



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D., v právní věci žalobce **VAMUS PARTNER, s. r. o.**, se sídlem Na Heleně 5004/2, Ostrava-Třebovice, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14/2588, Praha 5, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj** se sídlem Na Jízdárně 3163/3, Ostrava, ve věci nečinnosti a nezákonného zásahu při neposkytnutí úroku z vratitelného přeplatku,

t a k t o :

I. Žalovaný **je povinen** vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku vyměřeného rozhodnutím žalovaného č.j. 2659609/13/3207-24802-803676 ze dne 24.10.2013, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

II. Žaloba, kterou se žalobce domáhal ochrany proti nezákonnému zásahu žalovaného, spočívajícímu v nezaevidování na osobní daňový účet žalobce úroku z vratitelného přeplatku, a to za období ode dne 1.7.2013 do dne uhrazení částky 1.094.478,- Kč vyplacené žalobci na základě rozhodnutí žalovaného č.j. 2659609/13/3207-24802-803676, se **zamítá**.

III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou 23. 1. 2015 žalobce domáhal podle § 79 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ochrany proti nečinnosti žalovaného, a pro případ, že by soud nepovažoval formu nečinnosti žaloby za náležitou, domáhal se též ochrany před nezákonným zásahem dle § 82 a násl. s. ř. s.

Žalobce v žalobě uvedl, že u něj žalovaný prováděl prověřování nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období březen 2013 před jeho vyměřením formou daňové kontroly. Prověřování bylo zahájeno dne 15. 5. 2013 a ukončeno 24. 10. 2013. Žalobce proto požádal o odškodnění poskytnutím úroku z vratitelného přeplatku v souladu se závěry vyslovenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. 9. 2014. Podle nich je správce daně povinen přiznat úrok podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) za období od prvního dne čtvrtého měsíce trvajícího prověřování nadměrného odpočtu, počítáno od konce zdaňovacího období, jehož se prověřování týká. Žalovaný nevydal o tomto úroku rozhodnutí a zůstal nečinný a odvolací finanční ředitelství v přípisu ze dne 11. 12. 2014 odmítlo v dané věci aplikovat nosné myšlenky citovaného rozsudku. Dále žalobce uvedl, že pokud by soud dospěl k závěru, že nárok na úrok vzniká ze zákona a je povinností žalovaného toliko zaznamenat úrok na osobní daňový účet žalobce, pak formuloval druhé žalobní žádání formou domáhání se ochrany před omisivním nezákonným zásahem, spočívajícím v nezaevidování úroku z vratitelného přeplatku na osobní daňový účet žalobce.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby na nečinnost. Poukázal na to, že rozhodným okamžikem pro běh lhůty k vrácení nadměrného odpočtu je okamžik jeho vyměření. V projednávané věci byl nadměrný odpočet vyměřen platebním výměrem ze dne 24. 10. 2013, který nabyl právní moci 30. 11. 2013, přičemž nadměrný odpočet byl daňovému subjektu poukázán již 13. 11. 2013. V této době daňový řád neobsahoval žádnou časovou mez pro prověřování nároku na nadměrný odpočet, nemohlo proto dojít k naplnění podmínek pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. Teprve s účinností od 1. 1. 2015 je v daňovém řádu v § 254a upraven nárok na úrok z daňového odpočtu vázaný na postup k odstranění pochybností trvající déle než 5 měsíců. K rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2013-34 uvedl, že tam judikovaná tříměsíční lhůta je nepřiměřeně krátká pro prověření pochybností správce daně. Judikatura Evropského soudního dvora, o níž se rozsudek č. j. 7 Aps 3/2013-34 opírá, vychází z odlišné vnitrostátní úpravy a nelze z ní učinit závěr o absolutní délce zadržování nadměrného odpočtu a s tím spojeným okamžikem vzniku nároku na úroky z vratitelného přeplatku. Závěrem žalovaný poukázal na to, že nemohl vydat rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku v nulové výši, neboť by to bylo v rozporu s ustanovením § 155 odst. 5 daňového řádu. Ze stejných důvodů, jaké uvedl proti žalobě na nečinnost, žalovaný navrhl zamítnutí žaloby na ochranu před nezákonným zásahem.

Ze spisové dokumentace žalovaného soud zjistil, že žalobce podal u žalovaného dne 23. 4. 2013 řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce března 2013, přičemž vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 094 478 Kč. Žalovaný žalobci sdělením ze dne 3. 5. 2013 oznámil, že zahájí daňovou kontrolu k prověření jeho tvrzení. Daňová kontrola byla zahájena protokolem ze dne 15. 5. 2013. V rámci kontroly uskutečnil žalovaný i mezinárodní dožádání. Daňová kontrola byla ukončena zprávou o daňové kontrole ze dne 23. 10. 2013, přičemž nebyly zjištěny skutečnosti, které by měly za následek doměření daně. Daň z přidané hodnoty byla vyměřena platebním výměrem č. j. 2659609/13/3207-24802-803676 ze dne 24. 10. 2013, který byl žalobci doručen 30. 11. 2013. Vyměřený nadměrný odpočet (vratitelný přeplatek) ve výši 1 094 478 Kč byl žalobci poukázán dne již dne 13. 11. 2013. Proti platebnímu výměru ze dne 24. 10. 2013 si podal žalobce odvolání, řízení o něm bylo zastaveno, avšak žalobce podal odvolání proti rozhodnutí o zastavení odvolacího řízení, jež bylo zamítnuto. Zamítavé rozhodnutí nabylo právní moci dne 24. 7. 2014. Dne 13. 11. 2014 byl žalovanému doručen podnět žalobce na nečinnost, který byl Odvolacím finančním ředitelstvím shledán nedůvodným a žalobce byl následně vyrozuměn o odložení podnětu.

Krajský soud posoudil žalobu ze dne 23. 1. 2015 jako subjektivní kumulaci dvou žalob – a to jednak žaloby na ochranu proti nečinnosti, jednak žaloby na ochranu před nezákonným zásahem. Soud se neztotožnil s právním názorem žalobce, že jeho petit je třeba posoudit jako eventuální. O situaci, která v projednávané věci nastala, uvažil v minulosti *obiter dictum* i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku č. j. 1 Ans 21/2012-42 ze dne 22. května 2013, kde uvedl: „...stěžovatelka se mohla v rámci jednoho podání domáhat jednak ochrany před nečinností a dále také ochrany před nezákonným zásahem. Potom by bylo na soudu, aby zvážil, který žalobní typ dopadá na souzenou věc. Je však třeba upozornit, že ve správním soudnictví se žalobní petity s kumulativními požadavky co se týče různých žalobních typů, neřídí stejnými zásadami jako v civilním řízení. Na to upozorňuje zdejší soud ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2004, čj. 6 Ans 1/2003 – 101, publ. pod č. 652/2005 Sb. NSS, kde uvádí, že «[p]odal-li žalobce fakticky dvě různé žaloby jedním podáním (soud rozhoduje o návrhu, jak jej žalobce učiní, a ten je dán petitem), nemůže si soud vybírat, o které rozhodne, a o které nikoliv». To na jednu stranu znamená povinnost uhradit soudní poplatek za všechny podané žaloby, na druhou stranu však žalobce získá větší šanci, že některá z těchto žalob bude na řešenou věc dopadat.“

Jakkoli soudy již ustoupily od dřívějšího kategorického stanoviska nepřipouštějícího vůbec eventuální petity ve správním soudnictví (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Aps 3/2005-65 ze dne 27. 4. 2006), na druhou stranu je třeba vycházet z obecné charakteristiky eventuálních petitů: Tyto jsou možné tam, kde žalobce nemá jistotu o skutkovém stavu, a pro případ (*in eventum*) neprokázání plného tvrzeného skutkového stavu nebo pro případ určité skutkové nemožnosti formuluje další (eventuální) petit. Eventuální petit však nemá místo tam, kde žalobce nemá jistotu o právním posouzení jednoho skutkového stavu, na nějž aplikuje dvě vzájemně inkompatibilní právní kvalifikace. Posuzovaný návrh

žalobce však představuje právě tuto druhou variantu, a proto jej nelze pokládat za žalobou s eventuálním petitem.

Krajský soud posoudil danou věc nejprve z hlediska ochrany proti nečinnosti, přičemž vycházel ze skutkového stavu, který zjistil ke dni vydání tohoto rozsudku (§ 81 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je z tohoto hlediska důvodná.

Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 Aps 3/2013-34 ze dne 25. 9. 2014 vyslovil, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů) 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 plátcovi za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcovi úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu. K uvedenému závěru soud dospěl po analýze relevantní úpravy obsažené v právu Evropské unie, zejména ve směrnici Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a soudní judikaturu k řešené otázce (zejména rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD, a ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-27/07, Alicja Sosnowska).

Podle § 155 odst. 5 daňového řádu je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.

Pokud se žalovaný bránil poukazem na právní úpravu, obsaženou v daňovém řádu ve znění rozhodném pro posouzení žalobcova nároku, pak je nutno uvést, že právě takovouto argumentaci citovaný judikát Nejvyššího správního soudu vylučuje. Soud v něm totiž výslovně uvedl, že v příslušné právní úpravě obsažené v zákoně o dani z přidané hodnoty a daňovém řádu shledal „sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou mezeru v procesní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu“. Jestliže soud svým výkladem vyplňuje existující mezeru v právu, nemůže žalovaný obhajovat svou nečinnost poukazem na absenci právní úpravy (tedy poukazem právě na tuto mezeru) jako na důvod, proč o uplatňovaném nároku nerozhodnul.

Ve shodě se žalobcem soud zdůrazňuje, že citovaný judikát není ojedinělým rozhodnutím, ale je potvrzován novější rozhodovací činností správních soudů (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 68/2013-46 ze dne 29. ledna 2015, č. j. 9 Afs 174/2014-61 ze dne 22. 4. 2015).

Žalovaný tedy měl respektovat hmotněprávní závěry o nemožnosti neomezeně dlouhého zadržování nadměrného odpočtu s ohledem na prověřování tvrzení daňového subjektu bez náležité kompenzace. V návaznosti na tento závěr ovšem vyvstává další otázka, a to ta, jakým způsobem měl žalovaný procesně těmto hmotněprávním závěrům vyhovět. Sám žalobce v tomto ohledu neměl jistotu, a proto alternativně argumentoval jak pro vydání rozhodnutí o úroku, ta i pro prosté předepsání úroku na daňový účet daňového subjektu.

K oběma formám poskytnutí úroku je třeba říci, že jsou daňovému řízení vlastní, kdy první způsob (tj. vydání deklaratorního rozhodnutí) upravuje § 155 odst. 5 daňového řádu a druhý způsob (tj. předepsání úroku na daňový účet) upravuje § 254 daňového řádu.

Soud se v tomto ohledu přiklání k první alternativě, a to z následujících důvodů: Samotný judikát č. j. 7 Aps 3/2013-34 při hledání nejvhodnějšího analogického ustanovení odkázal právě na § 155 odst. 5 daňového řádu, které je bližší svými podmínkami skutkovému stavu v projednávané věci než ustanovení § 254 daňového řádu, které reaguje na porušení povinností (neoprávněné jednání) správce daně. V případě zadržování nadměrného odpočtu za účelem prověření tvrzení daňového subjektu je však třeba v souladu s citovanou judikaturou zdůraznit, že se jedná o činnost dovolenou a legitimní, která ovšem musí být vyvážená nějakou formou kompenzace majetkové újmy spočívající v nezvětšení majetku daňového subjektu, ačkoli má dle hmotného práva na zvětšení svého majetku právo. Ostatně shodný procesní postup zvolil i Krajský soud v Brně ve svém rozhodnutí č. j. 31 A 51/2012-89 ze dne 8. 12. 2014, jak správně upozornil žalobce.

Forma deklaratorního rozhodnutí je vhodná i z toho důvodu, že se rozhodováním o úroku z oprávněně uplatněné částky nadměrného odpočtu za období předcházející účinnosti zákona č. 267/2014 Sb. (který v pozitivním právu stanovil kritéria pro přiznávání úroku z daňového odpočtu) vyplňuje mezera v zákoně, přičemž je třeba v každém jednotlivém případě zohlednit skutkové okolnosti případu, jak ještě bude níže vyloženo.

Soud při této příležitosti na okraj poznamenává, že zákonem č. 267/2014 Sb., bylo do daňového řádu vloženo ustanovení § 254a, které reguluje podmínky pro vznik úroku z daňového odpočtu, přičemž zákonodárce zvolil úpravu nikoli obdobnou ustanovení § 155, nýbrž obdobnou ustanovení § 254 daňového řádu. Důvodová zpráva nepřináší žádné vysvětlení takovéto úpravy, nicméně z povahy věci lze dovodit, že s ohledem na poměrně výkladově bezproblémová kritéria, stanovená novou úpravou, se jevílo jako hospodárnější o úroku formalizovaně nerozhodovat, nýbrž jej pouze předepisovat na daňový účet. Zákonodárce byl sveden podobností obou úprav natolik, že nové ustanovení zařadil systematicky nevhodně do rubriky „následky porušení povinností při správě daní“, ačkoli úrok z daňového odpočtu není důsledkem žádného porušení při povinnosti při správě daní, nýbrž je pouze ústavně konformním vyvážením soukromého práva na ochranu majetku a svobody podnikání na straně jedné a veřejného zájmu na řádném výběru daní na straně druhé. Nic to

nemění na shora uvedeném závěru o potřebě formy rozhodnutí o úroku z oprávněně uplatněné částky nadměrného odpočtu za období předcházející účinnosti zákona č. 267/2014 Sb., neboť tam právě relativně jednoduchý algoritmus přiznání úroku ještě schází a vyplňování mezery v zákoně vyžaduje sofistikovanější argumentaci, jak shora uvedeno.

Z uvedených důvodů soud rozhodl o povinnosti žalovaného vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku vyměřeného rozhodnutím žalovaného č. j. 2659609/13/3207-24802-803676 ze dne 24.10.2013.

Soud nemůže v této fázi řízení předjímat obsah rozhodnutí, jehož vydání žalovanému ukládá (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Ans 11/2010-104 ze dne 2.12.2010). Obrana žalovaného spočívající v poukazování na konkrétní skutkové okolnosti, které činí tříměsíční lhůtu nepřiměřeně krátkou, jakož i ostatní polemika s dalšími hmotněprávními aspekty judikátu č. j. 7 Aps 3/2013-34 je v tomto stádiu sporu předčasná. Právní úvahy týkající se merita rozhodnutí, jež teprve má být dle tohoto rozsudku vydáno, jsou předčasné, jejich místo je právě až v tomto rozhodnutí.

Soud se rovněž neztotožňuje s obranou žalovaného, že vydání rozhodnutí dle § 155 odst. 5 daňového řádu na nulovou částku je nemožné. Takovýto apodiktický, hlubší argumentací nepodložený závěr ze samotného citovaného ustanovení nevyplývá. Tím ovšem soud v žádném případě nepředjímá, že by takové rozhodnutí považoval za správné a aproboval ho. Naopak nad rámec potřebného odůvodnění a pouze *obiter dictum* považuje za vhodné žalovaného upozornit na to, že z hlediska právních následků rozhodných pro nynější spor je prověřování tvrzení daňových subjektů formou daňové kontroly, postupu k odstranění pochybností či dřívějšího vytýkacího řízení v zásadě rovnocenné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2014, čj. 1 Afs 107/2014-31; publ. pod č. 3175/2015 Sb. r. NSS). Rovněž je třeba zdůraznit, že judikát č. j. 7 Aps 3/2013-34 stanovil jako přípustnou lhůtu, po níž úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu nenáleží, lhůtu maximálně tříměsíční, počítanou od skončení zdaňovacího období, za něž byl nárok na odpočet uplatněn. Jak již podepsaný soud výše naznačil, nemá za to, že tato lhůta nutně platí vždy a za všech okolností. Je třeba vycházet z povahy judikatury, která sice formuluje obecná výkladová vodítka pro interpretaci právních předpisů, ale činí tak vždy ve vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem. Samotný judikát Nejvyššího správního soudu uvádí, že se soud pohyboval v rozmezí, vytyčeném Evropským soudním dvorem, který na jedné straně lhůtu tříměsíční aproboval, ale na druhé straně lhůtu 180denní kategoricky reproboval. V uvedeném rozmezí se ostatně pohyboval i zákonodárce při stanovení pětíměsíční lhůty zákonem č. 267/2014 Sb. Bude na žalovaném, aby k tomuto rozmezí rovněž přihlédl.

Pokud se týče druhého žalobního žádání, aby soud rozhodl o ochraně žalobce před nezákonným zásahem žalovaného, pak tomuto v souladu s ustanoveními §§ 82-87 s. ř. s. vyhověno býti nemohlo. Jak již soud výše uvedl, žalobcova dvě žalobní žádání vycházející z jednoho skutkového stavu, jsou v projednávané věci inkompatibilní, čehož si byl ostatně žalobce sám vědom.

Jak vyplývá z ustanovení § 85 s. ř. s. žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Z toho vyplývá, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je v poměru subsidiarity k žalobě na nečinnost. Bylo-li tedy vyhověno žalobě na nečinnost, je žaloba na ochranu před nezákonným zásahem nepřípustná (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Aps 1/2011-101 ze dne 20. 7. 2011).

Proto byla žaloba co do ochrany před nezákonným zásahem dle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítnuta.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věty druhé s. ř. s., podle níž měl-li účastník úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

Za situace, kdy v případě žaloby na nečinnost byl žalobce úspěšný a v případě žaloby na ochranu před nezákonným zásahem byl žalobce neúspěšný, byl poměr úspěchu a neúspěchu obou účastníků 1:1, proto soud nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Krajský soud v Ostravě
dne 13. května 2015

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu