



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové, soudkyně JUDr. Evy Lukotkové a soudce Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobkyně **KORDÁRNA, a.s. – v likvidaci**, se sídlem Velká nad Veličkou 890, zastoupené AUDITORSKOU A DAŇOVOU KANCELÁŘÍ s.r.o., se sídlem Husitská 344/63, Praha 3, proti žalovanému **Specializovanému finančnímu úřadu**, se sídlem nábreží Kapitána Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem,

t a k t o :

- I. Žalovaný **j e p o v i n e n** zaevidovat na osobní daňový účet žalobkyně úrok z neoprávněného jednání správce daně za období ode dne 7. 5. 2011 do dne 2. 5. 2012, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení a jeho postup

[1] Žalobkyně se žalobou ze dne 27. 6. 2012 domáhala vydání rozsudku, kterým by soud uložil žalovanému povinnost vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně vyvolaného změnou jeho rozhodnutí ze dne 26. 4. 2011, č. j. 43182/11/311921703527, kterou

provedlo Finanční ředitelství v Brně svým rozhodnutím ze dne 17. 4. 2012, č. j. 5858/12-1303-700978, eventuálně, kterým by soud uložil žalovanému povinnost zaevidovat na osobní daňový účet žalobkyně úrok z neoprávněného jednání správce daně za období od 27. 10. 2010 do 2. 5. 2012, a dále, aby žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení. Řízení bylo před krajským soudem vedeno pod sp. zn. 31A 51/2012.

[2] Krajský soud v Brně svým rozsudkem ze dne 17. 4. 2013, č. j. 31A 51/2012-44 žalobu zamítl (důvody rozhodnutí viz část IV. tohoto rozhodnutí). Žalobkyně podala kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, který svým rozsudkem ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je zdejší soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů [dále jen „s.ř.s.“]).

[3] Krajský soud v Brně svým usnesením ze dne 1. 12. 2014, č. j. 31A 51/2012-84, v části, ve které se žalobce domáhá ochrany před nezákonným zásahem, vyloučil žalobu k samostatnému řízení, které je tedy vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 31A 84/2014. Žalobce připisem ze dne 2. 12. 2014 s tímto vyloučením nesouhlasí s tím, že je v rozporu s obsahem žaloby, jelikož tato byla konstruována jako variantní, tedy buď jako žaloba před nezákonným zásahem nebo jako žaloba proti nečinnosti – žaloba neobsahovala 2 části a nebylo tedy možné jednu z nich vyloučit k samostatnému projednání.

II. Obsah žaloby

[4] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 4. 2012, č. j. 5858/12-1303-700978, byl změněn platební výměr žalovaného ze dne 26. 4. 2011, č. j. 43182/11/311921703527, o stanovení daně z přidané hodnoty za srpen 2010. V důsledku změny rozhodnutí vznikl žalobkyni nárok na vrácení části nadměrného odpočtu ve výši 489.000,- Kč.

[5] Podle názoru žalobkyně měl žalovaný předepsat na osobní daňový účet žalobkyně úrok z neoprávněného jednání správce daně a vydat o tom rozhodnutí podle ustanovení § 254 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „daňový řád“) zejména z toho důvodu, že došlo ke změně rozhodnutí o stanovení daně ve prospěch žalobkyně, a to pro nezákonnost postupu žalovaného.

[6] Žalobkyni byl poskytnut úrok z vratitelného přeplatku podle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, který však podle názoru žalobkyně nemůže být náhradou za úrok z neoprávněného jednání správce daně. Daňový řád totiž zakotvuje jiné podmínky pro poskytování úroku z vratitelného přeplatku (opožděné vrácení přeplatku) a pro poskytnutí úroku z neoprávněného jednání správce daně (sankce pro správce daně za porušení povinností při správě daní).

[7] Jelikož k předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně nedošlo, žalobkyně podala dne 7. 5. 2012 Finančnímu ředitelství v Brně podnět k odstranění nečinnosti žalovaného. V odpovědi ze dne 22. 5. 2012, č. j. 7877/12-1506-703692 bylo uvedeno, že „[n]a posuzovaný případ však nelze aplikovat ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť daňový subjekt neuhradil částku daně na základě rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno, nebo prohlášeno nicotným. Daňovému subjektu vznikl v důsledku změny

předmětného platebního výměru Finančního úřadu ve Veselí nad Moravou ze dne 26.04.2011 čj. 43182/11/311921703527 odvolacím orgánem nadměrný odpočet o 489 000 Kč vyšší.“ S tímto závěrem žalobkyně nesouhlasí.

[8] Podle žalobkyně je sporné, zda se o úroku z neoprávněného jednání správce daně vydává rozhodnutí, což dokládá i odborná literatura, která se v této otázce liší.

[9] Žalobkyně se domnívá, že pokud správce daně nepředepíše žádný úrok do evidence, nejedná se o postup, proti kterému by mohl daňový subjekt brojit námitkou ve smyslu ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu. Jde totiž o zdržení se konání (omittere), nikoli aktivní konání (facere). Tento názor potvrzuje i postup Finančního ředitelství v Brně, který vyřídil podnět žalobkyně k odstranění nečinnosti podle ustanovení § 38 daňového řádu.

[10] Z nemožnosti podat námitku pak žalobkyně dovozuje, že nelze dosáhnout vydání rozhodnutí, které by podléhalo soudnímu přezkumu ve správním soudnictví podle ustanovení § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“). Proto žalobkyně zvolila institut žaloby na ochranu před nečinností.

[11] S ohledem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008-98, dostupné na www.nssoud.cz, žalobkyně zvolila eventuální petit, pokud by soud dospěl k závěru, že nejde o nečinnostní žalobu, ale o žalobu na ochranu před nezákonným zásahem. V uvedeném usnesení totiž dospěl Nejvyšší správní soud (v případech soudního přezkumu provádění záznamů do katastru nemovitostí) k závěru, že zásahem může být kombinace nezákonné nečinnosti a nezákonné činnosti.

[12] Dále se žalobkyně zabývala podmínkami pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, které vyplývají z ustanovení § 254 daňového řádu.

[13] První podmínkou je, že musí dojít ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Tato podmínka je dle žalobkyně nesporně splněna.

[14] Problematictější se jeví druhá podmínka, podle které musí být částka daně daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí nebo v souvislosti s rozhodnutím, kterým došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Žalovaný v předmětné věci dospěl k závěru, že tato podmínka nebyla splněna, neboť nedošlo k úhradě daně, ale pouze vzniku daňového odpočtu.

[15] Žalobkyně se domnívá, že druhá podmínka byla splněna, neboť podle ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu platí, že pojem daň zahrnuje i daňový odpočet. Z uvedeného pak plyne, že i v případě nadměrného odpočtu dochází k úhradám daně. Jen ji daňový subjekt nehradí správci daně, ale svému dodavateli.

[16] Dále žalobkyně namítala, že úrok měl být poskytnut za období od 27. 10. 2010 do 2. 5. 2012. Kdyby totiž nedošlo k nezákonnému postupu správce daně, pak bylo povinností vrátit nadměrný odpočet do 30 dnů od jeho vyměření dle ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“).

[17] Na podporu svých tvrzení žalobkyně uvedla též rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10, podle kterého daňový subjekt, který v důsledku daňového řízení nemůže disponovat s nadměrným odpočtem, je diskriminován.

III. Vyjádření žalovaného

[18] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalovaný velmi detailně popsal průběh daňového řízení a uvedl, že z průběhu daňového řízení a z právní úpravy vyplývá, že v případě žalobkyně nebyly splněny podmínky pro vydání rozhodnutí podle ustanovení § 254 daňového řádu.

[19] Z ustanovení § 254 daňového řádu totiž vyplývají dvě podmínky pro předsání úroku z neoprávněného jednání správce daně: (1) musí dojít ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně a (2) daň musí být daňovým subjektem na základě uvedeného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním uhrazena.

[20] Dle žalovaného nebyla splněna druhá podmínka, neboť žalobkyně neuhradila částku daně na základě rozhodnutí o stanovení daně, které bylo změněno odvolacím orgánem. Zaplacení daně nelze nahradit odkazem na ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu a ustanovení § 4 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť způsob placení daní je upraven v ustanovení § 163 daňového řádu.

[21] Žalovaný zmínil, že dle ustanovení § 105 odst. 1 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Tento postup se neuplatní, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, a postupuje se podle daňového řádu.

[22] Podle žalovaného bylo třeba v daném případě aplikovat ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, které se vztahuje k vrácení nadměrného odpočtu. Tento byl žalobci přiznán rozhodnutím ze dne 21. 5. 2012 a uhrazen. Žalovaný navíc podotýká, že co do sazby je výpočet úroků totožný a žalobci nelze přiznat dvojí úrok.

[23] K argumentaci judikátem Soudního dvora Evropské Unie žalovaný uvedl, že zmiňovaný judikát na daný případ nedopadá, a to z důvodu odlišné české a bulharské právní úpravy daně z přidané hodnoty.

[24] Na závěr se žalovaný vyjádřil k podmínkám uplatnění žaloby na ochranu před nečinností a zdůraznil, že tyto nebyly splněny, neboť předpokladem úspěšnosti žaloby na ochranu před nečinností je skutečnost, že správní orgán byl povinen vydat rozhodnutí nebo osvědčení.

IV. Právní hodnocení soudu v řízení předcházejícím kasační stížnosti

[25] Podle bohaté a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se ochrany ve správním soudnictví nelze dovolávat proti jakékoliv absenci činnosti správního orgánu. Podle ustanovení § 79 odst. 1 s. ř. s. se ten, kdo bezvýsledně vyčerpá prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení (s výjimkou případů, kdy zákon s nečinností

správního orgánu spojuje právní fikci vydání rozhodnutí o určitém obsahu, popřípadě jiný právní důsledek). Dovolání se ochrany u soudu je tak omezeno na případy, kdy ve správním řízení správní orgán má povinnost vydat rozhodnutí nebo má povinnost vydat osvědčení, má tak učinit v určité zákonem stanovené lhůtě a žalobkyně vyčerpala, pokud mu je ovšem zákon o správním řízení zakládá, zákonné prostředky správního řízení k ochraně před nečinností správního orgánu. Žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu nemá místo v jakémkoli případě pasivity správního orgánu, ale pouze tehdy, pokud hmotné právo zakládá subjektivní nárok žalobkyně na vydání rozhodnutí ve věci samé či osvědčení. Nelze s úspěchem podat žalobu proti nečinnosti v případech, kdy právní předpisy nezakládají povinnost správního orgánu vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení, tak je tomu zejména v případech, kdy je podání toliko podnětem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2007, sp. zn. 4 Ans 10/2006, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. 8 Ans 1/2008, oba dostupné na www.nssoud.cz).

[26] Žalobou na ochranu proti nečinnosti se nelze domáhat toho, aby byl žalovaný povinen vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně jednak z toho důvodu, že podání žalobkyně bylo pouhým podnětem (nebylo tedy zahájeno žádné řízení o vrácení úroku z neoprávněného jednání správce daně), a také z toho důvodu, že v případě úroku podle ustanovení § 254 daňového řádu lze vydat pouze „pozitivní“ rozhodnutí o přiznání úroku.

[27] K vyslovenému závěru soud připomíná rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2004, č. j. 7 Afs 33/2003-80, dostupný na www.nssoud.cz, jehož právní věta zní: „*V řízení o ochraně proti nečinnosti správního orgánu není soud oprávněn zavázat správní orgán k vydání rozhodnutí o určitém obsahu, tj. určit, jak konkrétně má být správní orgán činný. Formální náležitosti již vydaných rozhodnutí soud v tomto řízení rovněž neposuzuje.*“ Rozhodně tedy není možné zavázat žalovaného k povinnosti vydat rozhodnutí o úroku z neoprávněného jednání správce daně vyvolaného změnou rozhodnutí provedenou odvolacím orgánem.

[28] Soud proto vyhodnotil žalobu jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě podle ustanovení § 84 odst. 1 s. ř. s., osobou k tomu oprávněnou dle ustanovení § 82 s. ř. s., jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 85 s. ř. s. a násl.

[29] Aktivně legitimovaným k podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem je ve smyslu ustanovení § 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. Aktivní legitimace žalobkyně se tak zakládá pouhým tvrzením dotčení na jejích právech.

[30] Otázkou aktivní legitimace v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem se také opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení ze dne 16. 12. 2008, č. j. 8 Aps 6/2007-247, dostupném na www.nssoud.cz, dovodil, že „*postavení žalobce jako účastníka řízení o žalobě podle ustanovení § 82 soudního řádu správního je [...] dáno jeho tvrzením. Citované ustanovení § 82 soudního řádu správního tak pod nadpisem „aktivní legitimace“ vymezuje okruh tvrzení, která musí žalobce podat, aby jeho procesní úkon (žaloba) měl zamýšlené účinky, tj. dal vzniku příslušnému procesně právnímu vztahu a vedl soud k rozhodnutí, tj. výroku směřujícímu k ochraně veřejného subjektivního práva. V průběhu řízení je proto nutno zkoumat, zda žalobce tvrzenou*

aktivní věcnou legitimaci k podání žaloby skutečně měl, resp. zda se žalovaný státní orgán tvrzeného zásahu do veřejných subjektivních práv skutečně dopustil (zda je tedy skutečně věcně pasivně legitimován). V tomto smyslu je třeba institut aktivní legitimace chápat v tradičním pojetí jako oprávnění vyplývající z hmotného práva; má ji ten z účastníků, komu svědčí subjektivní právo nebo povinnost, o něž se v řízení jedná. Posouzení jednotlivých definičních znaků tvrzeného nezákonného zásahu (zkrácení na právech, nezákonnost zásahu) představuje vždy úvahu ve věci samé, která v konečném důsledku může vést nanejvýš k zamítnutí žaloby (se závěrem, že k tvrzenému zásahu vůči žalobci nedošlo, nebo že k němu sice došlo, nebyl však nezákonný, anebo sice nezákonným byl, avšak žalobce jím nebyl přímo zkrácen na svých subjektivních právech) - § 87 odst. 3 soudního řádu správního - nikoliv k jejímu odmítnutí pro neodstranitelný nedostatek podmínek řízení. Jednotlivé definiční znaky aktivní legitimace k žalobě podle § 82 soudního řádu správního nepředstavují speciální formulace podmínek řízení, při jejichž „zjištěné absenci“ se klade absolutní překážka postupu procesu, takže soud nemůže vydat rozhodnutí o věci, o kterou běží.“

[31] V daném případě žalobkyně prokázala, že dne 7. 5. 2012 podala podnět k odstranění nečinnosti, která měla spočívat v tom, že jí nebyla na její osobní daňový účet připsán úrok podle ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu. V tomto nepřipsání úroku zároveň spatřuje žalobkyně dotčení na svých právech. Na základě těchto skutečností soud dospěl k závěru, že žalobkyně splňuje podmínky aktivní žalobní legitimace ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s.

[32] Zde je však nutno zdůraznit, že otázku aktivní žalobní legitimace žalobkyně ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s. jako podmínku řízení (podmínku přípustnosti žaloby) nelze směšovat s otázkou aktivní věcné žalobní legitimace, tedy s otázkou důvodnosti žaloby.

[33] Úspěch žaloby rozhodující měrou odvisí od toho, zda v řízení bude prokázáno, že žalobkyně skutečně, jak v žalobě tvrdí, byla zkrácena na svých právech nezákonným zásahem. Žalobu sám zákonodárce nekoncepoval jako *actio popularis*, ale jako nástroj k ochraně veřejného subjektivního práva; účelem soudního řízení správního je podle ustanovení § 2 s. ř. s. poskytnutí ochrany veřejným subjektivním právům fyzických i právnických osob. To, že žalobní legitimace je podmíněna tvrzením o zkrácení na právech, jen předznamenává, že předpokladem úspěchu v řízení samotném (věcnou legitimací) je požadavek, aby v řízení bylo prokázáno, že k takovému ukrácení na právech skutečně došlo.

[34] K úspěchu žaloby ve věci samé tedy musí být splněny následující podmínky: (a) typově se musí jednat o zásah ve smyslu ustanovení § 82 s. ř. s.; (b) tento zásah musí být nezákonný a (c) musí jím být skutečně dotčena veřejná subjektivní práva žalobkyně (v této fázi již tedy nepostačuje pouhé tvrzení o dotčení na svých právech). Soud se těmito třemi podmínkami důkladně zabýval a dospěl k závěru, že předmětný zásah nebyl nezákonný.

[35] Při definici pojmu „nezákonnost“ je třeba vycházet zejména z ustanovení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterých státní (veřejnou) moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Konkrétními právními předpisy jsou v daném případě daňový řád a zákon o dani z přidané hodnoty.

[36] Podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto

rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.

[37] Podle ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu úrok přiznaný podle odst. 1 správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.

[38] Ustanovení § 254 daňového řádu tedy zakotvuje nárok daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Ten daňovému subjektu náleží za předpokladu, že na základě rozhodnutí správce daně uhradil daň v určité výši, když toto rozhodnutí bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné. Pouze v těchto třech uvedených případech vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Zrušení rozhodnutí správce daně z jiného důvodu nárok na úrok nezakládá. Přitom platí, že úročena je celková částka, kterou daňový subjekt uhradil (tj. jak daň, tak i příslušenství), a to ode dne následujícího po dni splatnosti, resp. po dni úhrady daně, do dne úhrady úroku.

[39] V daném případě tedy nebylo možné ustanovení § 254 daňového řádu aplikovat, neboť fakticky nebyla splněna podmínka, že žalobkyně uhradila částku daně na základě rozhodnutí o stanovení daně, které bylo změněno, zrušeno nebo prohlášeno nicotným.

[40] V daném případě se uplatní speciální ustanovení § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Tento postup se neuplatní, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, a postupuje se podle daňového řádu. Právě toto ustanovení se věnuje přeplatkům vzniklým v důsledku nadměrného odpočtu, a to jak procesu pro jejich vrácení, tak sankcím za neoprávněné uplatnění odpočtu.

[41] V této souvislosti zároveň soud upozorňuje, že procesní postupy při aplikaci komunitárního práva týkajícího se daně z přidané hodnoty (viz ustanovení § 1 zákona o dani z přidané hodnoty) jsou ponechány v kompetenci členských států (tzv. zásada institucionální a procesní autonomie), jedná-li se o oblasti, ve kterých Evropská unie provádění norem neupravuje sama, a proto soud odmítl argumentaci výše zmíněným rozsudkem Evropského dvora Evropské unie. V této otázce soud zcela přisvědčil argumentaci žalovaného, a proto na ni odkazuje.

[42] Žalovaný tedy postupoval správně, pokud přeplatek vrátil podle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu, podle kterého je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v ustanovení § 155 odst. 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. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku.

[43] Z ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu také vyplývá počátek lhůty pro výpočet předmětného úroku. 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. Soud ovšem vrácení přeplatku podle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu nepřezkoumával a nemohl se tedy zabývat otázkou, zda byl úrok vypočten správně, neboť předmětem řízení byl pouze údajně nezákonný zásah spočívající v nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle ustanovení § 254 odst. 3 daňového řádu.

[44] Ve shrnutí: krajský soud dovodil, že nemůže jít o žalobu na ochranu před nečinností správního orgánu, neboť tou se lze domáhat pouze ochrany před nezákonnou nečinností spočívající v nevydání rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. To podle krajského soudu v daném případě nepřichází v úvahu, protože nedošlo k zahájení řízení o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně a také proto, že ohledně úroku podle ust. § 254 d. ř. lze vydat pouze rozhodnutí o přiznání úroku. Krajský soud proto žalobu projednal jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu a dospěl k závěru, že není naplněna jedna z podmínek podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, a sice uhrazení částky daně na základě rozhodnutí o stanovení daně. V dané věci je třeba uplatnit ust. § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Teprve po marném uplynutí této doby by náležel sěžovatelce úrok podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Argumentace komunitární judikaturou z oboru práva DPH není podle krajského soudu relevantní, neboť právní úprava procesních postupů v oblasti DPH je ponechána na vnitrostátním právu členských států.

V. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu, vyslovený závazný právní názor a navazující řízení u krajského soudu

[45] Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, k vnitrostátní úpravě, kterou pro své rozhodnutí použil zdejší soud, dovodil následující: „[27] Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejvhodnější takový výklad vnitrostátního práva, který zákonodárcem sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou „mezeru“ v procesní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu vyplní tak, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určitou přiměřenou dobu. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit plátcí paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu. Lze předpokládat, že pokud by jimi plátce disponovat mohl, za obvyklého běhu věci by z nich získal výnos pohybující se zhruba na úrovni průměrné výnosnosti běžných investic v rozhodné době, tedy v podmínkách České republiky v současné době zhruba ve výši vícero jednotek procent ročně. [28] Výše uvedený závěr se opírá o zásady vztahu státu a jednotlivce při veřejnoprávních zásazích do práv jednotlivce, jak byly vyjádřeny např. v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 1 Ao 1/2009 – 120, publ. pod č. 1910/2010 Sb. NSS a dostupné na www.nssoud.cz (viz zejména body 47 až 50). Podle nich je ten, komu je zasahováno do jeho práv, takový zásah povinen strpět bez poskytnutí kompenzace, jde-li o zásah sledující legitimní zákonem stanovený cíl a respektující princip subsidiarity a minimalizace zásahu,

ovšem jen za podmínky, že jde o zásah nepřesahující spravedlivou míru, tedy o zásah, u něhož lze po každém spravedlivě požadovat, aby jej bez dalšího strpěl. Oproti tomu však každý zásah přesahující spravedlivou míru musí být patřičným způsobem kompenzován. V souladu s touto zásadou tedy je, aby plátce bez kompenzace v podobě úroku strpěl prověřování svého nároku na nadměrný odpočet a spolu s tím strpěl zadržení výplaty takového odpočtu po dobu jednotek či nanejvýš málo desítek dní, avšak nelze po něm již spravedlivě požadovat, aby bez patřičné kompenzace v podobě úroku strpěl zadržení nadměrného odpočtu po dobu uvedený časový rámec přesahující.“

[46] Nejvyšší správní soud pak s použitím čl. 183 odst. 1 a odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a za použití rozsudku Soudního dvora (pátého senátu) ze dne 18. 12. 1997, ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, Garage Molenheide BVBA, Peter Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) a Sanders BVBA proti Belgische Staat, rozsudku Soudního dvora (třetího senátu) ze dne 12. 5. 2011, ve věci C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD proti Direktor „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ NAP a rozsudku Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 10. 7. 2008, ve věci C-25/07, Alicja Sosnowska proti Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, vyslovil právní názor, že: „Uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.“, k čemuž pak v bodu 39 svého rozhodnutí dodává, že: „*odpoutání počátku vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku od okamžiku skutečného vyměření po provedení případného postupu k odstranění pochybností a jeho navázání na lhůtu tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) s ohledem na ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH“* odpovídá výkladovým zásadám uplatněných v evropské judikatuře.

[47] V bodech 40 a 41 svého rozhodnutí pak doplňuje, že „[40] *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 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 ust. § 155 odst. 5 d. ř. proto, že mu takový přeplatek nevznikl. [41] Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátcovi za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátcovi za dobu*

prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. To ale neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Plátcí se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku.“

[48] Nejvyšší správní soud pak konečně v bodě 42 citovaného rozsudku závázal zdejší soud závazným právním názorem: „V daném případě to znamená, že za období od 1. 12. 2010, tj. za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období srpna 2010, za které stěžovatelka daňové přiznání podala, do dne doručení platebního výměru finančního úřadu náleží stěžovateli podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku z částky 676.433 Kč. Za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 187.433 Kč na základě tohoto platebního výměru jí z této částky náleží úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu a dále jí za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 489.000 Kč na základě rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým byl platební výměr finančního úřadu změněn ve prospěch stěžovatelky, náleží úrok z neoprávněného jednání finančního úřadu podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. Dnem úhrady částky 489.000 Kč je den, kdy se uvedená částka dostala do sféry stěžovatelky, tj. den, kdy jí byla připsána na její bankovní účet, příp. den, kdy jí sice připsána nebyla, nicméně stalo se tak z důvodu na straně stěžovatelky.“

[49] Krajský soud vázán uvedeným právním názorem Nejvyššího správního soudu rozhodl tak, že nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 daňového řádu) se nevydává samostatným rozhodnutím, což je v souladu s ustálenou judikaturou kasačního soudu (srov. zejm. bod 32 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013-61), a tudíž je zde třeba posoudit podanou část žaloby jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, jak je ostatně uvedeno již v původním rozhodnutí zdejšího soudu (viz část IV. tohoto rozhodnutí); a žalovaný je tedy povinen zaevidovat na osobní daňový účet žalobkyně úrok z neoprávněného jednání správce daně v rozsahu, jak je zcela přesně vylíčen v bodě [48] tohoto rozhodnutí. Krajský soud je vázán i poslední větou bodu 42 rozhodnutí Nejvyššího správního soudu týkající se dne, do kterého se má tento úrok počítat, i když je tento názor podle něj v rozporu s ustanovením § 155 odst. 6 věta první daňového řádu („Za den poukázání vratitelného přeplatku se považuje den, kdy došlo k jeho odepsání z účtu správce daně.“), který je dle právního názoru zdejšího soudu analogicky třeba použít i ve vztahu k ustanovení § 254 daňového řádu, který nemá speciální úpravu. O nečinnostní žalobě v rozsahu povinnosti žalovaného vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku dle ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu v rozsahu, jak je zcela přesně vylíčen v bodě [48]

tohoto rozhodnutí, bylo pak rozhodnuto v samostatném řízení u zdejšího soudu vedeném pod sp. zn. 31A 51/2012.

VI. Shrnutí a náklady řízení

[50] S přihlédnutím k výše uvedené argumentaci Nejvyššího správního soudu zdejšímu soudu nezbylo, než rozhodnout tak, jak je uvedeno ve výrocích tohoto rozhodnutí. Správní orgány jsou při dalším svém postupu vázány právními názory správních soudů, vyslovenými zejména v bodech [48] a [49] tohoto rozhodnutí.

[51] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byl úspěšný žalobce před zdejším soudem zastoupen právníkou osobou poskytující daňové poradenství (srov. ustanovení § 35 odst. 2 s.ř.s.), tak mu přísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění k datu podání jednotlivých podání (§ 15 advokátního tarifu). Tyto náklady mu však byly přiznány v řízení vedeném u zdejšího soudu pod sp. zn. 31A 51/2012, a vzhledem k faktu, že od usnesení zdejšího soudu o vyloučení věci k samostatnému řízení (viz bod [3] tohoto rozsudku) mu žádné náklady nevznikly, rozhodl soud výrokem II. tak, jak rozhodl. Žalobce je jako účastník insolvenčního řízení dle ustanovení § 11 odst. 2 písm. o) zákona o soudních poplatcích osvobozen od soudních poplatků. S ohledem na ustanovení § 2 odst. 3 a § 11 odst. 2 písm. a) zákona o soudních poplatcích není uhrazení soudního poplatku předepsáno ani žalovanému.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. 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 8. prosince 2014

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu