



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **P.K.**, bytem ...,
zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Praha 5,
Sluneční náměstí 14

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14

o žalobě ze dne 20. 9. 2018 na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného spočívajícím v nezaevidování úroku podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb. na daňový účet žalobce,

takto:

- I. Žaloba, aby soud uložil Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj povinnost zaevidovat na osobní daňový účet P.K., bytem ..., úrok podle § 254 odst. 1 v sazbě podle § 254 odst. 2 daňového řádu z částek neoprávněně vymožených na úhradu zajišťovacích příkazů ze dne 19. 7. 2016, čj. 1398615/16/2301-52521-404947, čj. 1398685/16/2301-52521-404947, čj. 1398725/16/2301-52521-404947, čj. 1398773/16/2301-52521-404947, čj. 1398852/16/2301-52521-404947, čj. 1397749/16/2301-52521-404947,

čj. 1397877/16/2301-52521-404947, čj. 1398096/16/2301-52521-404947,
čj. 1398204/16/2301-52521-404947, čj. 1398265/16/2301-52521-404947,
čj. 1398345/16/2301-52521-404947, čj. 1398396/16/2301-52521-404947,
čj. 1398461/16/2301-52521-404947, čj. 1398500/16/2301-52521-404947,
čj. 1398547/16/2301-52521-404947, čj. 1398954/16/2301-52521-404947, a to za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení ode dne 19. 7. 2016 do dne 28. 3. 2018 sníženou o částku úroku přiznaného rozhodnutím ze dne 16. 4. 2018, čj. 820151/18/2301-52521-401357, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou ze dne 20. 9. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, ve znění podání ze dne 24. 10. 2018 a ze dne 7. 1. 2019, domáhal, aby žalovaný zaevidoval na osobní daňový účet žalobce úrok podle § 254 odst. 1 v sazbě podle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z částek neoprávněně vymožených na úhradu zajišťovacích příkazů ze dne 19. 7. 2016 ve výroku specifikovaných čísel jednacích, a to za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení ode dne 19. 7. 2016 do 28. 3. 2018 sníženou o částku úroku přiznaného rozhodnutím ze dne 16. 4. 2018, čj. 820151/18/2301-52521-401357, a to vše do tří dnů od právní moci rozsudku. V doplnění žaloby žalobce k výzvě soudu upřesnil, že se jedná o žalobu podanou dle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž zásah spočívá v neprovedení úkonu, který není vydáním rozhodnutí ani osvědčení.

[II] Žaloba

2. Žalobce v žalobě uvedl, že Odvolací finanční ředitelství rozhodnutími ze dne 29. 6. 2018, čj. 30109/18/5100-41458-711233 a čj. 30114/18/5100-41458-711233 zrušilo zajišťovací příkazy vydané žalovaným dne 19. 7. 2016, čj. 1398615/16/2301-52521-40497, čj. 1398685/16/2301-52521-40497, čj. 1398725/16/2301-52521-40497, čj. 1398773/16/2301-52521-40497, čj. 1398852/16/2301-52521-40497, čj. 1397749/16/2301-52521-404947, čj. 1397877/16/2301-52521-404947, čj. 1398096/16/2301-52521-404947, čj. 1398204/16/2301-52521-404947, čj. 1398265/16/2301-52521-404947, čj. 1398345/16/2301-52521-404947, čj. 1398396/16/2301-52521-404947, čj. 1398461/16/2301-52521-404947, čj. 1398500/16/2301-52521-404947, čj. 1398547/16/2301-52521-404947 a čj. 1398954/16/2301-52521-404947.
3. Žalovaný byl podle názoru žalobce povinen předepsat úrok podle § 254 daňového řádu na jeho osobní daňový účet, ale žalovaný tak neučinil. Žalobce proto brojil proti této nečinnosti žalovaného podnětem podle § 38 daňového řádu, který Odvolací finanční ředitelství odložilo a vyzoomělo o tom žalobce připsím ze dne 21. 8. 2018, čj. 37211/18/5100-41458-711233. Přitom uvedlo: „Vzhledem k tomu, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím o stanovení daně, a to ani v širším slova smyslu (srov. ust. § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu), není splněna už první zákonná podmínka stanovená v ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, a tudíž jej není možné v daném případě aplikovat. Současně ze správního spisu vyplývá, že povinnost uložená zrušenými zajišťovacími příkazy nebyla daňovým subjektem ubrazena („dobrovolně“), a to ani částečně, tedy nebyla splněna ani druhá zákonná podmínka stanovená v ust. § 254 odst. 1 daňového řádu.“
4. Žalobce namítal, že je právní názor Odvolacího finančního ředitelství nesprávný. Výkladem

pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“ se opakovaně zabývala judikatura Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 15. 9. 2016, čj. 9 Afs 128/2016 – 39, se tento soud zabýval povinností celního orgánu odškodnit město, které bylo nuceno zaplatit pokutu uloženou ÚHOS a poté uspělo s žalobou proti jeho rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v bodě 49. vysvětlil, že: „*Účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně není sankcionovat stát (slovy stěžovatele „postihovat“) za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí (který má v rámci dělené správy při placení státem uložených plnění postavení daňového subjektu) kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky.*“, což odpovídá poškození žalobce, který rovněž nemohl nakládat s finančními prostředky, které mu žalovaný exekučně zabavil na úhradu výše cit. zajišťovacích příkazů. Dále pak v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017 – 45 uvedl: „*Daňový řád v § 254 odst. 1 nerozlišuje mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně. Nerozlišuje ani způsob či procesní prostředek, jakým např. ke změně výše daně dojde; zda v průběhu řízení doměřovacího, odvolacího či v rámci řízení o mimořádném oprávněném prostředku; tedy ani to, jaká, jak uvádí krajský soud, „přezkumná autorita“ poslední změnu daně provede.*“ ... „*Pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil.*“ Z obou přechozích rozsudků pak vyšel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017 – 36, kde uvedl: „... *pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho rozhodnutí bylo nezákonné.*“ ... „*[37] Odepření úroku z jakékoli částky, kterou správce daně nezákonně zadržuje, resp. nepřiznává daňovému subjektu, totiž vyvolává nespravedlnost ve vztahu k daňovému subjektu. Kdybychom § 254 vykládali jako stěžovatel, případně v rozporu s rozsudkem citovaným v předchozím odstavci, správci daně by chyběla motivace k tomu, aby případné daňové přeplatky řádně a včas přiznal, resp. předepsal ve prospěch daňového subjektu (leď by se jednalo o „vratitelný přeplatek“, neboť pouze v takovém případě by daňovému subjektu náležel úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu).* [38] *Nakonec neobstojí argumentace stěžovatele, že ze zadržované částky úrok nepřísluší jen proto, že zpravidla se tato částka (tj. první úrok) nepřiznává formálním rozhodnutím, ale prostým „úkonem“ správce daně. Tato argumentace je právě v nyní posuzovaném případě absurdní: stěžovatel se zde brání výplatě úroků z prvního úroku, jež nejprve protiprávně nepřiznal a učinil tak až na základě legitimní žádosti žalobce (a uplatněných opravných prostředků), poukazem na to, že první úrok se prostě jen předepíše na daňový účet – což ovšem sám stěžovatel v tomto případě v zákonné lhůtě neučinil. Nebýt procesní aktivity žalobce, neučinil by to zřejmě ani později. Takovému formalismu nelze přisvědčit.*“

5. Žalobce tvrdí, že mu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, který vydal nezákonné zajišťovací příkazy a je lhotejný v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil. Pokud Nejvyšší správní soud aproboval i povinnost daňových orgánů poskytovat tzv. úrok z úroku (posledně citovaný rozsudek 2. senátu Nejvyššího správního soudu), ačkoliv úrok podle § 254 daňového řádu vzniká jen ze zákona a ke své existenci vůbec nepotřebuje „rozhodnutí o stanovení daně“, pak obsah tohoto pojmu vymezil tak široce, že do něj podle přesvědčení žalobce lze zahrnout i zajišťovací příkaz.
6. K druhé námitce Odvolacího finančního ředitelství, že úrok podle § 254 daňového řádu nemůže vzniknout, protože částky na úhradu zajišťovacích příkazů nebyly uhrazeny dobrovolně, odkazuje žalobce na § 254 odst. 2 daňového řádu, ze kterého plyne, že úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu se poskytuje v případě neoprávněně vedeného exekučního řízení ve dvojnásobné výši, a proto je názor Odvolacího finančního ředitelství nezákonný.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 14. 12. 2018, kde nejprve stručně popsal průběh daňové kontroly prováděné u žalobce stran daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až září 2013, včetně uvedení vydaných rozhodnutí v rámci této kontroly.
8. Dále žalovaný uvedl, že Odvolací finanční ředitelství dne 29. 6. 2018 s ohledem na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2018, čj. 30 Af 56/2016-52, a ze dne 31. 1. 2018, čj. 30 Af

58/2016-47, jimiž byla zrušena původní rozhodnutí o odvolání proti zajišťovacím příkazům za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013, a červen 2013 až září 2013, vydalo rozhodnutí čj. 30109/18/5100-41458-711233 a čj. 30114/18/5100-41458-711233, jimiž zrušilo zajišťovací příkazy za zmíněná zdaňovací období a odvolací řízení zastavilo.

9. Proti rozhodnutí ze dne 16. 4. 2018, čj. 820151/18/2301-52521-401357, o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podal žalobce odvolání, o němž Odvolací finanční ředitelství rozhodlo rozhodnutím ze dne 14. 11. 2018, čj. 49951/18/5100-41458-711233, kterým předmětné odvolání zamítlo a potvrdilo odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 16. 4. 2018, čj. 820151/18/2301 - 52521-401357. V tomto rozhodnutí je Odvolacím finančním ředitelstvím mj. konstatováno, že nebylo shledáno naplnění zákonných podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu z částek vymožených v rámci daňové exekuce přede dnem 15. 11. 2016, neboť správce daně svým postupem do dne 15. 11. 2016 nepochybil a daňovou exekuci vedl do zmíněného data oprávněně (neoprávněnost daňové exekuce do dne 15. 11. 2016 nebyla prohlášena) – viz bod 22 předmětného rozhodnutí.
10. Dne 24. 7. 2018 byl žalobcem podán podnět na ochranu před nečinností ve smyslu § 38 daňového řádu, ve kterém žalobce s odkazem na zrušení zajišťovacích příkazů namítá nečinnost prvostupňového správce daně/žalovaného, kterou spatřuje v nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu v zákonné lhůtě; tento podnět prověřilo Odvolací finanční ředitelství, jakožto orgán, který podle ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům, když podnět na nečinnost prověří dle § 38 odst. 3 daňového řádu nejbližší nadřízený správce daně tomu správci daně, jehož nečinnost je namítána. V tomto případě byla namítána nečinnost žalovaného, která je rovněž předmětem tohoto soudního řízení.
11. Ohledně namítané nečinnosti žalovaného vydalo po prověření podnětu dle § 38 odst. 3 daňového řádu Odvolací finanční ředitelství vyrozumění ze dne 21. 8. 2018, čj. 37211/18/5100-41458-711233, o odložení podnětu na ochranu před nečinností podle § 38 odst. 4 daňového řádu, poněvadž neshledalo prověřovaný podnět důvodným, a proto jej odložilo (dále jen „Vyrozumění“).
12. Odvolací finanční ředitelství ve svém „Vyrozumění“ uvedlo, že smyslem podnětu k ochraně před nečinností je nechat nejbližší nadřízený orgán přezkoumat, zda správce daně postupuje v souladu se zásadou rychlosti řízení zakotvenou v ust. § 7 odst. 1 daňového řádu, a zdůraznilo, že v případě podnětu na ochranu před nečinností správce daně/žalovaného je řešena pouze otázka procesní aktivity správce daně v mezích daného postupu či řízení a nikoliv věcná stránka jeho úkonů; tzn. v mezích § 38 daňového řádu nelze tedy řešit například situace, kdy správce daně provádí určité úkony, které ale daňový subjekt nepovažuje za správné a požaduje, aby správce daně/žalovaný činil úkony jiné.
13. Dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně při splnění dvou zákonných podmínek, tj. dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, a současně je-li daňovým subjektem uhrazena povinnost stanovená na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím. Žalovaný se ztotožňuje s názorem Odvolacího finančního ředitelství, které ve svém „Vyrozumění“ uvedlo, že zajišťovací příkaz není rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu, a to ani v širším slova smyslu (dle § 2 odst. 3 a 4 daňového řádu), není proto splněna už první zákonná podmínka stanovená v § 254 odst. 1 daňového řádu, a tudíž jej není možné aplikovat na daný případ. Ze správního spisu rovněž vyplývá, že povinnost uložená zrušenými zajišťovacími příkazy nebyla daňovým subjektem uhrazena „dobrovolně“, a to ani částečně, proto nebyla splněna ani druhá zákonná podmínka

stanovená v § 254 odst. 1 daňového řádu.

14. Odvolací finanční ředitelství dospělo ve svém „Vyrozumění“ k závěru, že žalovaný správce daně není ve věci nepředepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu na osobní daňový účet nečinný, neboť zrušením zajišťovacích příkazů ze zákona nevznikl daňovému subjektu/žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání podle citovaného ustanovení a žalovaný správce daně tedy neměl povinnost zmíněný úrok ve smyslu § 254 odst. 3 daňového řádu předepsat na osobní daňový účet daňového subjektu/žalobce (viz bod 22 „Vyrozumění“). Vzhledem k právě uvedenému má žalovaný za to, že nepochybil, když nespočetl žalobcem požadovaný úrok.
15. Ve své žalobě žalobce zmiňuje rozsudek ze dne 15. 9. 2016, čj. 9 Afs 128/2016-39, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval problematikou dělené správy a účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně, přičemž žalovaný má za to, že předmětný rozsudek není na danou věc přílehlavý, když bylo Odvolacím finančním ředitelstvím – jak uvedeno výše v rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 11. 2018, čj. 49951/18/5100-41458-711233, konstatováno, že nebylo shledáno naplnění zákonných podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle ust. 254 odst. 2 daňového řádu z částek vymožených v rámci daňové exekuce před dnem 15. 11. 2016, neboť správce daně svým postupem do dne 15. 11. 2016 nepochybil a daňovou exekuci vedl do zmíněného data oprávněně (neoprávněnost daňové exekuce do dne 15. 11. 2016 nebyla prohlášena) - viz bod 22 tohoto rozhodnutí.
16. S odkazem na právě uvedené má žalovaný za to, že nebyl nečinný, když nespočetl žalobcem požadovaný úrok z částek vymožených v rámci daňové exekuce před dnem 15. 11. 2016.
17. Dále je žalobcem zmiňován rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 27/2017-45 ze dne 26. 10. 2017, kdy má žalovaný za to, že na danou věc není rovněž dostatečně přílehlavý, když se především zabývá případným úrokem dle § 254 daňového řádu ve vztahu k řízení nalézacímu, kdy daň byla daňovým subjektem tvrzena v řádném daňovém přiznání a pak bylo ještě podáno dodatečné daňové tvrzení; Nejvyšší správní soud v této věci mj. uvádí, že... „*I když existuje rozhodnutí, které nabylo formálně právní moci, daňový subjekt i správce daně mohou činit další zákonem předjímané úkony k nalezení změny poslední známé daně, a tedy k zahájení a provedení dalšího dílčího řízení vedeného za účelem doměření daně (dílní řízení v rámci řízení nalézacího přitom tvoří materiálně jeden celek, a jak bylo uvedeno výše, jejich cílem je správné stanovení daně za příslušné zdaňovací období). Existence možnosti doměřit daň je ve vztahu k obecným opravným prostředkům specifickým nástrojem, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného (dílního) řízení. Jejich specifická povaha sama o sobě neznamená, že v důsledku jejich použití se nemůže jednat o změnu rozhodnutí ve smyslu § 254 daňového řádu.*“
18. Žalobcem je dále zmíněn rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, čj. 2 Afs 148/2017-36, který vychází z obou předcházejících. K tomuto žalovaný pouze zopakuje výše uvedené, tj. že souhlasí s názorem Odvolacího finančního ředitelství uvedeným v rozhodnutí ze dne 14. 11. 2018, čj. 49951/18/5100-41458-711233, které konstatovalo, že nebylo shledáno naplnění zákonných podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 2 daňového řádu z částek vymožených v rámci daňové exekuce před dnem 15. 11. 2016, neboť správce daně svým postupem do dne 15. 11. 2016 nepochybil a daňovou exekuci vedl do zmíněného data oprávněně (neoprávněnost daňové exekuce do dne 15. 11. 2016 nebyla prohlášena), což má mj. souvislost i s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2018, čj. 30 A 159/2017-49.

Jak je patrné z výše uvedeného, považuje žalovaný žalobou napadený postup správce daně za zákonný, a proto navrhuje, aby byla žaloba zamítnuta. Současně s tímto vyjádřením k žalobě žalovaný odkázal na spisový materiál týkající se této věci.

[IV] Replika

19. Žalobce replikou ze dne 7. 1. 2019 reagoval na vyjádření žalovaného tak, že žalovaný v první řadě ve svém vyjádření ze dne 14. 12. 2018 obecně popisuje přehled dosavadních řízení. Z toho může vzniknout dojem, že se jich tento spor týká. Žalobce však zopakoval, že žaloba byla podána v důsledku nepředepsání úroku podle § 254 daňového řádu vzniklých zrušujícími rozhodnutími Odvolacího finančního ředitelství ze dne 29. 6. 2018, čj. 30109/18/5100-41458-711233 a čj. 30114/18/5100-41458-711233, které se netýkají zajišťovacího příkazu žalovaného ze dne 19. 7. 2016, čj. 1398984/16/2301-52521-404947, zajišťující daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2012. Ten byl totiž zrušen až rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, čj. 9 Afs 15/2018 – 27, a jeho se tak toto žalobní řízení netýká.
20. Žalovaný dále popisuje řízení o daních z přidané hodnoty za leden 2011 až říjen 2013, kde zdůrazňuje, že se žalobce neodvolal proti rozhodnutí za květen 2013. K tomu žalobce uvedl, že to s předmětem řízení o žalobě nijak nesouvisí.
21. Žalobce opírá svůj nárok na úrok podle § 254 daňového řádu o zrušení zajišťovacích příkazů, a tvrdí, že se tak stalo rozhodnutími, která jsou dle judikatury Nejvyššího správního soudu podřaditelná pod pojem „rozhodnutí o stanovení daně“, které používá § 254 odst. 1 daňového řádu, a žalobci vznikl úrok podle § 254 odst. 2 daňového řádu z každé částky, kterou na úhradu zajišťovacích příkazů žalovaný vymohl, a to nikoliv od okamžiku, kdy byly vymožené finanční prostředky připsány na účet žalovaného, jak se tento mylně domnívá, ale od okamžiku zahájení exekučního řízení, k čemuž došlo dne 19. 7. 2016, což plyne přímo z § 254 odst. 2 daňového řádu.
22. Žalobce zdůraznil, že výkladem pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“, které používá § 254 odst. 1 daňového řádu, se zabýval ve svém článku i ředitel Odvolacího finančního ředitelství Mgr. T.R., Ph.D., kde přes veškeré své pochyby přijal jím kritizovaný závěr, že: *„Je zřejmé, že pro účely aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu je možno výše uvedený pojem chápat extenzivněji, když uvažovat lze například o rozhodnutí dle § 167 daňového řádu (zajišťovací příkaz) či § 171 daňového řádu (ručitelská výzva)“*.
23. V souvislosti s předmětem řízení žalobce dále odkázal na zprávu Veřejné ochránkyně práv Mgr. Anny Šabatové, Ph.D. o šetření ve věci uplatňování zajišťovacích příkazů Finanční správou České republiky ze dne 8. 12. 2017, čj. KVOP-38808/2017 (dostupné na https://www.ochrance.cz/fileadmin/user_upload/ESO/Zajistovaci_prikazy_4452-17-RM-Z18-final.pdf), a též na evropské právo, zejména na směrnici Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, především čl. 183, z něhož plyne, že pokud za dané 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 odst. 2 citovaného článku členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná. Obdobnou úpravu znala i dřívější Šestá směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS); viz její čl. 18 odst. 4.
24. Otázkou úročení státem zadržovaného nadměrného odpočtu se zabýval i Evropský soudní dvůr, v souvislosti s kterou žalobce obsáhle citoval z rozsudku ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07 (Alicja Sosnowska, řízení o předběžné otázce).
25. Ze zmíněné judikatury podle přesvědčení žalobce plyne, že princip neutrality DPH je narušen, pokud daňový orgán odebere z dispozice plátce finanční prostředky, aby si zajistil úhradu v budoucnu splatné daně z přidané hodnoty. V případě, že se ukáže zajišťovací příkaz nezákonným, je prokázáno, že došlo porušení principu neutrality DPH a daňový orgán musí nést následky v podobě povinnosti odškodnit plátce, kterého nezákonně postihl, což plyne přímo z čl. 183 cit. směrnice. Při výkladu § 254 daňového řádu je tak třeba zohlednit i euro

konformní výklad, což podle názoru žalobce vede k povinnosti žalovaného jej odškodnit úrokem podle § 254 daňového řádu.

26. Výkladem § 254 daňového řádu se zabýval též Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2018, čj. 1 Afs 28/2018 – 29, ve věci CEREPA. Stěžovatel (Odvolací finanční ředitelství) tvrdilo ve své kasační stížnosti, že daňový orgán „... nemá povinnost poskytnout úrok z nevyplaceného nadměrného odpočtu, neboť znění zákona dopadá pouze na částku, která byla daňovým subjektem ubrazena, tedy částku, kterou byl daňový subjekt na základě nezákonného rozhodnutí povinen zaplatit.“. Nejvyšší správní soud tento názor vyvrátil a při té příležitosti uvedl v bodě 22. shora označeného rozsudku, že: „Pro daňový subjekt totiž není rozdíl, zda je mu nadměrný odpočet zadržován v důsledku prověřování jeho oprávněnosti před samotným vyměřením, či na základě rozhodnutí správce daně o tom, že na odpočet nemá nárok, které se následně ukáže jako nezákonné. Důsledek pro daňový subjekt je v obou případech stejný – nemožnost disponovat s peněžními prostředky, které mu náleží. Naopak lze říci, že druhá varianta má pro daňový subjekt ještě závažnější následky. V případě zadržování odpočtu před vyměřením v rámci postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly se jedná o preventivní opatření, které nijak nepředjímá výsledek těchto postupů.“.
27. Totéž lze podle názoru žalobce říci i o zadržování finančních prostředků na základě později zrušeného zajišťovacího příkazu. Jde dokonce o tu variantu, která má pro daňový subjekt závažnější následky. Zajišťovací příkaz je totiž preventivní opatření, v důsledku něhož nemohl žalobce disponovat s peněžními prostředky, které mu náleží. Nejvyšší správní soud věc CEREPA shrnul tak, že „Na položenou předběžnou otázku Soudní dvůr odpověděl, že taková právní úprava, která neumožňuje získat úroky z prodlení za dobu, kdy byly v platnosti správní akty, jimiž bylo vrácení nadměrného odpočtu vyloučeno a které byly následně zrušeny soudním rozhodnutím, odporuje článku 183 směrnice o DPH.“. Stejný závěr je podle přesvědčení žalobce nezbytné přijmout i k úročení částky přeplatku na DPH, který vznikne zrušením zajišťovacího příkazu.
28. Dále žalobce konstatoval, že důvodný je odkaz žalovaného na rozhodnutí ze dne 16. 4. 2018, čj. 820151/18/2301-52521-401357, kterým byla z jiného důvodu (daňová kontrola dokončená po marném uplynutí prekluzivní lhůty) již část úroku podle § 254 daňového řádu poskytnuta.
29. Dále žalobce doplnil časové období, za které má být podle jeho názoru úrok poskytnut, v souvislosti s čímž učinil rekapitulaci v exekuci vydaných rozhodnutí od zahájení exekučních řízení dne 19. 7. 2016 do 28. 3. 2018, kdy byla zastavena rozhodnutím ze dne 19. 3. 2018, čj. 471426/18/2301-80543-404726, které nabylo právní moci dne 28. 3. 2018, zastavena daňová exekuce na prodej movitých věcí nařízená exekučním příkazem ze dne 20. 7. 2016, čj. 1423330/16/2301-80541-401957. V souladu s § 254 odst. 2 daňového řádu jde o dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení.
30. Rozhodnutím ze dne 19. 3. 2018, čj. 470918/18/2301-80543-404726, vyloučil žalovaný movitý majetek, který se nepodařilo prodat, z daňové exekuce. Exekuční řízení tak trvalo ode dne 19. 7. 2016 do dne 28. 3. 2018, což je období, za které má být poskytnut úrok podle § 254 daňového řádu.
31. Žalobce záměrně nespecifikoval, jaké částky mají být zúročeny, což ponechal na úvaze žalovaného a podrobí je bližší kontrole, až budou úroky předepsány na osobní daňový účet žalobce. Žalobce zároveň upravil návrh rozsudečného výroku, jak uvedeno shora.

[V] Posouzení věci krajským soudem

32. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
33. Při jednání před soudem dne 16. 1. 2019 zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.
34. Soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

35. Podle § 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, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.*
36. Zásahová žaloba je důvodná za splnění následujících podmínek: žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením („zásahem“ v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka) a byly zaměřeny přímo proti žalobci nebo v jejich důsledku bylo proti žalobci přímo zasaženo (5. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 17. 3. 2008, čj. 2 Aps 1/2005-65, publ. pod č. 603/2005 Sb. NSS). U zásahových žalob, kterými se žalobce domáhá, aby krajský (městský) soud zakázal správnímu orgánu pokračování v porušování žalobcova práva a aby přikázal správnímu orgánu obnovení stavu před zásahem, musí tvrzený zásah nebo jeho důsledky trvat nebo musí hrozit opakování zásahu (6. podmínka). Výše uvedené podmínky tvoří okruh skutečností, které musí žalobce v zásahové žalobě tvrdit a prokázat, chce-li být s žalobou úspěšný. Jedná se tedy o obsah jeho povinnosti tvrzení a důkazní.
37. Žalobce se v nyní souzené věci domáhal, aby soud uložil žalovanému povinnost zaevidovat na žalobcův osobní daňový účet specifikovaný „úrok podle § 254 odst. 1 v sazbě podle § 254 odst. 2 daňového řádu z částek neoprávněně vymozžených na úhradu zajišťovacích příkazů.“
38. Soud dospěl k závěru, že v daném případě nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.
39. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, *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 ubražena 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*
40. Podle § 254 odst. 2 daňového řádu platí, *v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.*
41. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu platí, *úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předejde 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.*
42. Podle § 254 odst. 4 daňového řádu platí, *vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.*
43. Soud primárně vycházel z názoru podpořeného ustálenou judikaturou, podle kterého je nezbytné, aby přesná výše úroku, včetně určení časového období, za které vznikl, byla určena rozhodnutím správce daně. Oporou pro takový závěr je především právní věta rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 9. 2017, čj. 10 Afs 188/2017-26 (k dispozici na www.nssoud.cz; zvýraznění provedl krajský soud): „**Nezákonným zásahem (§ 82 s. ř. s.) nemůže být nevyplacení přesně vyčíslené částky, není-li dopsud pravomocně rozhodnuto, že tato částka má být stěžovatelce předsána na osobní daňový účet jako úrok z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 odst. 1 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).**“ Ostatně, i dikce § 254 odst. 3 daňového řádu hovoří o povinnosti předsat úrok „přiznaný podle tohoto

ustanovení“, z čehož lze stran obsahu slovního spojení „přiznat úrok“ jistě dovodit zákonodárcův požadavek na aktivitu správce daně v podobě vydání rozhodnutí o takovém úroku. Lze tedy uzavřít, že o úroku musí správce daně rozhodnout.

44. Finanční úřad pro Plzeňský kraj v žalobcově věci vydal rozhodnutí dne 16. 4. 2018 pod čj. 820151/18/2301-52521-401357 (následně potvrzeno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 11. 2018, čj. 49951/18/5100-41458-711233), kterým byl žalobci přiznan úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 346 565 Kč. Správce daně v tomto rozhodnutí mj. konstatoval, že „*lhůta pro stanovení daně dle § 148 daňového řádu za všechna dotčená zdaňovací období (tj. za zdaňovací období leden 2011 až září 2013) uplynula dne 15. 11. 2016*“, přičemž „*částky zajištěné na základě výše zmíněných zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou DPH za zdaňovací období leden 2011 až září 2013 po dni, ve kterém uplynula lhůta pro stanovení daně za vyjmenovaná zdaňovací období dle § 148 daňového řádu, se tudíž dle § 254 daňového řádu považují za neoprávněně vymáhané*“. Ostatně, sám žalobce se, po úpravě žalobního petitu učiněné v podání ze dne 7. 1. 2019, domáhal, aby soud uložil žalovanému povinnost zaevidovat na žalobcův osobní daňový účet uvedený úrok za období ode dne 19. 7. 2016 do dne 28. 3. 2018 ve výši snížené o „*částku úroku přiznaného rozhodnutím ze dne 16. 4. 2018, čj. 820151/18/2301-52521-401357*“. Předmětem zásahové žaloby vedené Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30 Af 45/2018 tak bylo ono zbylé, žádným rozhodnutím „nepokryté“ období.
45. Jak však vyplývá z výše uvedených principů poskytování soudní ochrany před nezákonným zásahem, v daném případě takovou ochranu poskytnout nelze. Jednoduše proto, že i o případném úroku za toto nepokryté období musí být rozhodnuto správcem daně. Pokud takové rozhodnutí vydáno nebylo, může žalobce (domnívá-li se, že vydáno být mělo) postupovat podle § 79 a násl. s. ř. s. (ochrana proti nečinnosti správního orgánu). A bylo-li správcem daně rozhodnuto, je žalobci k dispozici žaloba proti rozhodnutí příslušného správce daně (§ 65 a násl. s. ř. s.). Prostor pro žalobu podle § 82 s. ř. s. si lze představit tam, kde rozhodnutí o úroku vydáno bylo a správce daně takový úrok přesto nepředeřpsal na osobní daňový účet daňového subjektu. To však není případ věci souzené Krajským soudem v Plzni pod sp. zn. 30 Af 45/2018.
46. *Obiter dictum* soud připomíná, že jednou z žalobcových odvolacích námitek proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 16. 4. 2018, čj. 820151/18/2301-52521-401357, bylo tvrzení, že v žalobcově případě měl být úrok z neoprávněného jednání správce daně počítán také z částek vymožených před dnem 15. 11. 2016. Tuto námitku vypořádalo Odvolací finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 14. 11. 2018, čj. 49951/18/5100-41458-711233.
47. Soud na základě výše uvedených argumentů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 87 odst. 3 s. ř. s. zamítl.

[VI] Náklady řízení

48. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení.

Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň dne 16. 1. 2019

JUDr. Václav Roučka v.r.
předseda senátu