



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **EKO Logistics s.r.o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, 19, Praha 4, ve věci ochrany před nezákonným zásahem žalovaného, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 28. 6. 2018, č. j. 48 Af 2/2017 - 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného usnesení Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), kterým byla dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), odmítnuta její žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Zásah spatřovala v neuhrazení úroku z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty.

[2] V dané věci není sporu o tom, že stěžovatelce byl úrok z daňového odpočtu (vratitelného přeplatku) související s prověřováním uplatněného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2012 přiznan rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, a to ve výši 256 677 Kč. Jádro sporu představovalo posouzení právní otázky, zda žalovanému vznikla povinnost vyplatit přiznaný úrok z úřední povinnosti či na žádost, případně zda taková žádost byla či nebyla stěžovatelkou podána.

[3] Stěžovatelka se žalobou ze dne 13. 1. 2017 domáhala vydání rozsudku, kterým by bylo žalovanému uloženo uhradit jí vratitelný přeplatek vzniklý přiznáním úroku z daňového odpočtu podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), ve výši 256 677 Kč z úřední povinnosti.

[4] Krajský soud v pořadí prvním rozsudkem (rozsudek ze dne 29. 8. 2017, č. j. 48 Af 2/2017 - 33) žalobu zamítl. Ztotožnil se s názorem žalovaného, že vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku přiznání úroku z daňového odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu lze vrátit pouze na základě žádosti. Stěžovatelka takovou žádost dosud nepodala, a proto žalovanému nevznikla povinnost úrok vrátit.

[5] Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017 - 27, v pořadí první rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ztotožnil s jeho závěrem, že aplikace § 254a daňového řádu na posuzovanou věc není možná. Dospěl také k závěru, že § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro projednávanou věc, je *lex specialis*, který se týká pouze vracení nadměrného odpočtu vzniklého vyměřením na základě podaného daňového tvrzení a ve svém důsledku je transpozicí čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“). Tato úprava je zcela autonomní a nelze z ní dovozovat výklad pro aplikaci procesních postupů, které jsou v daňovém řádu stanoveny pro vracení přeplatků (úroků) na jakékoliv dani.

[6] Přisvědčil krajskému soudu i v tom, že právní úprava nevzbuzuje žádné pochybnosti a naopak počítá s tím, že kde povinnost správce daně vracet finanční prostředky *ex officio* existuje, je výslovně v zákoně uvedena. Skutečnost, že posuzovaný úrok náleží za splnění stanovených podmínek daňovému subjektu ze zákona, ještě sama o sobě neznamená povinnost správce daně úrok i přes pasivitu oprávněného vracet z úřední povinnosti. Právní úprava počítá s mnoha situacemi, kdy má určitý subjekt vůči státu zákonný nárok na peněžní plnění, jeho výplata je však vázána na žádost oprávněného. V obecné rovině platí, že dle § 155 odst. 5 daňového řádu je správce daně povinen o úroku rozhodnout bezodkladně po vrácení odpočtu a tento úrok dle § 254 odst. 3 daňového řádu předepsat do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o přiznání úroku z vratitelného přeplatku na osobní účet daňového subjektu. Je-li daňový subjekt pasivní a o takto předepsaný úrok nepožádá, nemá správce daně povinnost úrok vyplatit z úřední povinnosti.

[7] Ze spisu však bylo zřejmé, že celý spor vznikl především proto, že žalovaný, jakož i jeho nadřízený (Odvolací finanční ředitelství), odmítali i přes konstantní a ustálenou judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu úrok z odpočtu plátcům daně přiznávat, natož hradit. Stěžovatelka po žalovaném požadovala, aby jí úrok poskytl dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný však o úroku nerozhodl, a proto se stěžovatelka obrátila s podnětem, jenž žalovaný posoudil jako podnět proti nečinnosti a postoupil k vyřízení nadřízenému správci daně, který nečinnost neshledal a podnět přípisem ze dne 16. 2. 2015 odložil. Svého zákonného nároku na přiznání úroku se tak domohla až se značnou prodlevou v důsledku úspěšné nečinnosti žaloby a následného odvolacího řízení ohledně správnosti vyčísleného úroku. Ze spisu bylo také zřejmé, že stěžovatelka o výplatu přiznaného úroku fakticky požádala.

[8] Za této procesní situace, kdy to byly daňové orgány, které postupovaly v rozporu s § 155 odst. 5 daňového řádu a opakovaně odmítaly daňovým subjektům úrok přiznat, natož vyplatit, nelze o pasivitě stěžovatelky vůbec hovořit. Naopak, stěžovatelka byla nucena o vyčíslení a přiznání svého zákonného nároku z důvodu nezákonného postupu správců daně sama opakovaně žádat, uplatňovat podněty na ochranu proti nečinnosti, jakož i bránit svá veřejná subjektivní práva v řízení před správním soudem.

pokračování

[9] Nejvyšší správní soud proto uložil krajskému soudu, aby si v dalším řízení vyžádal správní spis týkající se řízení ve věci samotného úroku z odpočtu a posoudil, kterou ze žádostí či podnětů stěžovatelky lze ve smyslu § 70 daňového řádu považovat dle jejího obsahu nejen za žádost o vyčíslení úroku, ale současně za žádost o uhrazení tohoto úroku. Opačný výklad by vedl k absurdnímu závěru, dle kterého by veškeré úsilí stěžovatelky směřovalo k pouhému formálnímu vykázání požadovaného úroku, aniž by jí však byl ze strany správce daně uhrazen a aniž by s ním stěžovatelka mohla jakýmkoliv způsobem disponovat.

II. Druhé řízení před krajským soudem

[10] Při dalším jednání u krajského soudu stěžovatelka poukázala na písemné doplnění žaloby (dne 19. 12. 2017) po zrušujícím rozhodnutí NSS a především upozornila na to, že rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21125/18/5300-21444-711428, byl zrušen platební výměr žalovaného ze dne 13. 1. 2014, jímž byla v dané věci uložena samotná daňová povinnost, a to pro marné uplynutí prekluzivní lhůty. Žalovaný při jednání potvrdil vydání tohoto rozhodnutí (zrušení platebního výměru) a učinil tedy tuto skutečnost mezi účastníky nespornou. Uvedeným se podle stěžovatelky v průběhu času změnil charakter úroku, jehož se domáhá, a to z úroku z prověřování nadměrného odpočtu na úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Zrušujícím rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství vznikl stěžovatelce úrok z nezákonného rozhodnutí a tím se proměnila žalovaná částka dle § 155 odst. 5 daňového řádu na úrok dle § 254 téhož zákona, který se nepochybně vydává ze zákona bez žádosti.

[11] Stěžovatelka k opakované výzvě soudu při jednání uvedla, že setrvává jak na původních žalobních tvrzeních, tak na uplatněném žalobním petitu, přičemž výše uvedené nové skutečnosti na něm nic nemění. Doplnila, že v případě úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu je dán *akcesorický* vztah k hlavnímu závazku v podobě daně. Žalovaný úrok se týká části období, za které úrok vznikl. Aby nemusela přeformulovávat žalobu, žádá zde jen tento úrok, který je součástí většího celku (úroku). Ani žalobní tvrzení není třeba měnit. Není sporu, že úrok v požadované výši v daném období vznikl a jde jen o vyplacení úroku, který byl již pravomocně přiznán. Zrušujícím rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství požadovaný úrok po právní stránce změnil svoji podobu, přičemž již ve věci není výkladový spor, neboť § 254 odst. 3 daňového řádu výslovně předpokládá, že úrok podle tohoto ustanovení se bez žádosti vrací. Je lhostejné, z jakých důvodů úrok vznikl, rozhodující jsou důvody, proč ho má žalovaný vydat. Sporný nárok vychází z pravomocného rozhodnutí o úroku, jehož vyplacení stěžovatelka žádá. Upozornila na to, že po právní (nikoliv skutkové) stránce požadovaný úrok ztratil svoji předchozí podobu, tím se však nic nemění na žalobních skutkových tvrzeních.

[12] V návaznosti na to pak soud účastníkům ještě při jednání ve smyslu § 49 odst. 4 s. ř. s. předstřel otázky, které doposud nebyly předmětem jejich podání a vyjádření, byť pro posouzení věci mohou být významné. Účastníci v této souvislosti, pokud jde o existenci a osud vratitelného přeplatku, shodně konstatovali, že částka odpovídající přiznanému úroku je vedena na osobním daňovém účtu stěžovatelky zvlášť a doposud nebyla na úhradu daňových povinností použita. Ve vztahu k otázce, zda stěžovatelka v případě, že skutečně požádala některým ze svých podání žalovaného o vyplacení sporného úroku, obdržela k takové žádosti zamítavé rozhodnutí žalovaného či zda se nějakým způsobem bránila proti nečinnosti žalovaného, resp. jaký v takové situaci využila jiný způsob právní ochrany, stěžovatelka uvedla, že si je vědoma judikatury NSS, pokud jde o takovou situaci, a nutnosti brojit proti nevydání rozhodnutí o žádosti v rámci ochrany proti nečinnosti, zdůraznila nicméně závěry plynoucí ze zrušujícího rozsudku NSS v dané věci, z něhož plyne, že pokud krajský soud nalezne ve správním spisu písemnost představující dle obsahu žádost o vyplacení úroku, je nutno žalobě vyhovět.

[13] Krajský soud k povaze požadovaného úroku, resp. jeho přeměny v průběhu času uvedl, že stěžovatelka nemohla, a to ani s ohledem na změnu skutkových okolností v průběhu vedení řízení před soudem, zcela změnit podstatu tvrzeného zásahu. V dané věci se žalobou domáhala ochrany před tvrzeným nezákonným postupem žalovaného spočívajícím v nevyplacení úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu automaticky (bez žádosti) po rozhodnutí o výši úroku. Pokud by soud akceptoval, že z takto uplatněné žaloby se může v průběhu soudního řízení pouhou „právní přeměnou“ požadovaného úroku stát žaloba na ochranu před nezákonným postupem spočívajícím v nevyplacení úroku dle § 254 daňového řádu, fakticky by to znamenalo, že soud by se zabýval zcela jiným návrhem, a to nejen z hlediska odlišností mezi oběma uvedenými druhy úroků, ale např. i z hlediska naplnění samotných podmínek řízení (včetně podmínek zvláštních, která zákon v případě řízení o žalobě proti nezákonnému zásahu předpokládá), nehledě na to, že zákonné podmínky pro úhradu úroku dle obou zmiňovaných ustanovení jsou odlišné (na což ostatně stěžovatelka sama upozornila). Nevyplacení úroku dle § 155 daňového řádu a úroku dle § 254 téhož zákona představují zcela odlišné zásahy vycházející ze zcela jiných rozhodných skutkových okolností. Pokud by soud akceptoval náhled stěžovatelky, popřel by elementární skutkové vymezení dosavadního řízení. Zastávaný výklad by nepředstavoval pouhé „rozšíření“ již existujícího jádra sporu, ale jeho zcela zásadní změnu, k níž by soud navíc musel na základě případného návrhu účastníka dát souhlas (§ 95 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 64 s. ř. s.). Nicméně i případné kladné rozhodnutí soudu na základě žádosti o změnu návrhu by bylo podmíněno skutkovou a právní návazností dalšího řízení na řízení původní.

[14] S ohledem na výše uvedené a vzhledem k tomu, že stěžovatelka přes výzvu soudu v projednávané věci setrvala na původním žalobním návrhu i skutkovém vymezení tvrzeného zásahu, považoval soud i nadále za předmět sporu tvrzený (trvající) zásah spočívající v nevyplacení úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[15] K argumentaci soukromým právem krajský soud uvedl, že komplexní a detailní výklad k příslušným ustanovením daňového řádu a zákona o DPH, provedený v dané věci ve zrušujícím rozhodnutí NSS, nelze překonat toliko obecným odkazem na principy jednoty a bezrozpornosti právního řádu. Nelze považovat za rozporné s principem jednoty právního řádu, pokud s daněmi a jejich příslušenstvím bude pro jejich specifickou povahu nakládáno v jiném režimu oproti obecné úpravě vztahu věci hlavní a příslušenství dle občanského práva.

[16] V souladu se závazným právním názorem NSS si soud vyžádal úplný spisový materiál týkající se přiznaného úroku. Po detailním zhodnocení všech dostupných podání stěžovatelky konstatoval, že veškerá podání adresovaná žalovanému (či Odvolacímu finančnímu ředitelství) v dané věci časově předcházející „podnětu proti nečinnosti“ ze dne 8. 12. 2016 se týkají toliko „přiznání“ úroku, a to jak z hlediska jejich označení, tak především i z hlediska obsahu. Z podání, která jsou součástí správního spisu, není (ani nepřímo) zřejmé, že stěžovatelka požadovala faktické získání (výplatu) úroku, aby s ním mohla disponovat. Odvolání ze dne 20. 5. 2016 sice bez dalšího hovoří o „poskytnutí úroku“, nicméně podstatou tohoto podání byl nesouhlas s výší přiznaného úroku, tedy nelze ani z kontextu tohoto podání jakkoliv dovodit, že by stěžovatelka požadovala úhradu přiznaného úroku. Žádost z téhož dne (20. 5. 2016), v níž se zmiňuje o tom, že úrok měl být „uhrazen“ a že s ním nemohla „disponovat“, se pak ze své podstaty týká otázky „úroku z úroků“ a dle svého smyslu taktéž nesměřuje k tomu, aby žalovaný stěžovatelce uhradil přiznaný úrok.

[17] Dne 8. 12. 2016 stěžovatelka podala k Odvolacímu finančnímu ředitelství podnět na ochranu před nečinností žalovaného. V rámci tohoto podání se výslovně domáhala toho, aby Odvolací finanční ředitelství přikázalo žalovanému „úrok ... uhradit na bankovní účet“

pokračování

stěžovatelky. Toto podání pak dle obsahu krajský soud i stěžovatelka shodně označily za „žádost o vrácení přeplatku“.

[18] Odvolací finanční ředitelství o této žádosti ke dni vydání usnesení krajského soudu nerozhodlo. Pouze stěžovatelku vyrozumělo přípisem ze dne 5. 1. 2017, č. j. 248/17/5300-21442-711359, o odložení podnětu. Konstatovalo, že pro vrácení příslušenství daně platí obecné principy vrácení daňového přeplatku uvedené v § 155 odst. 2 daňového řádu, tedy že správce daně je povinen vrátit přeplatek z úřední povinnosti, pouze pokud to stanoví daňový řád či jiný daňový zákon. Povinnost vrátit úrok z vratitelného přeplatku by tak správce daně stíhala pouze v případě, pokud by stěžovatelka o vrácení úroku požádala, což však neučinila. Žalovaný tudíž podle Odvolacího finančního ředitelství v dané věci nebyl nečinný.

[19] O žádosti daňového subjektu o vrácení přeplatku dle § 155 odst. 2 daňového řádu musí správce daně vydat rozhodnutí, proti němuž se lze bránit soudně (za užití žaloby dle § 65 a násl. s. ř. s.). Přestože žádosti žalovaný v dané věci dosud nevyhověl, žádné rozhodnutí o této žádosti nevydal. Současně je zjevné, že stěžovatelka doposud jakkoliv nebrojila proti nečinnosti žalovaného ve vztahu k uvedené žádosti o úhradu daného úroku (nečinnost, proti níž se daným podáním bránil, s podáním takové žádosti nesouvisela).

[20] Žaloba v nyní projednávané věci, jíž se stěžovatelka domáhá uložení povinnosti žalovanému uhradit jí částku odpovídající úroku přiznanému dle § 155 odst. 5 daňového řádu, je jak z hlediska formy, tak i z hlediska obsahu, bez jakékoli pochybnosti žalobou na ochranu před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením správního orgánu dle § 82 a násl. s. ř. s. Není zde tedy prostor k jejímu překvalifikování na jiný žalobní typ, ostatně stěžovatelka na dané žalobě výslovně setrvala i přes výzvy soudu, resp. předestření dalších sporných otázek včetně vyčerpání prostředků nápravy proti postupu žalovaného. Podle ustálené judikatury NSS 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 (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 32, týkající se též poučovací povinnosti soudu ve vztahu ke zvolenému žalobnímu typu).

[21] Zcela stěžejní význam má proto pravidlo plynoucí z § 85 s. ř. s., podle něhož žaloba proti trvajícímu zásahu je nepřijatelná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky. Stěžovatelka má v projednávané věci možnost v případě nečinnosti žalovaného ve vztahu k podané žádosti o úhradu přeplatku (úroku) brojit prostředky na ochranu před nečinností plynoucími jednak z daňového řádu (viz § 38 a násl. daňového řádu), jednak žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu (§ 79 a násl. s. ř. s.).

III. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[22] Proti usnesení krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s.

[23] Přípustnost kasační stížnosti dovozuje ze skutečnosti, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem NSS, uvedeným ve zrušujícím rozsudku. Dalším důvodem přípustnosti je nepřezkoumatelnost napadeného usnesení (v souvislosti s doplněním žaloby o argumentaci týkající se sepětí pohledávky a úroku v rovině soukromého práva).

[24] Stěžovatelka namítá, že NSS ve zrušujícím rozsudku judikoval, že osoby, které jsou při nárokování úroku dle § 155 daňového řádu pasivní, musí o úrok požádat samostatnou žádostí, zatímco osobám, které o úrok aktivně usilují, vrátí správce daně úrok z úřední povinnosti. Krajský soud se však tímto názorem neřídil, nýbrž věc uzavřel tak, že i aktivní daňový subjekt

musí o úrok dle § 155 daňového řádu požádat. Takovou žádost ve spisu dle obsahu nalezl, protože však o ní nebylo dosud rozhodnuto, žalobu odmítl. Touto žádostí byl podnět adresovaný Odvolacímu finančnímu ředitelství ze dne 8. 12. 2016, přičemž stěžovatelka se měla proti jeho nečinnosti bránit.

[25] Stěžovatelka se tak dostala do naprosto neřešitelné situace a je ukázkovým příkladem nedovoleného odepření přístupu k soudu. Žalobu proti nečinnosti již podat nemůže, protože nevratně uplynula jednorozční lhůta stanovená v § 80 s. ř. s. Stěžovatelka nemůže podat ani další žádost o vrácení přeplatku, neboť taková žádost již podána byla a novému podání žádosti brání překážka litispendence.

[26] Apel NSS vyjádřený v bodě 41. zrušujícího rozsudku vnímá stěžovatelka jako nepřímý příkaz nařít žalovanému přeplatek zaplatit. Tento názor si osvojil např. Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 6. 2018, č. j. 11Af 30/2017 - 31 (body 30. a 31.), a postupoval tak, jak stěžovatelka navrhuje. Závěr NSS, dle kterého si má krajský soud vyžádat správní spis a posoudit, kterou ze žádostí lze dle obsahu považovat současně za žádost o úhradu úroku stěžovatelka vykládá jako pokyn ke hledání důkazu o její aktivitě, což podmiňuje vrácení přeplatku i bez žádosti.

[27] Navrhuje usnesení krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[28] V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka namítá nezákonnost napadeného usnesení, protože krajský soud posoudil námitku aplikace principu jednoty a bezrozpornosti právního řádu (sepětí pohledávky a úroku v rovině civilního práva), ačkoliv žalobu odmítl pro nesplnění podmínek řízení.

[29] Dále stěžovatelka NSS informovala, že žalovaný žalobě vyhověl a požadovaný přeplatek ve výši 256 677 Kč stěžovatelce vrátil. Tuto skutkovou novotu však nemůže NSS v kasačním řízení zohlednit, a proto je na místě usnesení krajského soudu zrušit a umožnit stěžovatelce přeformulaci petitu na pouhou deklaraci nezákonného zásahu.

[30] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvádí, že závěry krajského soudu akceptuje, přestože se stal právně nečinným, i když po faktické stránce nečinný nebyl. V návaznosti na usnesení krajského soudu stěžovatelce požadovaný úrok dne 8. 8. 2018 poukázal na její bankovní účet.

[31] V replice stěžovatelka uvedla, že z vyjádření žalovaného (že nečinný nebyl) lze spatřovat určitou neochotu odškodnit stěžovatelku v budoucnu, a to ze zadržování částky 256 677 Kč ode dne 29. 1. 2014 do dne 7. 8. 2018, tedy za dobu více než 4, 5 roku. Tímto postojem se zvyšuje význam modifikace petitu žaloby (namísto zpětvzetí žaloby pro pozdější chování žalovaného), pokud NSS napadené usnesení zruší.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[32] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a stěžovatelka je zastoupena advokátem dle § 105 odst. 2 s. ř. s.

[33] Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem kasačního soudu.

pokračování

[34] Stěžovatelka namítá nerespektování závazného právního názoru NSS uvedeného v jeho zrušujícím rozsudku a dále pak nepřezkoumatelnost napadeného usnesení z důvodu věcného posouzení sporu, ačkoliv krajský soud žalobu odmítl. Kasační stížnost stěžovatelky je proto přípustná.

[35] Poté NSS přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda 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.

[36] Námitka, dle které se krajský soud neřídil závazným právním názorem NSS uvedeným ve zrušujícím rozsudku, není důvodná. Stěžovatelka závěry zrušujícího rozsudku vykládá zavádějícím způsobem.

[37] Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku ztotožnil s krajským soudem v tom, že „*daňový řád vychází z dispoziční zásady a osud vratitelného přeplatku ponechává plně v ruce daňového subjektu. Je tedy na něm, aby se rozhodl, zda požádá o vrácení, anebo tak neučiní a ponechá vratitelný přeplatek v evidenci na svém osobním daňovém účtu a použije ho k úhradě svých v budoucnu splatných daňových povinností. Pokud daňový subjekt neučiní žádný úkon, není správce daně oprávněn s vratitelným přeplatkem nakládat a je povinen jej evidovat na osobním daňovém účtu, a to zpravidla do doby, než bude použit k úhradě v budoucnu vzniklé daňové povinnosti (...). Právní úprava nevzbuzuje žádné pochybnosti a naopak počítá s tím, že kde povinnost správce daně vrátit finanční prostředky ex officio existuje, je výslovně v zákoně uvedena (srov. např. § 254 odst. 3 nebo § 254a odst. 4 daňového řádu) – přesněji řečeno je stanoveno, že správce daně je povinen v určité lhůtě (v daných případech 15 dní) konat. Upravuje-li právo pro určité situace různé procesní postupy, není žádný důvod tyto procesní postupy výkladem negovat či za pomoci analogie vyplňovat neexistující mezery v právu“.*

[38] NSS ani náznakem ve zrušujícím rozsudku neuvedl, že by aktivita stěžovatelky domáhající se primárně přiznání úroku měla či mohla nahradit žádost o jeho vrácení, a že by se snad aktivním daňovým subjektům měl úrok dle § 155 daňového řádu vrátit bez žádosti. Neztotožnil se pouze s poněkud zjednodušujícím závěrem krajského soudu, že stěžovatelka o vrácení přeplatku, který vznikl prověřováním vykázaného nadměrného odpočtu, žádným ze svých podání nepožádala.

[39] Je pravdou, že v řízení před daňovými orgány argumentace stěžovatelky směřovala jednak do přiznání sporného úroku a dále do povinnosti správce daně vrátit tento úrok dle § 155 daňového řádu z úřední povinnosti. NSS sice argumentaci stěžovatelky o vrácení přeplatku z úřední povinnosti, tj. bez žádosti neuznal, byl si však dobře vědom, že situace v projednávané věci byla složitější o to, že daňové orgány odmítaly respektovat závaznou a konstantní judikaturu Soudního dvora EU, jakož i NSS (viz bod 50 zrušujícího rozsudku) a odmítaly tento úrok daňovým subjektům vůbec přiznat, natož vrátit. Ze spisového materiálu, který měl při prvním projednávání soud k dispozici, bylo zřejmé, že po několikaletém domáhání se svého zákonného nároku stěžovatelka žádala nejen o jeho přiznání, ale i o vyplacení přiznaného úroku na svůj účet. Učinila tak např. v podání doručeném OFŘ dne 8. 12. 2016 a takové podání měl správce daně dle svého obsahu ve smyslu § 70 daňového řádu vyhodnotit jako žádost o vrácení přeplatku. Skutečnost, zda a k jakému datu byla žádost o vrácení přeplatku daňovým subjektem podána, je rozhodná pro další postup správce daně.

[40] NSS nemohl na místo krajského soudu sám dohledávat, zda případně stěžovatelka jiným podáním požádala o vrácení přeplatku ještě dříve, tj. před datem 8. 12. 2016. Z tohoto důvodu zavázal krajský soud k tomu, aby si veškeré relevantní spisy od správce daně vyžádal a jednotlivá podání stěžovatelky posoudil dle jejich skutečného obsahu. To přesně krajský soud provedl.

[41] Ve svém odůvodnění naopak NSS neuvedl nic, co by mělo nasvědčovat tomu, že v případě, že krajský soud takovou žádost nalezne, je povinen žalobě na ochranu před nezákonným zásahem vyhovět. Soud připomíná, že stěžovatelka stále setrvala na své argumentaci směřující do vrácení úroku z úřední povinnosti, a to i poté, co tuto argumentaci NSS ve zrušujícím rozsudku jednoznačně odmítl.

[42] Do situace, kterou nyní stěžovatelka krajskému soudu vytýká (odepření přístupu k soudu), se dostala pouze vlastním přičiněním. Z poslechu ústního jednání (CD se záznamem z ústního jednání krajského soudu je založeno na l. č. 63 a 68 spisu krajského soudu) NSS ověřil, že krajský soud stranám předestřel svůj náhled na věc a vyzval stěžovatelku, aby označila podání, které dle obsahu považuje za žádost o vrácení přeplatku.

[43] Ta při ústním jednání potvrdila, že za podání, kterým dle obsahu požádala o vrácení přeplatku na svůj účet, považuje podnět doručený OFŘ dne 8. 12. 2016. Současně potvrdila, že o této žádosti nebylo správcem daně ke dni ústního jednání rozhodnuto a že si je vědoma judikatury NSS, dle které by se měla domáhat vydání rozhodnutí o žádosti nečinnostní žalobou. Krajský soud se jí při jednání opakovaně dotázal, zda skutečně trvá na původně uplatněných skutkových tvrzeních a uplatněném žalobním petitu.

[44] Stěžovatelka při jednání opakovaně zdůraznila, že na skutkových tvrzeních ani žalobním petitu se nic nezměnilo, avšak trvala na tom, že se v průběhu času právně změnila podstata požadovaného úroku, který se v důsledku rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018 (rozhodnutí, kterým byl zrušen původní platební výměr pro marné uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně) stal úrokem dle § 254 daňového řádu, který se vrací bez žádosti. Z toho dovozovala, že předmět sporu fakticky odpadl a jde jen o to, že ji tento „přeměněný úrok“ má být vrácen z úřední povinnosti. Taková argumentace však obstát nemůže.

[45] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že úrok z prověřování nadměrného odpočtu dle § 155 daňového řádu a úrok se zaviněného přeplatku správce daně dle § 254 daňového řádu jsou rozdílnými úroky, jejichž vznik, povaha i doba, za kterou se přiznávají se liší (blíže viz rozsudek NSS ze dne 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, ve věci *KORDÁRNA*, ve kterém byl poprvé přijat závěr, že daňovému subjektu v situaci, v jaké je žalobkyně, náleží bez ohledu na absenci výslovné zákonné úpravy úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to od počátku čtvrtého měsíce po konci zdaňovacího období, ve kterém nadměrný odpočet vznikl, do dne jeho úhrady). Úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco úrok dle § 254 představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím. Daňovým subjektům pochopitelně nic nebrání požadovat tyto úroky současně, to však neznamená, že by se v čase jejich charakter měnil či, že je lze vzájemně zaměňovat.

[46] Přes to, že stěžovatelka při ústním jednání připustila, že je jí známa judikatura NSS, dle které by se za dané procesní situace měla svého nároku domáhat nečinnostní žalobou, na své žalobě na ochranu před nezákonným zásahem i jejím petitu nadále setrvala. Krajský soud proto žalobu po právu odmítl.

[47] Námitka v doplnění kasační stížnosti, že žalovaný požadovaný přeplatek ve výši 256 677 Kč stěžovatelce v důsledku napadeného usnesení krajského soudu vrátil, a protože tuto skutkovou novotu nemůže NSS v kasačním řízení zohlednit, je na místě usnesení krajského soudu zrušit a umožnit stěžovatelce přeformulaci petitu na pouhou deklaraci nezákonného zásahu, není důvodná.

pokračování

[48] Krajský soud o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem rozhoduje dle § 87 s. ř. s. na základě skutkového a právního stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí. V době rozhodování krajského soudu o podané žalobě žádné rozhodnutí o vrácení úroku (přeplatku) neexistovalo. Krajský soud neměl tedy co zohledňovat zejména proto, že tato skutečnost nastala až po vydání napadeného usnesení. Mimo výše uvedené je třeba připomenout, že stěžovatelka i přes výzvu soudu setrvala na nesprávném žalobním typu, takže i kdyby bylo rozhodnutí o vrácení přeplatku vydáno před rozhodnutím krajského soudu, nemělo by na odmítnutí žaloby v projednávané věci žádné dopady. Vrácením požadovaného přeplatku přestal být totiž žalovaný nečinný, přičemž k ochraně před nečinností slouží žaloba dle § 79 s. ř. s..

[49] Namítanou nepřezkoumatelnost napadeného usnesení NSS neshledal. Se stěžovatelkou lze souhlasit v tom, že argumentace krajského soudu uvedená v bodu 25 jeho usnesení je nadbytečná. Jde však o argumentaci velmi obecnou, reagující na doplnění žaloby ve vztahu k vrácení úroku z úřední povinnosti (sepětí pohledávky a úroku v rovině civilního práva), které stěžovatelka uplatnila po zrušujícím rozhodnutí NSS. Protože krajský soud v této části odkazuje zejména na zrušující rozsudek NSS v této věci, kde soud dospěl k jednoznačnému závěru, že přeplatek dle § 155 daňového řádu se vrací k žádosti daňového subjektu, nemůže tato část jeho odůvodnění sama o sobě způsobit vnitřní rozpornost napadeného usnesení a v tomto důsledku jeho nepřezkoumatelnost.

IV. Závěr a náklady řízení

[50] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[51] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatelka v soudním řízení úspěch neměla, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti v řízení o kasační stížnosti nevznikly. Z uvedených důvodů soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. dubna 2019

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu