



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Evy Šonkové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **ALLIED GROCERS s. r. o.**, se sídlem Francouzská 893/21, Brno, zastoupená Mgr. Tomášem Bařinou, advokátem, se sídlem Šumavská 982/31a, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 98/4, Brno, týkající se žaloby na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2016, č. j. 31 A 76/2016 – 35,

t a k t o :

- I. Usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 16. 12. 2016, č. j. 31 A 76/2016 – 35, **s e r u š í .**
- II. Žaloba **s e o d m í t á .**
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu se žalobkyně domáhala přiznání úroku z částky 1 765 684 Kč za dobu prověřování nadměrného odpočtu za zdaňovací období duben 2013, které přesahovalo tři měsíce od konce příslušného zdaňovacího období. V záhlaví uvedeném usnesením Krajský soud v Brně (dále jen „napadené usnesení“ a „krajský soud“) žalobu odmítl, neboť dospěl k závěru, že žalobkyně nevyčerpala všechny prostředky ochrany, které stanoví příslušný procesní předpis. Žalobkyně se dle krajského soudu výslovně domáhala úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn podat proti postupu správce daně námitku podle § 159 daňového řádu. Tuto námitku však žalobkyně neuplatnila.

[2] Nad rámec nutného odůvodnění krajský soud uvedl, že i v případě, že by se žalobkyně domáhala úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, byla by její žaloba nepřipustná pro nevyčerpání opravných prostředků. Vzhledem k tomu, že § 155 je zařazen v části V. daňového řádu, označené jako „Placení daní“, lze dle krajského soudu dovodit, že prostředkem obrany proti takovému postupu správce daně je rovněž námitka dle § 159 daňového řádu, kterou lze podat proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští odvolání. Proti rozhodnutí o námitce by žalobkyně mohla podat odvolání a následně žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. V závěru krajský soud konstatoval, že vůči vyrozumění Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 5. 2016, č. j. 21254/16/5300-21444-711869, kterým byla žalobkyně zpravena o odložení podnětu dle § 38 daňového řádu, žalobkyně žalobou u krajského soudu nebrojila. Obsah tohoto vyrozumění tedy nebyl dle krajského soudu předmětem řízení.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti napadenému usnesení kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatelka brojí proti závěru krajského soudu, že nevyčerpala všechny prostředky ochrany poskytované daňovým řádem. Žalovaný měl stěžovatelce přiznat úrok z daňového odpočtu ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Aps 3/2013 ve věci Kordárna z moci úřední, neboť byly naplněny oba předpoklady, tj. prověřování nadměrného odpočtu trvalo déle než tři měsíce od konce rozhodného období a vyměření nadměrného odpočtu bylo v souladu s daňovým přiznáním. Proti nečinnosti žalovaného stěžovatelka brojila podnětem proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu, Odvolací finanční ředitelství však podnět odložilo. Uplatnění námítky dle § 254 odst. 5 daňového řádu bylo dle stěžovatelky vyloučeno, neboť nečinnost není postupem správce daně. Vzhledem k tomu, že o úroku z neoprávněného jednání správce daně a o úroku z daňového odpočtu se rozhodnutí nevydává, musela se stěžovatelka domáhat nápravy žalobou proti nezákonnému zásahu, a nikoli žalobou proti nečinnosti.

[4] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s napadeným usnesením a odkazuje na svá vyjádření v řízení o žalobě. Uvádí, že prostředkem ochrany ve věci přiznání, resp. nepřiznání úroku z daňového odpočtu za dobu prověřování nadměrného odpočtu je námitka proti úkonu správce daně při placení daně dle § 159 daňového řádu. Proti rozhodnutí o této námitce lze podat odvolání a poté případně žalobu proti rozhodnutí správního orgánu. Stěžovatelka tuto námitku neuplatnila, nevyčerpala tak všechny možnosti ochrany poskytované jí daňovým řádem, a proto bylo třeba žalobu odmítnout. Žalovaný dále upozorňuje, že dne 6. 1. 2017 mu bylo doručeno podání, v němž stěžovatelka uplatňuje námitku podle § 159 daňového řádu, o které žalovaný dosud nerozhodl.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[5] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je osobou oprávněnou k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadené usnesení vzešlo (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Kasační stížnost je tedy přípustná.

pokračování

[6] Nejvyšší správní soud poté posoudil důvodnost kasační stížnosti a zkoumal přitom, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž žádnou takovou neshledal.

[7] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že v nyní posuzované věci se neuplatní § 254a daňového řádu, jenž byl do tohoto předpisu včleněn s účinností od 1. 1. 2015 zákonem č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou orgány daňové správy vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí na www.nssoud.cz). „*Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá*“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 – 143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS). V případě úroku z vratitelného přeplatku ve smyslu 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, (známého též pod populárním názvem „Kordárna“), se stát dostává do prodlení dnem následujícím po uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období, tj. v posuzovaném případě dne 1. 8. 2013 (a tedy před účinností zákona č. 267/2014 Sb.). Na tomto závěru ničeho nemění ani to, že přechodná ustanovení zákona č. 67/2014 Sb. zavádějí vůči probíhajícím postupům k odstranění pochybností nepravou retroaktivitu novely. Čl. VII bod 6) zákona č. 267/2014 Sb. stanoví, že „*[b]yl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona*“. V nyní posuzovaném případě byl však postup pro odstranění pochybností ukončen již dne 8. 10. 2013, ke dni nabytí účinnosti citované novely se tedy již nejednalo o probíhající postup pro odstranění pochybností, citovaná novela se na něj tudíž nevztahuje.

[8] Podle čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty „*[p]okud za daně zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví*“. Podle § 105 odst. 1 věta první zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, „*[v]znikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu*“.

[9] Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, „*[d]ojde-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*“. Podle odstavce 5 téhož ustanovení „*[p]roti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat*“.

[10] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, „*[j]e-li poukázován 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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně“.

[11] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve zrekapitulovat průběh předchozího daňového řízení. Stěžovatelka podala dne 23. 5. 2013 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2013 s vykázaným nadměrným odpočtem ve výši 1 765 684 Kč. Dne 20. 6. 2013 žalovaný vyzval stěžovatelku k odstranění pochybností, po provedení místního šetření a kontrole daňových dokladů žalovaný dne 8. 10. 2013 ukončil postup k odstranění pochybností a dne 9. 10. 2013 vydal platební výměr, na jehož základě byl dne 15. 10. 2013 stěžovatelce vrácen nadměrný odpočet ve stejné výši, jakou vykazala v podaném daňovém přiznání. Dne 13. 4. 2016 podala stěžovatelka podnět k ochraně před nečinností dle § 38 daňového řádu, v němž uvedla, že jí dosud nebyl přiznán úrok dle § 254 daňového řádu za dobu prověřování nadměrného odpočtu za zdaňovací období duben 2013 přesahující tři měsíce ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období. Dne 12. 5. 2016 Odvolací finanční ředitelství podnět odložilo.

[12] Podstatou sporu je posouzení otázky, jak má daňový subjekt postupovat, je-li správce daně ohledně přiznání úroku za dobu prověřování nadměrného odpočtu přesahující tři měsíce nečinný, zejména jaké opravné prostředky je třeba vyčerpat v daňovém řízení, aby se mohl úspěšně domáhat soudní ochrany.

[13] Při posuzování této otázky Nejvyšší správní soud vycházel ze své předchozí judikatury v obdobných věcech, především ze stěžejního rozsudku Kordárna a na něj navazujících rozsudků ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 – 46, ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 – 32, či ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 – 33.

[14] V rozsudku Kordárna Nejvyšší správní soud konstatoval, že oddálení výplaty nadměrného odpočtu může mít pro daňové subjekty velmi zásadní dopad do toku peněz v jejich hospodaření a vyvolat významné dodatečné náklady, které by nevznikly, pokud by jim byl nadměrný odpočet vyplacen krátce po podání daňového tvrzení. Na druhou stranu je nadměrný odpočet institutem daně z přidané hodnoty, který je v řadě případů terčem pokusů o daňové podvody. Na základě judikatury Soudního dvora (rozsudky ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, *Garage Molenbeide*; ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07, *Alicja Sosnowska*; ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10, *Enel Maritsa Iztoke 3 AD*) a uvážení hledisek ústavněprávních (především nepřiměřenost zásahu do práva vlastnit majetek či práva podnikat a porušení zákazu diskriminace) Nejvyšší správní soud vyslovil: „Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejuhodnější 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 určité přiměřené době. 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.“ Citovaná judikatura Soudního dvora byla potvrzena nedávným usnesením ze dne 21. 10. 2015 ve věci C – 120/15, *Kovozber*, jímž dal Soudní dvůr zřetelně najevo, že se jedná o otázku jednoznačně judikovanou.

pokračování

[15] K době, po kterou je daňový subjekt povinen prověřování nadměrného odpočtu snášet „bezplatně“, Nejvyšší správní soud v rozsudku Kordárna uvedl: „*Vnitrostátní právo neobsahuje žádné ustanovení o lhůtě, které by mohlo být podkladem pro jeho analogické užítí a zaplnění mezery spočívající v tom, že toto právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Takové ustanovení neobsahují ani předpisy práva Evropské unie. Z citované judikatury Soudního dvora je nicméně zřejmé, že uvedená lhůta má své nepochybné horní limity. V rozhodnutí ve věci C-25/07 v bodě 27 Soudní dvůr označil za nepřijatelně dlouhou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, a to dokonce pro specifickou skupinu nově registrovaných plátců, u nichž lze za legitimní považovat vyšší apriorní podezření z nebezpečí podvodného jednání než u plátců již delší dobu registrovaných k dani, lhůtu 180 dnů. Zároveň v rozhodnutí ve věci C-107/10 v bodě 49 aproboval takovou vnitrostátní úpravu, která umožnila převod nadměrného odpočtu na až tři následující zdaňovací období tehdy, jednalo-li se o období měsíční. Z uvedeného lze tedy 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 plátcí spravedlivě požadovat, aby v poměrech vcelku 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.*“

[16] 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 plátcí za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku*“. Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení (či slovy rozsudku „*cenou 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 zrušením, změněním nebo za nicotné prohlášením 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).

[17] V posuzovaném případě byl stěžovatelce správcem daně přiznán nadměrný odpočet ve výši, jakou uvedla v daňovém přiznání. Nebylo zde tedy žádné nezákonné rozhodnutí či nesprávný postup, a proto stěžovatelka neměla nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. Náleží jí naopak úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který je pro správce daně cenou za čas věnovaný důkladnějšímu prověřování nadměrného odpočtu v případě, že se po prověřování ukáže, že tvrzení daňového subjektu odpovídají skutečnosti. Nejde tedy o úrok za nezákonný či nesprávný postup správce daně, neboť zahájení postupu pro odstranění pochybností, jsou-li zde dány pochybnosti o výši odpočtu, je legitimním postupem reflektujícím ekonomickou realitu, kde institut nadměrného odpočtu je poměrně nezřídka nástrojem pokusů o daňové podvody.

[18] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, „[d]omáhá-li se daňový subjekt vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), je v první řadě povinen vyčerpat prostředek ochrany podle § 38 daňového řádu. Lbůta k podání nečinnostní žaloby (§ 79 a násl. s. ř. s.) se odvíjí od vyřízení tohoto prostředku ochrany správcem daně (rozsudek ze dne 2. 7. 2015, č. j. 2 Afs 79/2015 – 36, či obdobně též rozsudky ze dne 30. 9. 2015, č. j. 3 Afs 72/2015 – 47, a ze dne 10. 2. 2016, č. j. 3 Afs 71/2015 – 44). Smyslem a účelem podnětu na ochranu proti nečinnosti dle § 38 daňového řádu je upozornit nadřízený orgán na to, že správce daně nepostupuje ve věci bez zbytečných průtahů a neprovádí úkon či nevydává rozhodnutí, ačkoliv je k tomu povinen (rozsudek ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2 Afs 191/2016 – 38). Úrok z vratitelného přeplatku náleží daňovému subjektu od okamžiku uplynutí lhůty tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období (viz rozsudek Kordárna). Zůstane-li správce daně nečinný, je daňový subjekt oprávněn domáhat se nápravy nejprve podle § 38 daňového řádu, a následně i prostřednictvím správního soudu.

[19] Stěžovatelka tedy zcela správně brojila proti nečinnosti správce daně spočívající v nepřiznání úroku podáním podnětu na ochranu proti nečinnosti. Z výše uvedené judikatury vyplývá, že jeho následným odložením ze strany Odvolacího finančního ředitelství došlo k naplnění podmínky bezvýsledného vyčerpání prostředků ochrany. Nelze dovozovat tak, jak to činí žalovaný i krajský soud, že proti nečinnosti správce daně je třeba se bránit, kromě podání podnětu na ochranu proti nečinnosti, též podáním námitky dle § 159 daňového řádu. Krajským soudem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 5 Afs 51/2015 – 81, se týkal odlišné procesní situace. V daném případě vydal správce daně sdělení, kterým přiznání úroku odmítl. Existoval zde tedy úkon správce daně, aktivní konání, proti němuž je možné podat námitku dle § 159 daňového řádu (obdobně též již zmiňovaný rozsudek č. j. 2 Afs 191/2016 – 38 či BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, k § 159, právní informační systém ASPI). Krajský soud tedy pochybil, pokud uzavřel, že žaloba stěžovatelky byla nepřípustná z důvodů nevyčerpání prostředků ochrany, a proto Nejvyšší správní soud musel přistoupit ke zrušení napadeného usnesení.

[20] Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro odmítnutí žaloby, byť poněkud odlišné, než jak je posoudil krajský soud. Předně je třeba připomenout, že rozsah ochrany podle soudního řádu správního není identický s ochranou před nečinností zajišťovanou daňovým řádem. Zatímco skrze podnět na ochranu před nečinností se lze bránit proti jakékoli nečinnosti správce daně, prostředky soudní ochrany je třeba volit podle povahy tvrzeného omisivního jednání (rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 191/2016 – 38 nebo č. j. 2 Afs 79/2015 – 36). 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, pokynem či donucením správního orgánu, která je k ostatním dvěma žalobním typům subsidiární, se lze bránit proti nezákonné nečinnosti spočívající v neučinění jiného úkonu než rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. (viz 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).

[21] O úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu se vydá rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Podle citovaného ustanovení platí, že „[s]právcem daně ukládá povinnosti nebo přiznává práva anebo prohlašuje práva a povinnosti stanovené zákonem rozhodnutím.“ Důvodová zpráva k tomu uvádí, že „[o]dst. 1 chápe rozhodnutí jako individuální akt, kterým správce daně ukládá povinnosti a přiznává práva (konstitutivní charakter rozhodnutí), popř. autoritativně prohlašuje již existující práva a povinnosti (deklaratorní charakter rozhodnutí).“ Odborná literatura přitom řadí mezi

pokračování

jeden z druhů rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu i rozhodnutí o výši úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu (BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, k § 101). Jedná se o rozhodnutí deklaratorní, jímž se závazně konstatuje existence nároku na úrok z vratitelného přeplatku, který daňovému subjektu vzniká přímo ze zákona. Byť se tedy rozhodovací činnost správce daně redukuje pouze na přiznání práva, které již existuje, rozhodnutí musí obsahovat náležitosti dle § 102 daňového řádu, včetně odůvodnění (BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, k § 155). Nejvyšší správní soud se s tímto názorem doktríny plně ztotožňuje. Povinnost vydat rozhodnutí vyplývá jednak ze samotného textu § 155 odst. 5 věta poslední daňového řádu, kde zákon výslovně stanoví, že o výši úroku správce daně „rozhodne“ bezodkladně po vrácení přeplatku, jednak z obsahu aktu. Je výrazem státně mocenského zásahu do sféry práv a povinností daňového subjektu, má autoritativní povahu a bezprostřední závaznost (BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011, k § 101). Ačkoli 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. To umožní rychle a jednoduše rozpoznat původce i adresáta daného aktu, obsah práv a povinností jím upravených i důvody, pro které je do nich zasahováno (již zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2008 – 98).

[22] Lze tedy shrnout, že na rozdíl od postupu dle § 254 daňového řádu, který je ve své první fázi (před „zprocesněním“ podáním námítky) postupem toliko faktickým, se o úroku z vratitelného přeplatku vydá rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud si je vědom praktických nesnází, které toto odlišné pojetí dvou obdobných institutů pro daňové subjekty zakládá. V posuzované věci však není dán prostor pro polemiku s názorem vysloveným v ustálené judikatuře zdejšího soudu (viz rozsudky ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013 - 54, ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014 – 48, či ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 – 43, publ. pod č. 3290/2015 Sb. NSS), neboť citované rozsudky řešily věc skutkově odlišnou, na niž dopadalo jiné než nyní aplikované zákonné ustanovení. Proti nečinnosti spočívající v nevydání takového rozhodnutí je tedy třeba brojít žalobou na ochranu před nečinností dle § 79 an. s. ř. s., a nikoli žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (již zmiňované rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 79/2015 - 36, č. j. 3 Afs 72/2015 – 47 a č. j. 3 Afs 71/2015 – 44 či rozsudek ze dne 22. 7. 2015, č. j. 2 Afs 80/2015 – 39).

[23] Nejvyšší správní soud prostudoval žalobu a shodně s krajským soudem konstatuje, že jak z hlediska formy, tak i z hlediska obsahu byla stěžovatelkou v posuzované věci bez jakékoli pochybnosti podána žaloba na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu podle § 82 an. s. ř. s. Stěžovatelka v petitu žádá soud, aby určil, že zásah žalovaného spočívající v nepředepsání úroku z částky nadměrného odpočtu ve výši 1 765 684 Kč za dobu prověřování nadměrného odpočtu za duben 2013 je nezákonný, a aby stanovil, že žalovaný je povinen tento úrok za období od 1. 8. 2013 do 8. 10. 2013 připsat na osobní daňový účet stěžovatelky. V jednotlivých žalobních bodech pak stěžovatelka snáší argumenty pro nárok na úrok z neoprávněného postupu správce daně dle § 254 daňového řádu. S ohledem na tyto skutečnosti musel Nejvyšší správní soud uzavřít, že krajský soud posoudil žalobu správně a v souladu s jejím obsahem jako žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo

donucením správního orgánu. Neměl ani prostor k jejímu překvalifikování na jiný žalobní typ, neboť by se tím dostal do rozporu s výslovně projevenou vůlí stěžovatelky, a tedy i s dispoziční zásadou, která řízení ve správním soudnictví ovládá (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2006, č. j. 1 Afs 24/2005 - 70, publ. pod č. 888/2006 Sb. NSS, ze dne 8. 11. 2012, č. j. 2 As 86/2010 - 90). Stejně tak neměl krajský soud povinnost stěžovatelku poučit o tom, jaký žalobní typ na danou věc dopadá a jak by měla tedy svůj petit správně formulovat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2013, č. j. 1 Ans 21/2012 - 42).

[24] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je žalobce povinen vždy zvolit jeden žalobní typ vymezený v soudním řádu správním a nemůže jednotlivé žalobní typy navzájem zaměňovat nebo je v žalobě směšovat (srov. rozsudky ze dne 20. 4. 2005, č. j. 7 Afs 84/2004 - 84, či ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197). Ve správním soudnictví se nepřipouští dokonce ani alternativní či eventuální petit, pokud by alternativy či eventuality měly spočívat v odlišných žalobních typech (srov. rozsudky ze dne 26. 10. 2004, č. j. 6 Ans 1/2003 - 101, publ. pod č. 652/2005 Sb. NSS, či ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015 - 27). To vše je odůvodněno zejména faktem, že jednotlivým žalobním typům odpovídají v soudním řádu správním relativně samostatné procesní úpravy, které se liší co do stanovení počátku běhu lhůt k uplatnění žaloby, jejich náležitostí, úpravy aktivní i pasivní procesní legitimace, úpravy toho, k jakému datu soud zjišťuje skutkový a právní stav atd. Bylo by proto mimořádně obtížné vést řízení o jedné a téže žalobě tak, aby bylo možno na jeho konci rozhodnout v souladu s požadavky kterékoliv z procesních úprav připadajících hypoteticky v úvahu. Jinou situací je případ neurčitého či nejednoznačného žalobního žádání, kdy žalobce může na výzvu soudu petit upřesnit jedním či druhým směrem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10. 2006, č. j. 6 Aps 2/2005 - 60, či ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197). K tomu však v nyní posuzovaném případě nebyl žádný prostor, neboť žaloba byla zcela jednoznačná, jak Nejvyšší správní soud osvětlil výše.

[25] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že jeho judikatura týkající se žalobních typů a jejich vzájemné prostupnosti může být stěžovatelkou vnímána jako přísná. Žalobci, který si není jist, jaký typ žaloby by měl využít k ochraně svých práv před určitým jednáním státní správy (např. z důvodu chybějící či nejednotné prejudikatury k dané otázce), a chce z procesní opatrnosti vyčerpat více možností, tak nezbývá než podat několik samostatných žalob proti témuž konání či opomenutí ze strany veřejné správy, byť tak může fakticky učinit v jediném podání (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 5. 2016, č. j. 6 As 69/2016 - 39, publ. pod č. 3412/2016 Sb. NSS). Za každou takto podanou žalobu také musí zaplatit samostatně soudní poplatek (srov. výše rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2013, č. j. 1 Ans 21/2012 - 42, či již zmiňovaný rozsudek č. j. 10 Afs 151/2015 - 27). V nyní posuzované věci stěžovatelka může žalobu na ochranu před nečinností stále podat, neboť lhůta jednoho roku pro její podání dle § 80 s. ř. s. se odvíjí ode dne doručení vyznění Odvolacího finančního ředitelství o odložení podnětu na ochranu před nečinností (již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 79/2015 - 36). Nadto je třeba připomenout, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 234/2014 - 43 daňový řád „*v žádném svém ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, která činí 6 let (srov. § 155 odst. 7 a § 164 odst. 3 daňového řádu); naopak v jeho § 20 odst. 2 se výslovně uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku (srov. § 160 odst. 1 daňového řádu)*“. Nárok daňového subjektu na plnění z titulu jeho daňověprávního vztahu ke státu je tedy časově limitován zásadně jen prekluzivní lhůtou pro jeho přiznání či vyplacení.

pokračování

[26] Z výše uvedených důvodů nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než žalobu s odkazem na § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s. odmítnout pro nepřípustnost, neboť nápravy bylo možno se u soudu domáhat jinými prostředky (žalobou na ochranu proti nečinnosti).

[27] Je nicméně třeba zdůraznit, že postup Odvolacího finančního ředitelství v posuzované věci byl nezákonný. Odvolací finanční ředitelství nemělo podnět na ochranu před nečinností odložit, nýbrž podání vyhodnotit podle obsahu (§ 70 odst. 2 daňového řádu) a stěžovatelku poučit, že v posuzované věci jí náleží úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, a nikoli dle § 254 téhož zákona. Namísto toho Odvolací finanční ředitelství nejprve zcela formalisticky vyložilo § 38 daňového řádu (aniž by vzalo v úvahu smysl a účel daného procesního institutu) a následně odmítlo respektovat ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu s odůvodněním, že je vázáno pouze právními předpisy a závaznost soudních rozhodnutí je v českém právním prostředí třeba chápat toliko jako závaznost argumentační. Ke skutečnosti, že od přelomového rozsudku Kordárna do dne odložení podnětu na ochranu proti nečinnosti bylo vydáno nejméně sedm rozsudků Nejvyššího správního soudu (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) a bezpočet rozsudků krajských soudů, Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že tato rozhodnutí „*neobsahují zásadní požadavek na kvalitu judikátu, který je právní teorií vyžadován pro jeho závaznost – a to kvalitní argumentaci, která by potvrdila názor Nejvyššího správního soudu v primárním rozhodnutí*“. Nejvyšší správní soud shledává takovýto postup Odvolacího finančního ředitelství zcela svévolným, popírajícím nejenom základní zásady fungování veřejné správy, nýbrž i fundamentální principy právního státu založeného na respektu k právům a svobodám jednotlivce. Je třeba připomenout, že „[z] povahy a postavení Nejvyššího správního soudu (viz zejména § 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“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, č. j. 2 Afs 165/2016 – 26, publ. pod č. 3501/2017 Sb. NSS). Názory vyslovené v jednotlivých rozsudcích Nejvyššího správního soudu, natož pak v ustálené judikatuře tohoto soudu, musí správní orgány z důvodu ochrany právní jistoty adresátů veřejné správy zásadně respektovat (nepodloží-li svůj odlišný právní názor komplexní a důkladnou argumentací). Odmítne-li se nicméně správní orgán řídit názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v obdobné věci pouze s odkazem na údajně nedostatečnou kvalitu odůvodnění, jedná v rozporu s výše uvedenými ustanoveními soudního řádu správního, čímž překračuje své pravomoci, a porušuje tak čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[28] Z výše popsaných důvodů vyhodnotil Nejvyšší správní soud kasační stížnost v souladu s § 110 odst. 1 věta první s. ř. s. jako důvodnou a napadené usnesení zrušil. Protože však již v řízení před krajským soudem byly důvody pro odmítnutí návrhu, avšak ze zcela odlišného důvodu (*a contrario* usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS), rozhodl Nejvyšší správní soud podle téhož ustanovení současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu o tom, že žaloba se odmítá (§ 110 odst. 1 s. ř. s., část první věty za středníkem).

[29] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li žaloba

odmítnuta. Soudní poplatek za podanou žalobu byl stěžovatelce již vrácen podle § 10 odst. 3 věty třetí zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, v řízení před krajským soudem.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. února 2017

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu