



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **EL s.r.o.**, IČO: X,
sídlem X,
zastoupená advokátem Mgr. Jakubem Hajdučíkem,
sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2017, č. j. 49146/17/5300-21442-711359,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2017, č. j. 49146/17/5300-21442-711359, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci a podání účastníků

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „finanční úřad“) ze dne 28. 7. 2015, č. j. 3295376/15/2111-50522-208266 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím finanční úřad podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „daňový řád“) nepřiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen roku 2012 ve výši 1 883 644 Kč.
2. Žalobkyně uvádí, že touto věcí se zabýval Krajský soud v Praze již v rozsudku ze dne 21. 7. 2017, č. j. 45 Af 17/2015-29 (dále jen „rozsudek č. j. 45 Af 17/2015-29“), jehož závěry žalovaný nerespektoval. Žalobkyni byl rozhodnutím finančního úřadu ze dne 13. 1. 2014 přiznán nadměrný odpočet na DPH za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 1 883 644 Kč. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181, určil, že postup k odstranění pochybností, který vydání rozhodnutí předcházelo, byl nezákonný. V návaznosti na to žalobkyně požádala dne 29. 6. 2015 s odkazem na § 155 odst. 5 daňového řádu o přiznání úroku z tohoto nadměrného odpočtu ode dne 27. 12. 2012, kdy měl být nadměrný odpočet vyplacen, do dne jeho odepsání z bankovního účtu finančního úřadu. Finanční úřad žalobkyni nevyhověl a žalovaný k odvolání žalobkyně toto rozhodnutí potvrdil. Rozhodnutí žalovaného bylo následně zrušeno shora uvedeným rozsudkem a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, žalobkyni přiznal nárok na úrok za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014. Žalobkyně vytýká žalovanému, že napadeným rozhodnutím tento nárok popřel, neboť jí odpírá nárok na úrok, který jí byl přiznán, a ve věci tak existují dvě protichůdná rozhodnutí. Z těchto důvodů považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Dle žalobkyně měl žalovaný v souladu s rozsudkem č. j. 45 Af 17/2015-29 odvolání vyhovět nejméně v rozsahu úroku za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014 a zamítavé rozhodnutí zrušit, nikoli však řízení zastavit, neboť daňový řád nevylučuje, aby o úroku bylo rozhodováno opakovaně. K tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43.
3. Dále žalobkyně namítá, že jí měl být přiznán úrok i za dobu ode dne 27. 12. 2012 do 4. 2. 2013. Dle žalobkyně Krajský soud v Praze posoudil pouze část nároku za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014 a pominul období od 27. 12. 2012 do 4. 2. 2013, na něž výslovně nedopadá rozsudek NSS 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 K, neboť jde o část, která se za běžných okolností neodškodňuje. Žalobkyně však namítala, že v jejím případě by toto období mělo být odškodněno, neboť postup k odstranění pochybností byl nezákonný.
4. Žalobkyně zdůrazňuje, že nárok na odpočet daně včetně procesního mechanismu jeho vrácení je neoddělitelnou součástí celoevropského systému DPH a nemůže být v zásadě omezen. Nárok vzniká ihned ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu. K tomu odkazuje na rozsudky Soudního dvora ze dne 6. 7. 1995, ve věci C-62/93, *BP Soupergaz*, a ze dne 18. 12. 2007, ve věci C-368/06, *Cedilac*. V rozsudku ze dne 10. 7. 2008 ve věci C-25/07, *Alicja Sosnowska*, Soudní dvůr konstatoval, že ačkoliv členské státy mají jistou míru volnosti v oblasti vrácení nadměrného odpočtu DPH, vnitrostátní pravidla nemohou narušit zásadu neutrality společného systému DPH.

Uvedené závěry plynoucí z evropského práva znemožňují, aby daňové orgány neodškodnily plátce, pokud mu nezákonně zadržují nadměrný odpočet, a narušují tak zásadu neutrality společného systému DPH. Daňový řád musí být vykládán v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty. To potvrzuje i rozsudek NSS ve věci K. Stát je povinen stanovit pravidla, která zachovávají zásadu neutrality společného systému DPH. Tuto povinnost dle žalobkyně nelze obcházet tím, že plátci se budou muset řídit pravidly rozpornými s komunitárním právem a domáhat se odškodnění cestou mimo daňové právo v řízení dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona ČNR č. 358/92 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů. I mimo působnost komunitárního práva Ústavní soud upřednostňuje extenzivní výklad daňového řádu v rozporu s doslovným zněním, pokud jej shledá ústavně nekonformním. K tomu odkazuje na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, a rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 96/2012-38.

5. Dále žalobkyně poukazuje na usnesení Soudního dvora ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15, *Kovozber*, v němž shrnul své dřívější postoje vyslovené mj. ve věcech C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, či C-431/12, *Rafinăria Steaua Română*. Z usnesení vyplývá, že je nezbytné plátce za zadržování nadměrného odpočtu odškodnit, i když zde není žádné protiprávní jednání přičitatelné státu. Tím spíše musí být žalobkyně odškodněna v situaci, kdy Krajský soud v Praze označil postup k odstranění pochybností, během něhož jí žalovaný zamezil v nakládání s částí nadměrného odpočtu ve výši 1 883 644 Kč, za nezákonný. Žalobkyně nesouhlasí s argumentací žalovaného, podle něhož nebyl žalobkyni nadměrný odpočet vyměřen, a jí proto nelze úrok přiznat. To je v rozporu s názorem vysloveným NSS ve věci K, podle něhož je třeba přímou aplikací evropského práva vyplnit mezeru v právu spočívající v tom, že tuzemský právní řád nezná nástroj pro odškodňování plátců, když je jim zadržován nadměrný odpočet. Žalobkyně se domnívá, že to lze vztáhnout i na situaci, kdy stát zadržuje nadměrný odpočet tím, že provádí jeho nezákonné prověřování, neboť daňový řád výslovnou úpravu neobsahuje.
6. Žalobkyně též namítá, že žalovaný v napadeném rozhodnutí porušil zásadu legitimního očekávání a jednotného výkonu státní moci. Uvádí, že žalovaný v obdobných případech vyjádřil názor, že daňový subjekt má nárok na úrok za dobu, kdy mu měla být částka nadměrného odpočtu původně vyplacena, jestliže soud na základě jeho žaloby určí, že zahájení postupu k odstranění pochybností bylo nezákonným zásahem. K tomu poukazuje na přípis žalovaného ze dne 21. 10. 2015, č. j. 35738/15/5100-41451-711334. K prokázání, zda byla dodržena zásada legitimního očekávání zakotvená v § 8 odst. 2 daňového řádu, žalobkyně navrhla výslech Mgr. M. O., která uvedenou věc vyřizovala, a JUDr. N. V., která přípis podepsala.
7. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Zdůrazňuje, že úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 256 677 Kč, který žalobkyni náleží z důvodu, že nadměrný odpočet ve výši 1 883 644 Kč byl prověřován déle než tři měsíce od skončení zdaňovacího období říjen roku 2012, byl žalobkyni již jednou přiznán v řízení zahájeném finančním úřadem *ex officio* v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2016, č. j. 48 Af 2/2015-43 (dále jen „rozsudek č. j. 48 Af 2/2015-43“), jímž bylo rozhodnuto o žalobě žalobkyně na ochranu proti nečinnosti. Z tohoto důvodu nemohl žalovaný změnit prvostupňové rozhodnutí tak, že by žalobkyni úrok ve výši 256 677 Kč přiznal, neboť tím

by byl úrok přiznán žalobkyni podruhé. K požadavku na úrok za dobu od 27. 12. 2012 do 4. 2. 2013 odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Doplnil, že postup k odstranění pochybností sice byl prohlášen za nezákonný, z toho však nelze dovodit, že by měl být žalobci vyměřený nadměrný odpočet považován za konkludentně vyměřený dle § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu. Poukazuje na to, že výpočet úroku je v souladu s rozsudkem č. j. 45 Af 17/2015-29.

8. Při jednání soudu účastníci setrvali na svých procesních stanoviscích. Žalobkyně dále poukázala na náleze Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, v němž se Ústavní soud vyslovil tak, že nesporná část nadměrného odpočtu se má vracet. Stejný názor zaujal též Soudní dvůr v rozsudku ze dne 14. 5. 2020 ve věci C-446/18, *AGROBET CZ, s.r.o.* Finanční úřad jej však žalobkyni zadržoval. Zopakovala, že finanční úřad zahájil postup k odstranění pochybností, který byl shledán nezákonným. Žalobkyně má za to, že měla být odškodněna i za dobu, po kterou probíhal nezákonný postup k odstranění pochybností.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházejí ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.).

Skutková zjištění

10. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně podala dne 30. 11. 2012 přiznání k DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2012, v němž vykázala nadměrný odpočet ve výši 4 929 029 Kč. Finanční úřad zahájil výzvou ze dne 17. 12. 2012, č. j. 198021/12/034912201174, postup k odstranění pochybností, na jehož základě žalobkyni vyměřil platebním výměrem ze dne 13. 1. 2014, č. j. 289501/14/2111-24802-201174, za zdaňovací období října roku 2012 nadměrný odpočet ve výši 1 883 644 Kč, který byl žalobkyni vyplacen dne 24. 1. 2014. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 10. 2014, č. j. 28309/14/5000-14307-705194, zamítl a platební výměr potvrdil.
11. Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 4. 2015, č. j. 45 Af 28/2013-181, určil, že postup k odstranění pochybností provedený u žalobkyně ve věci DPH za zdaňovací období říjen 2012 zahájený výše uvedenou výzvou byl nezákonný.
12. Dne 29. 6. 2015 žalobkyně požádala finanční úřad o přiznání úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ode dne 27. 12. 2012 do dne odepsání nadměrného odpočtu ve výši 1 883 644 Kč z bankovního účtu finančního úřadu. V žádosti poukázala na rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 28/2013-181. Finanční úřad rozhodl o žádosti žalobkyně prvostupňovým rozhodnutím, jímž žalobkyni úrok nepřiznal. Toto rozhodnutí napadla žalobkyně dne 29. 7. 2015 odvoláním, v němž navrhla změnit prvostupňové rozhodnutí tak, že jí bude přiznán úrok ode dne 27. 12. 2012 do dne odepsání nadměrného odpočtu z bankovního účtu finančního úřadu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 9. 2015, č. j. 29945/15/5300-21444-705194, zamítl odvolání žalobkyně a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně dne 23. 10. 2015 žalobu, v níž namítala, že jí byl nadměrný odpočet vyplacen opožděně v důsledku nezákonného postupu

k odstranění pochybností, přičemž s ohledem na směrnici o DPH a judikaturu Soudního dvora je třeba vyložit § 155 odst. 5 daňového řádu eurokonformně a napadené rozhodnutí jako nezákonné zrušit. Uvedla, že žádala o přiznání úroku z nadměrného odpočtu ode dne 27. 12. 2012, kdy jí měl být vyplacen, do dne odepsání z bankovního účtu finančního úřadu. O žalobě bylo rozhodnuto rozsudkem č. j. 45 Af 17/2015-29.

13. Rozsudkem č. j. 48 Af 2/2015-52 bylo uloženo finančnímu úřadu vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku žalobkyně ve výši 1 883 644 Kč na DPH za zdaňovací období říjen 2012, neboť tato povinnost mu svědčila bezodkladně po vydání rozhodnutí o nadměrném odpočtu.
14. V návaznosti na tento rozsudek finanční úřad rozhodnutím ze dne 20. 5. 2016, č. j. 2751013/16/2111-50522-208266, přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku ve výši 238 550 Kč. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359, změnil rozhodnutí finančního úřadu tak, že žalobkyni se podle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznává úrok z vratitelného přeplatku ve výši 256 677 Kč, která odpovídá úroku ve výši 14,05 % ročně z částky 1 883 644 Kč za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014. Žalobkyně poté v doplnění žaloby ve věci sp. zn. 45 Af 17/2015 ze dne 8. 12. 2016 sdělila soudu, že byla výše uvedeným rozhodnutím žalovaného zcela odškodněna a předmět sporu je mezi ní a žalovaným vyřešen, avšak s ohledem na § 75 s. ř. s. je žaloba důvodná a žalobkyně na jejím projednání trvá.
15. Rozsudkem č. j. 45 Af 17/2015-29 bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 9. 2015, č. j. 29945/15/5300-21444-705194, a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Soud konstatoval, že rozhodnutí žalovaného bylo v rozporu se závěry judikatury Soudního dvora a rozsudku ve věci K. Uzavřel, že finanční úřad byl v prodlení s vrácením nadměrného odpočtu od 5. 2. 2013 (neboť žalobkyně podala daňové přiznání se čtyřdenním zpožděním) do dne 24. 1. 2014, kdy byl přeplatek žalobkyni vrácen, a za toto období žalobkyni náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Soud uvedl, že žalovaný zahájené řízení ukončí při zohlednění změněné skutkové situace, kdy úrok byl již žalobkyni přiznán.
16. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání žalobkyně ze dne 29. 7. 2015 zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. V napadené rozhodnutí konstatoval, že žalobkyni vznikl nárok na úrok z nadměrného odpočtu ve výši 1 883 644 Kč vyměřeného za zdaňovací období říjen 2012 dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve smyslu rozsudku K za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014, jehož celková výše činí 256 676,16 Kč. Tento úrok byl však žalobkyni přiznán již v řízení zahájeném finančním úřadem z moci úřední v návaznosti na rozsudek č. j. 48 Af 2/2015-43, jímž bylo na základě žaloby na ochranu proti nečinnosti finančnímu úřadu uloženo vydat rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku. Jelikož byl žalobkyni úrok již přiznán v jiném řízení, nemůže žalovaný změnit prvostupňové rozhodnutí tak, že žalobkyni úrok přizná, neboť tím by byl žalobkyni úrok přiznán duplicitně. Poukázal na to, že žalobkyně v doplnění žaloby ve věci vedené u Krajského soudu v Praze pod sp. zn. 45 Af 17/2015 uvedla, že přiznáním úroku byla zcela odškodněna. Doplnil, že deklarace nezákonnosti postupu k odstranění pochybností soudem neznamená, že by se nadměrný odpočet považoval za konkludentně vyměřený dle § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu. K tomu odkázal na rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008-81. Soud neprohlásil žádný z úkonů finančního úřadu za nicotný. Na postup k odstranění pochybností je tedy třeba nahlížet tak, že proběhl, byť nezákonně.

17. Soudu je z úřední činnosti (řízení vedených pod sp. zn. 48 Af 45/2014, 48 Af 2/2017, 55 Af 19/2018 a 43 Af 32/2019) známo, že rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 17. 1. 2017, č. j. 48 Af 45/2014-60, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2014, jímž potvrdil platební výměr ze dne 13. 1. 2014, č. j. 289501/14/2111-24802-201174, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Rozhodnutím ze dne 7. 5. 2018, č. j. 21125/18/5300-21444-711428, žalovaný platební výměr ze dne 13. 1. 2014 zrušil a odvolací řízení zastavil, neboť uplynula lhůta pro stanovení daně. Dne 14. 5. 2018 podala žalobkyně u finančního úřadu žádost o vrácení vratitelného přeplatku ve výši 3 045 385 Kč, neboť na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2018 došlo ke konkludentnímu vyměření DPH za zdaňovací období říjen 2012. K tomu odkázala na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Současně požádala o přiznání a zaplacení úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky ve výši 3 045 385 Kč za období od 31. 12. 2012 do dne odepsání částky přeplatku z bankovního účtu správce daně a z částky ve výši 1 883 644 Kč za období od 31. 12. 2012 do 4. 2. 2013. Finanční úřad žalobkyni dne 30. 5. 2018 vrátil nadměrný odpočet DPH za zdaňovací období měsíce října roku 2012 ve výši 3 045 385 Kč s tím, že s ohledem na rozhodnutí ze dne 7. 5. 2018 se daň považuje za konkludentně vyměřenou na základě daňového přiznání podaného žalobkyní dne 30. 11. 2012. Rozhodnutím ze dne 25. 6. 2018, č. j. 3468756/18/2111-50523-202376, finanční úřad rozhodl o žádosti žalobkyně o přiznání úroku dle § 254 daňového řádu ze dne 14. 5. 2018 tak, že úrok z neoprávněného jednání správce daně se nepřiznává. Rozhodnutím ze dne 8. 4. 2019, č. j. 1900478/19/2111/50523-202376, finanční úřad žalobkyni přiznal úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve výši 2 346 195 Kč (z částky 1 883 644 Kč od 1. 1. 2013 do 4. 2. 2013 a z částky 3 045 385 Kč od 1. 1. 2013 do 29. 5. 2018) s odůvodněním, že na základě zrušení platebního výměru v odvolacím řízení v důsledku marného uplynutí lhůty pro stanovení daně byla žalobkyni stanovena daň (nadměrný odpočet) ke dni 30. 11. 2012 ve výši tvrzené žalobkyní v daňovém přiznání. Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 7. 2019, č. j. 29159/19/5100-41453-711400, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu o nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Řízení o žalobě proti tomuto rozhodnutí je vedeno u zdejšího soudu pod sp. zn. 43 Af 32/2019.
18. Soud si vyžádal písemnost Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2015, č. j. 35738/15/5100-41451-711334, na kterou poukazovala žalobkyně v žalobě, z níž zjistil, že jde o doplnění kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2015, č. j. 11 Af 1/2013-72, ve věci jiného daňového subjektu.

Posouzení návrhu soudem

19. Soud předně konstatuje, že nárok žalobkyně na úrok z nadměrného odpočtu za dobu ode dne 27. 12. 2012 do dne odepsání nadměrného odpočtu věcně posuzoval již v rozsudku č. j. 45 Af 17/2015-29, od jehož závěrů neshledal důvod se odchýlit.
20. Žalobkyně předně namítala, že žalovaný napadeným rozhodnutím popřel nárok na úrok za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014, který jí byl přiznán rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 55048/16/5300-21442-711359.
21. Podle § 101 odst. 4 daňového řádu přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.

22. Podle § 106 odst. 1 písm. d) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže bylo učiněno podání ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní nebo předběžné povahy. Podle odstavce 2 citovaného ustanovení týká-li se některý z důvodů zastavení řízení jen části jeho předmětu, zastaví se řízení jen v této části.
23. Podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu odvolací orgán může napadené rozhodnutí zrušit a řízení zastavit.
24. V daném případě v situaci, kdy byl žalobkyni úrok z daňového odpočtu (vratitelného přeplatku) za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 1 883 644 Kč dle § 155 odst. 5 daňového řádu na základě stejných skutkových okolností již za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014 pravomocně přiznán, nebylo na místě o témže nároku žalobkyně na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, tedy v téže věci, rozhodovat opakovaně. Prvostupňové rozhodnutí mělo být zrušeno a řízení dle § 106 odst. 1 písm. d) a odst. 2 daňového řádu v této části zastaveno. Jak uvádí J. Baxa v komentáři k § 106 daňového řádu, „*totožnost věci zakládající zákonný zákaz rozhodovat podruhé bude dána buďto totožným předmětem řízení (vyjádřeno slovy „z téhož důvodu“), a (nebo) totožnými příjemci rozhodnutí. [...] Překážka probíhajícího řízení se projeví v řízení podobně. Je-li vedeno daňové řízení s tímž předmětem a účastníky před konkrétním správcem daně, brání to konání dalšího řízení před tímž nebo jiným správcem daně. Řízení, které bylo zahájeno později, musí být z tohoto důvodu zastaveno (srov. § 14 odst. 1). Není přitom rozhodné, zda bylo řízení zahájeno na základě došlého prvního podání osoby zúčastněné na správě daní nebo správcem daně z moci úřední (srov. § 91).*“ (Daňový řád : komentář. J. Baxa a kol. Praha : Wolters Kluwer, 2011). Jelikož žalovaný uvedeným způsobem nepostupoval, je napadené rozhodnutí nezákonné. V tomto směru shledal soud první žalobní bod důvodným.
25. Soud však nesouhlasí s žalobkyní, že mělo dojít pouze ke zrušení prvostupňového rozhodnutí, a nikoli k (částečnému) zastavení řízení. Žalobkyně netvrdila ve vztahu k nároku na úrok z nadměrného odpočtu za zdaňovací období říjen 2012 ve výši 1 883 644 Kč za období od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014 žádné nové okolnosti a nenamítala, že by jí byl například v této části úrok přiznán v nesprávné (nižší) výši a její nárok na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu za uvedené období nebyl uspokojen. Odlišný závěr nelze dovodit ani z rozsudku NSS ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43, na který poukazuje žalobkyně, jenž se týkal odlišné situace - nesprávného posouzení žádosti o předepsání zbylé části úroku z neoprávněného jednání správce daně jako opožděného podání námitek dle § 254 odst. 5 daňového řádu, nikoli opakovaného rozhodování o úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu v téže výši z téže částky nadměrného odpočtu za totožné období na základně stejných skutkových tvrzení.
26. Soud se neztotožňuje s žalobkyní, pokud namítá, že v rozsudku č. j. 45 Af 17/2015-29 neposuzoval nárok na úrok z vratitelného přeplatku za dobu od 27. 12. 2012 do 4. 2. 2013. Soud v uvedeném rozsudku vycházel z toho, že žalobkyně žádala o přiznání úroku ode dne 27. 12. 2012. Žalobkyně již v žalobě, o které bylo rozhodnuto rozsudkem č. j. 45 Af 17/2015-29, poukazovala na nezákonnost postupu k odstranění pochybností a rozsudek zdejšího soudu, kterým byla jeho nezákonnost deklarována. Soud na základě žalobkyní uvedených skutečností vycházejí z rozsudku ve věci K a judikatury Soudního dvora shledal, že finanční úřad byl v prodlení s vrácením nadměrného odpočtu v době od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014, kdy byl přeplatek žalobkyni vrácen, a za toto období jí náleží úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

27. V dané věci nenastala taková změna skutkových či právních poměrů ani podstatná změna judikatury, která by odůvodnila prolomení vysloveného právního názoru (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, č. 1723/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50). Jak konstatoval NSS v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, „[t]akzvaná kasační závaznost rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (tj. závaznost jím vysloveného právního názoru pro další postup krajského soudu nebo správních orgánů v dané konkrétní věci) je zcela zásadním pravidlem zaručujícím právní jistotu účastníkům řízení a předvídatelnost postupu výše uvedených orgánů v dané věci. Má v konkrétní věci přednost i před zájmem na odstranění případné objektivní nesprávnosti soudem již vysloveného právního názoru. Respekt k tomuto pravidlu přispívá také k zajištění snesitelné délky soudních řízení ve věcech správního soudnictví a správních řízení.“ Uvedený závěr se přiměřeně uplatní i v případě, kdy krajský soud znovu rozhoduje poté, kdy v dané věci ve svém předchozím zrušujícím rozsudku zavázal správní orgány svým právním názorem.
28. Soud je tedy v dané věci vázán právním názorem vysloveným v předchozím rozsudku, podle něhož žalobkyni náleží úrok z nadměrného odpočtu za dobu od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014, po kterou byl finanční úřad v prodlení s jeho vrácením, od něhož se nemůže odchýlit. Překonat jej může jen NSS.
29. Soud pro úplnost opakuje právní názor, z něhož vycházel v předchozím rozsudku:
30. Podle čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, platí, 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. Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.
31. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu platí, že je-li poukazován 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 nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.
32. Z judikatury Soudního dvora, na kterou poukazuje žalobkyně a z níž vycházel zdejší soud již v rozsudku č. j. 45 Af 17/2015-29, vyplývá, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu DPH a členské státy jej v zásadě nemohou omezit (srov. bod 15 rozsudku ze dne 10. 7. 2008, C-25/07, ve věci *Alicja Sosnowska*, a v něm citované rozsudky ze dne 6. 7. 1995, C-62/93, ve věci *BP Supergaz*, a ze dne 18. 12. 2007, C-368/06, *Cedilac*). Členské státy jsou povinny respektovat zásadu neutrality společného systému DPH (srov. bod 16 rozsudku ve věci C-25/07). Vrácení daně musí být uskutečněno v takové lhůtě, která není v rozporu se zásadou proporcionality (srov. bod 62 rozsudku ze dne 18. 12. 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, ve věci *Garage Molenbeide*). Je-li nadměrný odpočet zadržován po dobu přesahující vnitrostátním zákonem předvídanou (přiměřenou)

lhůtu, náleží plátcí úrok jakožto kompenzace za to, že dočasně nemůže těmito penězi disponovat, neboť opačný závěr by byl v rozporu se zásadou neutrality (srov. bod 53 rozsudku ze dne 12. 5. 2011, C-107/10, ve věci *Enel Maritsa Izток 3AD*).

33. Tyto závěry se promítly do rozsudku NSS ve věci K, v němž soud judikoval, že „[v] případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si musí být vědom ‚ceny‘, kterou pro něho čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátcova tvrzení odpovídají skutečnosti. Touto „cenou“ je úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.“ (srov. bod 40 citovaného rozsudku ve znění opravného usnesení). Plátce daně z přidané hodnoty má tedy za dobu zadržování nadměrných odpočtů správcem daně nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. NSS také přesně specifikoval dobu, za niž úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu náleží. Na tuto judikaturu dále navázal např. v rozsudcích ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016-32, nebo ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23.
34. Dále soud nad rámec výše uvedeného odkazuje na judikaturu Soudního dvora týkající se povinnosti odškodnit nepřiměřeně dlouhé provádění kontrolních mechanismů, z níž vyplývá, že důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH není relevantní. V rozsudku ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12, *SC Rafinăria Steaua Română*, Soudní dvůr odkázal na svou předchozí judikaturu ve věci *Enel Maritsa Izток 3* a konstatoval, že „pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení.“ Dále uvedl „že důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH není z pohledu osoby povinné k dani relevantní. V tomto kontextu neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správního vyřizování žádosti, jež překročilo stanovené lhůty, a opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správních aktů, jež vrácení nadměrného rozpočtu protiprávně vyloučily a následně byly soudním rozhodnutím zrušeny.“ Obdobně viz rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 2. 2018, ve věci C-387/16. Jiný závěr neplyne ani z usnesení Soudního dvora ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15, *Kovozber*. Judikatura Soudního dvora tedy právní názor vyslovená zdejším soudem v rozsudku č. j. 45 Af 17/2015-29 nezpochybňuje.
35. Vyslovený právní názor nebyl překonán ani nálezem Ústavního soudu ze dne 22. 2. 2019, sp. zn. II. ÚS 819/18, a rozsudkem Soudního dvora ze dne 14. 5. 2020 ve věci C-446/18, *AGROBET CZ, s.r.o.* Žalobkyně v rámci včasných žalobních bodů netvrdila, že jí byla po dobu od 27. 12. 2012 do 4. 2. 2012 zadržována nesporná část nadměrného odpočtu DPH. Svou argumentaci založila výlučně na nezákonnosti postupu k odstranění pochybností, přičemž v tomto směru pouze odkázala na rozsudek zdejšího soudu č. j. 45 Af 28/2013-181. Nezákonnost postupu k odstranění pochybností přitom dle uvedeného rozsudku spočívala v tom, že výzva k odstranění pochybností neobsahovala konkrétní pochybnost ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu, jež by měla (mohla) být v rámci zahájeného postupu k odstranění pochybností rychle odstraněna, a měla být zahájena daňová kontrola, neboť povaha skutečností zjišťovaných finančním úřadem ze své podstaty nemohla vyhovět

požadavkům vzneseným judikaturou NSS na konkrétnost pochybnosti a na stmelenou časovou posloupnost úkonů tak, aby byl naplněn smysl a cíl postupu k odstranění pochybností.

36. Soud též připomíná, že účelem úroku zde není sankcionovat stát za nezákonné jednání, ale kompenzovat nemožnost disponovat s finančními prostředky, dojde-li k vrácení nadměrného odpočtu DPH po uplynutí přiměřené lhůty (viz např. bod 25 rozsudku Soudního dvora ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16, rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36), tedy lhůty, která v podmínkách vnitrostátní procesní úpravy dává správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření uplatněného nároku na nadměrný odpočet, a zároveň 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. Za tuto lhůtu lze považovat tříměsíční lhůtu vymezenou rozsudkem ve věci K (viz jeho body 38 až 40). Soud podotýká, že nezákonnost postupu k odstranění pochybností (která v daném případě spočívala mj. v tom, že správce daně zvolil postup k odstranění pochybností, ačkoli bylo na místě zahájení daňové kontroly) sama o sobě neodůvodňuje nepoužitelnost důkazních prostředků v jeho rámci opatřených.
37. Žalovaný respektoval závazný právní názor vyslovený v rozsudku č. j. 45 Af 17/2015-29, když v návaznosti na něj konstatoval, že žalobkyni vznikl nárok na úrok za dobu od 5. 2. 2013 do 24. 1. 2014 dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve smyslu rozsudku K, tedy z důvodu, že byl žalobkyni vyplacen až po uplynutí přiměřené lhůty. Uvedené závěry nepopřel tím, že současně vysvětlil, že za dané situace nebylo možné považovat nadměrný odpočet za konkludentně vyměřený dle § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu. Žalobní bod tedy není důvodný.
38. Pokud jde o námitku porušení zásady legitimního očekávání a jednotného výkonu státní moci, žalobkyně netvrdí takové skutečnosti, jež by svědčily o existenci správní praxe zakládající legitimní očekávání ve smyslu usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, k okamžiku vydání napadeného rozhodnutí (viz rozsudek NSS ze dne 16. 3. 2010, č. j. 1 Afs 50/2009-233). Písemnost ze dne 21. 10. 2015, která je doplněním kasační stížnosti ve zcela jiné věci, nesvědčí o tom, že by zde ke dni vydání napadeného rozhodnutí existovala ustálená, jednotná a dlouhodobá správní praxe správních orgánů, podle níž by v obdobných případech správní orgány přiznávaly úrok z vratitelného přeplatku tak, jak ho žalobkyně požaduje, a která by na straně žalobkyně mohla založit legitimní očekávání, že se v tomto případě neuplatní závěry rozsudku ve věci K, pokud jde o dobu, od níž je na místě úrok přiznat, a právní názor vyslovený zdejším soudem v rozsudku č. j. 45 Af 17/2015-29, jímž byl správní orgán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán. Lze poznamenat, že shodně se k době, za kterou náleží úrok, vyjádřil zdejší soud již v rozsudku ze dne 22. 3. 2016, č. j. 48 Af 2/2015-52, byť nikoli v rámci závazného právního názoru. Žalobkyně pak netvrdí a nedokládá, že by sama jednala v oprávněné důvěře v ustálenou správní praxi či určitý správní akt (viz rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159, v němž NSS vymezil podmínky, za nichž je důvěra ve správní praxi chráněna). Soud s ohledem na výše uvedený názor pro nadbytečnost neprovedl důkaz výsledkem Mgr. M. O. a JUDr. N. V..

Závěr a náklady řízení

39. S ohledem na výše uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná, a proto žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a podle ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
40. V dalším řízení žalovaný zohlední aktuální situaci, pokud jde o úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, včetně rozhodnutí, která byla vydána po vydání napadeného rozhodnutí, přičemž v rozsahu, ve kterém byl z téhož důvodu již žalobkyni úrok přiznán, nelze žádost znovu věcně projednat a je třeba řízení zastavit. Žádost lze věcně projednat pouze v rozsahu, v němž nebyl žalobkyni úrok z nadměrného odpočtu dle § 155 odst. 5 daňového řádu přiznán.
41. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náleží odměna za tři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast na jednání soudu) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Celková výše odměny tedy činí 9 300 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 900 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je společníkem právnické osoby zřízené podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů, která je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 10 200 Kč, ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www. nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 23. června 2020

Mgr. Tomáš Kocourek, Ph.D., v. r.
předseda senátu