor v uvedeném rozsudku reflektovaly, a aby jej i respektovaly, ledaže by snesly vůči argumentům v něm*

uvedeným vsutku závažné protiargumenty, které dosud nebyly Nejvyšším správním soudem vzaty v úvahu. Nic takového však z dosavadních vyjádření správců daně patrné není. Respektování právního názoru (...) se musí adekvátně projevit v rozhodovací činnosti správce daně jednak tím, že v jiných obdobných případech bude správce daně postupovat podle tohoto právního názoru. Dále pak tím, že pokud tak v minulosti správce daně nečinil a dosud lze zjednat nápravu, je namístě tak učinit (...)«.

Chybí-li v rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu žalovanému následování rozsudku ve věci Kordárna, krajský soud upozorňuje na rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 25.5.2016 č.j. 1 Afs 235/2014-50, www.nssoud.cz, v němž se i rozšířený senát k závěrům rozsudku ve věci Kordárna plně přihlásil (srov. odst. [18] – [21] odůvodnění). V tomto rozhodnutí rozšířený senát akcentoval též existenci rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věci Kovozber (ze dne 21.10.2015 sp. zn. C-120/15, curia.europa.eu), kde bylo výslovně deklarováno, že plátce, jemuž byl vrácen nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v nepřiměřené lhůtě, má právo na úrok z prodlení.

Krajský soud v argumentaci žalovaného neshledal žádný natolik závažný argument, který by jej vedl k závěru, že je třeba se od citované judikatury Nejvyššího správního soudu a soudního dvora Evropské unie odchýlit.

Krajský soud proto uzavírá, že i před 1.1.2015 vznikal nárok na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu daně i v době, kdy ještě nebyl postup k odstranění pochybností ukončen, natož na základě jeho výsledků vydán platební výměr.

Krajský soud se proto dále zabýval otázkou lhůty, po jejímž uplynutí takový nárok vzniká. Na základě již citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie dospěl k závěru, že počátek běhu této lhůty je třeba navázat na okamžik, k němuž je třeba podat za příslušné zdaňovací období daňové přiznání (pokud bylo včas podáno, což se ovšem v nyní posuzovaném případě stalo).

V rozsudku ve věci Kordárna na základě rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie ve věcech Sosnowska (ze dne 10.7.2008 sp. zn. C-25/07, curia.europa.eu) a Enel Maritsa Iztok 3 AD (ze dne 12.5.2011 sp. zn. C-107/10, curia.europa.eu), kdy Soudní dvůr EU sice reprobval lhůtu 180 denní, akceptoval však lhůtu tříměsíční, dovodil Nejvyšší správní soud délku této lhůty v trvání tří měsíců.

Oproti tomu právní úprava účinná od 1.1.2015 – vycházejí patrně ze stejné určených mantinelů – stanoví délku této lhůty v trvání měsíců pěti.

Krajský soud při této konfrontaci zdůrazňuje, že tříměsíční lhůta již byla Soudním dvorem Evropské unie aprobována, zatímco nová lhůta pětíměsíční dosud testu eurokonformity vystavena nebyla.

Je přitom jisté právem pozitivního vnitrostátního zákonodárce stanovit v rámci eurokonformních limitů délku této lhůty. Pokud však vnitrostátní zákonodárce tohoto svého oprávnění nevyužil, nezbyvá než pro období do okamžiku, kdy již takovou

lhůtu stanovil, vycházet z pečlivě odůvodněných a žalovaným věcně nezpochybněných závěrů vrcholné autority na úseku správního práva v České republice – Nejvyššího správního soudu. Žalovaný nesnesl a krajský soud ani sám nenalezl žádný závažný racionální argument, který by závěry Nejvyššího správního soudu ve věci Kordárna zpochybnil.

Pro dobu do 31.12.2014 tak krajský soud uzavírá, že nárok na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty začal vznikat uplynutím tří měsíců ode dne, kdy měl být řádně deklarován daňovým přiznáním daňového subjektu (pokud k takové řádné deklaraci došlo). Takovým dnem je u daňové povinnosti za listopad 2012 čtvrtek 27.12.2012, který byl pracovním dnem (uvedený den nemohl připadnout na státní svátky 25.12.2012 a 26.12.2012 – srov. § 33 odst. 4 d.ř.). Tříměsíční lhůta k vyplacení řádně deklarovaného nadměrného odpočtu proto uplynula 27.3.2013 (středa, která byla pracovním dnem) a počínaje dnem 28.3.2013 počal žalobci vznikat nárok na úrok z tohoto nadměrného odpočtu.

Proto krajský soud podle § 81 odst. 2 s.ř.s. žalobě vyhověl co do úroku za dobu od 28.3.2013 do 8.4.2014, ve vztahu k době od 26.3.2013 do 27.3.2013 však žalobu podle § 81 odst. 3 s.ř.s. zamítl.

Krajský soud považuje za potřebné zopakovat i tento závěr rozhodnutí ve věci Kordárna: *»V případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si musí být vědom „ceny“, kterou pro něho čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátcova tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu«.*

Pro úplnost krajský soud dodává, že nemohl ve věci rozhodnout též žalobcem navrhovaným výrokem: *„Při výpočtu nároku je Finanční úřad v Olomouci povinen zohlednit lhůtu pro výpočet nároku žalobce tak, že výpočet úroku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, je dán lhůtou od 26.3.2013 do 8.4.2014, celkem tedy náleží žalobci dle ust. § 155 odst. 5 d.ř. úrok za 378 dnů.“* Takový výrokový potenciál totiž zákonodárce v ust. § 81 s.ř.s. soudům rozhodujícím ve správním soudnictví nesvěřil (viz čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod).

O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 142 odst. 2 zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.s.ř.“), užitého dle § 64 s.ř.s., když žalobce byl v řízení procesně neúspěšný toliko ve zcela nepatrné části a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- a) zaplacený soudní poplatek 2.000 Kč
- b) náklady zastoupení daňovým poradcem
 - α) odměna za zastupování v řízení ve výši 3.100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby:
 - 1) příprava a převzetí věci

2) sepis žaloby	§ 7, § 9 odst. 4	
3) účast na jednání před soudem	písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb.	9.300 Kč
β) paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. α)	§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb.	900 Kč
γ) DPH 21% z částek uvedených pod písm.α) – β)		2.142 Kč
<i>Celkem</i>		<i>14.342Kč</i>

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 o.s.ř. k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Olomouci dne 24. ledna 2017

Za správnost vyhotovení:
Markéta Chrudinová

Mgr. Jiří Gottwald v. r.
předseda senátu