

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Viktora Kučery a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Tech Data Service GmbH,** se sídlem Wienerbergstraße 41/F, 1120 Wien, zastoupený Mgr. Radkem Buršíkem, advokátem se sídlem Hvězdova 1734/2c, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2016, č. j. 8 A 145/2015 – 47,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného usnesení Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla odmítnuta jeho žaloba ze dne 30. 7. 2015 na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu; konkrétně se touto žalobou se domáhal, aby městský soud:

(i) „*vyslovil, že zásah spočívající v nečinnosti správního orgánu, Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ve věci předepsání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za opožděné vrácení vratitelného přeplatku vzniklého vyměřením nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 370 418 066 Kč, který mu náleží za období od 1. 4. 2014 do 16. 6. 2014, a úroku za opožděné vrácení vratitelného přeplatku vzniklého vyměřením nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období leden 2014 ve výši 411 280 284 Kč, který mu náleží za období od 1. 5. 2014 do 16. 6. 2014, na osobní daňový účet žalobce je nezákonný a*

(ii) *uložil správnímu orgánu provést předepsání předmětného úroku na osobní daňový účet žalobce.*“

[2] Z obsahu žaloby byl zřejmý průběh předchozího daňového řízení, z něhož vyplynulo, že stěžovatel podal dne 21. 1. 2014 řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací

období prosinec 2013; dne 18. 2. 2014 podal řádné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2014. Výzvou ze dne 25. 2. 2014 zahájil žalovaný postup k odstranění pochybností podle § 89 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) ohledně daňového přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2013; výzvou ze dne 26. 3. 2014 žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností ohledně daňového přiznání k DPH za zdaňovací období leden 2014. Následně žalovaný postup k odstranění pochybností ukončil a platebním výměrem ze dne 11. 6. 2014 vyměřil nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 370 418 066 Kč; platebním výměrem ze dne 13. 6. 2014 vyměřil nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období leden 2014 ve výši 411 280 284 Kč. Vratitelný přeplatek vzniklý vyměřením uvedených nadměrných odpočtů byl stěžovateli vrácen dne 16. 6. 2014, a to ve stejné výši, jakou stěžovatel vykázal v podaných daňových přiznáních.

[3] Dne 13. 5. 2015 nahlédl stěžovatel do svého daňového spisu a na základě kontroly poskytnutých výpisů zjistil, že na jeho osobním daňovém účtu nebyl připsán úrok za opožděné vrácení nadměrných odpočtů. S ohledem na právní předpisy a judikaturu, zejm. rozsudek 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. Aps 3/2013 – 47, ve věci *KORDÁRNA, a. s. v likvidaci*, totiž dovozoval, že jestliže mu nebyl vratitelný přeplatek vzniklý vyměřením nadměrného odpočtu DPH za zdaňovací období prosinec 2013 a leden 2014 vrácen nejpozději ve lhůtě tří měsíců ode dne následujícího po uplynutí zmíněných zdaňovacích období, náleží mu úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[4] Dne 4. 6. 2015 proto stěžovatel uplatnil u Odvolacího finančního ředitelství podnět na ochranu před nečinností správce daně – žalovaného ve smyslu § 38 daňového řádu. Dle stěžovatele mělo být o výši úroku rozhodnuto bezodkladně poté, co došlo k vrácení vratitelných přeplatků na DPH a úrok měl být na osobní daňový účet předepsán do 15 dnů poté (§ 155 odst. 5 ve spojení s § 254 odst. 3 daňového řádu). Vyrozuměním ze dne 8. 7. 2015, č. j. 21652/15/5300-22441-705860, Odvolací finanční ředitelství stěžovateli sdělilo, že jeho podnět neshledalo důvodným, a že ho na základě § 38 odst. 4 daňového řádu odkládá. Následně, dne 31. 7. 2015 tedy stěžovatel podal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, v níž se domáhal konstatování nezákonnosti, jakož i uložení povinnosti předepsat úrok z odpočtu DPH náležející mu za dobu jeho prověřování ze strany žalovaného správce daně přesahující tři měsíce od konce zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil (v podrobnostech viz odst. 1 odůvodnění tohoto rozsudku).

[5] Městský soud žalobu odmítl jako nepřípustnou podle § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V odůvodnění usnesení o odmítnutí žaloby městský soud ocitoval § 155 odst. 5 daňového řádu a vyšel z toho, že upravuje poskytnutí úroku formou deklaratorního rozhodnutí; současně uvedl, že § 254 daňového řádu, tzn. předepsání úroku na daňový účet (aniž by bylo vydáno rozhodnutí), se nepoužije. Stěžovatelem požadované ochrany se proto podle názoru městského soudu lze domáhat jinými právními prostředky, a sice žalobou na ochranu proti nečinnosti. Z toho důvodu dospěl k závěru, že podaná žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je nepřípustná (§ 85 s. ř. s.) a jako takovou ji odmítl.

pokračování

[7] V kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že usnesení městského soudu o odmítnutí žaloby napadá z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[8] Nezákonnost napadeného usnesení stěžovatel spatřoval v nesprávné aplikaci § 155 odst. 5 a § 254 odst. 3 daňového řádu. Konkrétně namítal, že se městský soud nevypořádal s dikcí § 155 odst. 5 daňového řádu, který výslovně stanoví obdobné použití § 254 odst. 3 daňového řádu. K samotné nepřípustnosti zásahové žaloby v tomto případě stěžovatel poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které nezákonný zásah může spočívat i v nečinnosti (zejm. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 7 Aps 3/2008 – 98, publ. pod č. 2206/2011 Sb. NSS). Dále poukázal též na to, že v případě nepředepsání úroku podle § 254 daňového řádu se nelze bránit nečinnostní žalobou, nýbrž pouze žalobou zásahovou – viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014 – 48.

[9] Stěžovatel je toho názoru, že instituty úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu jsou do té míry identické, že závěry posledně zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu by se měly aplikovat i v tomto případě. Připustil sice, že textace v uvedených ustanoveních daňového řádu se částečně liší, avšak postup správce daně je stejný; stejný by měl být tedy i prostředek soudní ochrany. Správce daně v projednávaném případě podle přesvědčení stěžovatele nemá povinnost vydat rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. a nejsou tak splněny předpoklady pro použití žaloby na ochranu proti nečinnosti. Jediným účinným prostředkem soudní ochrany je zásahová žaloba, a proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadené usnesení zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné a stěžovatel je ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost **není důvodná**.

[11] Se stěžovatelem lze jistě souhlasit v tom směru, že nezákonný zásah podle § 82 s. ř. s. může spočívat i v nečinnosti správního orgánu. Vždy však záleží na povaze této nečinnosti – omisivního jednání správního orgánu, neboť od ní se odvíjí to, jaký prostředek soudní ochrany je třeba zvolit. Zatímco žalobou proti nečinnosti se lze domáhat pouze vydání rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. ve věci samé (případně též vydání osvědčení), žalobou na ochranu před nezákonným zásahem se lze bránit proti nezákonné nečinnosti spočívající v neučinění jiného úkonu než rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.

[12] Podstatné pro posouzení projednávané věci je tedy primárně zodpovězení otázky, jaká je vlastně povaha stěžovatelem tvrzené nečinnosti žalovaného správce daně, resp. zda je či není povinen vydat v dané věci rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

[13] Na tuto otázku Nejvyšší správní soud již odpověděl, a sice v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 – 23, publ. pod č. 3565/2017 Sb. NSS., dle kterého se o nárocích na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu vydává (deklaratorní) rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Od tohoto závěru nemá Nejvyšší správní soud důvodu se odchýlit; v podrobnostech odkazuje na odůvodnění citovaného rozsudku, přičemž s ohledem na stěžovatelem uplatněnou argumentaci v kasační stížnosti podané ještě před tímto rozsudkem, považuje za vhodné vyzdvihnout a ocitovat z něho následující (odst. 16):

[14] *„Pokud jde o úroky související s prověřováním uplatněného odpočtu za situace, kdy nedošlo k nezákonnému jednání správce daně, náleží daňovému subjektu úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku Kordárna, „úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátci za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku“. Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení (či slovy rozsudku „cenu za čas věnovaný prověřování nadměrného odpočtu“), nikoli paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem. V situaci, kdy správce daně po ukončení postupu k odstranění pochybností správně vyměří nadměrný odpočet v plné výši, není důvod za dobu prověřování přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. Jinak by tomu bylo v situaci, kdy při prověřování a hodnocení nároku daňového subjektu dojde k pochybení správce daně a ten vydá rozhodnutí, které je následně z důvodu nezákonnosti zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí je daňovému subjektu odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. V takovém případě náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, neboť „[t]akové 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“ (rozsudky Kordárna či č. j. 4 Afs 206/2016 – 32).*“

[15] V nyní posuzovaném případě byly stěžovateli žalovaným správcem daně přiznány nadměrné odpočty DPH ve výši, v jaké je za zdaňovací období prosinec 2013 a leden 2014 uplatnil v podaných daňových přiznáních. Nebylo zde tedy žádné nezákonné rozhodnutí či nesprávný postup; jednalo se o zákonem aprobovaný postup, kdy správce daně zadržoval nadměrné odpočty za účelem prověření jejich oprávněnosti. Stěžovatel proto nemá ani nemůže mít nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu.

[16] To znamená, že uvedené ustanovení se skutečně (plně) nepoužije, jak správně poukázal již městský soud. V souladu s jeho názorem je třeba konstatovat, že v případě stěžovatele se aplikuje § 155 odst. 5 daňového řádu, dle kterého platí, že: „[j]*e-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě*

pokračování

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“ (pozn. podtržení doplněno Nejvyšším správním soudem).

[17] Povinnost vydat rozhodnutí vyplývá přímo z textu § 155 odst. 5, věty poslední, daňového řádu a nic na tom nemění ani skutečnost, že současně odkazuje na obdobné použití § 254 odst. 3 a 6 daňového řádu, dle kterého platí, že: „[ú]*rok přiznaný podle tohoto ustanovení 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*“, a že: [ú]*rok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.*“

[18] Explicitní odkaz na obdobné užití těchto ustanovení posiluje právní jistotu daňových subjektů stran toho, kdy se úrok předepisuje do evidence daní, jakož i toho, že se přiznaný úrok započítává pro případnou náhradu škody. Nevypovídá ovšem nic o tom, že by se v případě úroku z vratitelného přeplatku nemělo vydávat rozhodnutí, což výslovně předpokládá § 155 odst. 5 daňového řádu. To je třeba respektovat, stejně jako to, že se jedná o dva různé typy úroků, které mají své specifika a nelze je zaměňovat. Z toho ostatně vycházel Nejvyšší správní soud i ve shora zmíněném rozsudku č. j. 2 Afs 15/2017 – 23, když uvedl (v odst. 21): „[a]*čkoli nárok na úrok z vratitelného přeplatku vyplývá subjektu přímo ze zákona, existence i výše nároku jsou často předmětem sporu. Na rozdíl od úroku z nezákonného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu zde neexistuje zrušující rozhodnutí nadřízeného orgánu, které by sporné otázky předem vyjasňovalo. Z hlediska právní jistoty daňových subjektů a účinného přístupu k soudní ochraně je proto zásadní, aby se o těchto nárocích rozhodovalo (deklaratorně) na základě formalizovaného, byť urychleného, postupu a aby výsledný akt správce daně obsahoval veškeré náležitosti dle § 102 daňového řádu.*“

[19] K uvedenému už zbývá pouze dodat, že má-li správce daně dle § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z odpočtu plátcům přiznávat, tj. vydávat o něm deklaratorní rozhodnutí, nelze se v případě jeho nečinnosti a nevydání takového rozhodnutí bránit jinak než nečinnostní žalobou (§ 79 s. ř. s.). Pokud tak stěžovatel nepostupoval a namísto toho podal žalobu zásahovou (§ 82 s. ř. s.), rozhodl městský soud v souladu se zákonem a relevantní judikaturou, když takovou žalobu jako nepřípustnou odmítl.

[20] *Obiter dictum* Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že jakkoli se striktní rozlišování jednotlivých žalobních typů a jejich vzájemná neprostupnost může zdát v daném případě příliš přísná či nespravedlivá, je pouze na stěžovateli, aby uplatnil adekvátní prostředek nápravy potažmo soudní ochrany. Nárok daňového subjektu na plnění z titulu jeho

daňověprávního vztahu ke státu je časově limitován zásadně jen prekluzívní lhůtou pro jeho přiznání či vyplacení. Domáhá-li se proto plnění na základě takovéhoto nároku, byť třeba jen částečně, opakovaně anebo v delším časovém odstupu od doby, kdy mohl být takovýto nárok uplatněn poprvé, avšak stále ještě v rámci prekluzívní lhůty, je na správci daně, aby se s požadavkem daňového subjektu patřičným procesním postupem vypořádal, tj. mu zákonem předepsaným způsobem dal najevo, jak na jeho tvrzený nárok nahlíží – zde: vydal deklaratorní rozhodnutí. V opačném případě má stěžovatel k dispozici žalobu na ochranu proti nečinnosti, kterou měl v daném případě využít a může ji využít i v budoucnu v případě, že o poskytnutí úroku požádá a ani přes vyčerpání prostředku ochrany podle § 38 daňového řádu mu nebude vyhověno, resp. vydáno rozhodnutí v této věci (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soud ze dne 2. 7. 2015, č. j. 2 Afs 79/2015 – 36).

[21] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[22] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 21. srpna 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu