



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců Mgr. Ivety Postulkové a JUDr. Jana Ryby ve věci

žalobce: **LEAR Corporation GmbH**, DIČ: CZ682171103
sídlem Von der Schanz 1-5, 65462 Ginsheim-Gustavsburg, SRN
zastoupený advokátem Mgr. Radkem Buršíkem
sídlem Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2016, č. j. 176010/16/2001-53522-108070,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 22. 1. 2016, č. j. 176010/16/2001-53522-108070, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 11 228 Kč do rukou jeho zástupce Mgr. Radka Buršíka, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou u Městského soudu v Praze (dále též „městský soud“) domáhá zrušení rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „žalovaný“ či

„správce daně“) blíže označeného v záhlaví tohoto rozsudku. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl žalobcovu námitku uplatněnou proti úkonu správce daně při placení daní, v níž se žalobce domáhal podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) předepsání úroků za opožděné vrácení vratitelných přeplatků vzniklých vyměřením nadměrných odpočtů daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období listopad 2013 ve výši 40 455 348 Kč za období od 1. 3. 2014 do 25. 7. 2014, a za zdaňovací období prosinec 2013 ve výši 34 963 813 Kč za období od 1. 4. 2014 do 25. 7. 2014 (dále též „námitka“).

2. V jediném žalobním bodu žalobce namítá nepřezkoumatelnost a nezákonnost napadeného rozhodnutí, jelikož správce daně v rozporu s § 102 odst. 3 daňového řádu se nevypořádal s uplatněnou judikaturou Soudního dvora EU (dále též „ESD“), Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu k nároku žalobce na úroky z prodlení za opožděné vrácení dvou vratitelných přeplatků vzniklých vyměřením nadměrných odpočtů DPH, které žalobci nepředepsal.
3. Žalobce namítá, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí je pouze doslovné znění právních předpisů, aniž žalovaný zohlednil závěry Nejvyššího správního soudu k aplikaci čl. 183 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice o společném systému DPH“) z rozsudku 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.
4. Podle žalobce byl žalovaný povinen aplikovat právní normu v souladu s principy práva EU ve smyslu rozsudků ESD (ze dne 9. 3. 1978 č. 106/77 ve věci *Finanze dello Stato* proti *Simmenthal SpA*; ze dne 19. 6. 1990 ve věci *C-213/89 Factortame Ltd* a další; ze dne 19. 11. 1991, ve spojených věcech *C-6/90* a *C-9/90 Francovich*; ze dne 6. 9. 2012 ve věci *C-18/11 Philips Electronics UK Ltd.*), nálezů Ústavního soudu ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04 (v něm je zmíněn rozsudek ESD ve věci *6/64 Costa v. ENEL*) a ze dne 6. 11. 2007, sp. zn. II. ÚS 3/06, či rozsudků Nejvyššího správního soudu (ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45; ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009-63; ze dne 14. 6. 2012, č. j. 1 Afs 48/2012-39; ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34). Podle závěrů uplatněných rozhodnutí byl žalovaný povinen aplikovat šestou směrnici Rady 77/388/EHS ve vztahu k zákonu č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „ZDPH“), tedy respektovat tzv. přímý účinek. K této otázce žalobce poukázal na další rozsudky ESD (ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech *C-286/94*, *C-340/95*, *C-401/95* a *C-47/96 Garage Molenheide* aj.; ze dne 10. 7. 2008 ve věci *C-25/07 Alicja Sosnowska*; ze dne 25. 10. 2001 ve věci *C-78/00 Komise v. Itálie*; ze dne 19. 9. 2000 ve spojené věci *C-177/99* a *C-181/99 Ampafrance a Sanofi, Recueil*; ze dne 12. 5. 2011 ve věci *C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3 Ad*; ze dne 24. 10. 2013 ve věci *C-431/12 Rafinăria Steaua Română SA*; ze dne 17. 7. 2014 ve věci *C-654/13 Delphi Hungary*; či na usnesení ze dne 21. 10. 2015 ve věci *C-120/15 Kovozber*).
5. Žalobce konstatuje, že z uvedené judikatury vyplývá oprávnění žalovaného prověřovat správnost a oprávněnost uplatněného nároku na nadměrný odpočet, avšak trvá-li prověřování nepřiměřeně dlouho, s ohledem na zásadu přiměřenosti (proporcionality) a princip neutrality DPH, má být přiznán osobě povinné k dani nárok na odškodnění v podobě úroku z prodlení, jak dovodil právě Nejvyšší správní soud ve shora zmíněném rozsudku č. j. 7 Aps 3/2013-34. V něm za přiměřenou dobu prodlení s vrácením vratitelného přeplatku vzniklého vyměřením nadměrného odpočtu po provedení postupu

k odstranění pochybností nebo daňové kontroly se považuje doba 3 měsíců ode dne, jímž uplynulo zdaňovací období, za které je předmětný nadměrný odpočet uplatňován (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). Proto za dobu nepřiměřeně dlouhou nelze na daňovém subjektu spravedlivě požadovat, aby takový zásah do svých práv strpěl bez odpovídající kompenzace, jak vyplynulo rovněž z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 1 Ao 1/2009-120. K této otázce dále žalobce odkázal na související rozsudky ESD (ze dne 25. 11. 2010 ve věci C-429/09 Günter Fuß proti Stadt Halle; ze dne 5. 3. 1996 ve spojených věcech C-46/93 a C-48/93 Brasserie du pêcheur a Factortame; ze dne 28. 6. 2001 ve věci C-118/00 Larsy či ze dne 30. 9. ve věci C-224/01 Köbler.

6. Soudní výklad unijního práva je podle žalobce aplikovatelný i na právní vztahy vzniklé před vydáním příslušného rozhodnutí, neboť soud objasňuje význam a dosah jednotlivých ustanovení tak, jak musí být užívány od okamžiku jejich vstupu v platnost, odkazuje k tomuto na rozsudky ESD ze dne 27. 3. 1980 ve věci 61/79 Amministrazione delle Finanze dello Stato v Denkavit Italia či ze dne 18. 10. 2012 ve věci C-525/11 Mednis SIA proti Valsts ieņēmumu dienests. Případné omezení aplikovatelnosti výkladu ESD musí být zmíněno přímo v rozsudku z důvodu nutnosti určení jediného okamžiku časového účinku příslušné judikatury. Žalobce odkazuje dále na rozsudky ESD (ze dne 6. 3. 2007 ve věci C-292/04, ze dne 30. 11. 1995 ve věci C-55/94 Reinhard Gebhard proti Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano; ze dne 4. 7. 2006 ve věci C-212/04 Adeneler a ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 Kovozber), i na rozsudky Nejvyššího správního soudu (ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013-46; ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 174/2014-61; ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015-27. Z uvedených rozhodnutí dle žalobce vyplývá, že nárok na úrok vzniká plátcí daně, prokáže-li oprávněnost alespoň části nadměrného odpočtu. Částka vyměřeného nadměrného odpočtu je přitom základem pro výpočet úroku. Neunesení důkazního břemene plátcem daně se projeví snížením částky úroku, popř. tím, že nárok na úrok vůbec nevznikne, bez ohledu na dobu trvání postupu k prověření oprávněnosti nadměrného odpočtu a i bez ohledu na to, kdo případné průtahy zavinil.
7. Žalobce proto nesouhlasí se žalovaným, který jeho požadavek na přiznání úroku z nadměrného odpočtu bez aplikace závěrů již zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2013-34 odmítl z důvodu, že postup směřující k ověření oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu byl již ukončen, a den, od kterého má být odpočet úročen, nastal ještě před vydáním zmiňovaného rozsudku. Podle žalobce právo daňového subjektu požádat o vrácení vratitelného přeplatku vzniklého předepsáním úroku za opožděné vrácení nadměrného odpočtu DPH dosud trvá (srov. § 155 odst. 6 daňového řádu).
8. Žalobce konstatuje, že nezpochybňuje názor žalovaného, že projednávaný případ nesplňuje podmínky pro vznik nároku na úrok podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015, na uvedeném ustanovení svůj nárok však nezakládá, dovolává se přímého účinku čl. 183 odst. 1 Směrnice o společném systému DPH.
9. Žalobce v souladu s výše uvedeným navrhuje, aby Městský soud v Praze napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

10. Žalovaný v písemném vyjádření navrhl zamítnutí žaloby. Napadené rozhodnutí považoval za přezkoumatelné, správce daně v něm dostačujícím způsobem odůvodnil, proč žalobci nepřiznal úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ani nárok na úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu. Ačkoli k judikatuře ESD a Nejvyššího správního soudu se správce daně nevyjádřil, dovodil žalovaný názor správce daně o nemožnosti přiznat úrok podle evropských předpisů či judikatury, neboť přiznání požadovaného úroku bránila vnitrostátní právní úprava.
11. Podle žalovaného nebylo možno vyhovět požadavku žalobce na přiznání úroku z nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Úrok náleží daňovému subjektu, je-li vratitelný přeplatek vrácen po lhůtě stanovené zákonem. V případě nadměrných odpočtů na DPH za předmětná zdaňovací období měly být vratitelné přeplatky vráceny žalobci podle § 105 odst. 1 ZDPH bez žádosti do 30 dnů od vyměření (tj. od vydání platebního výměru), což žalovaný učinil. Správce daně po seznámení žalobce s výsledkem postupu k odstranění pochybností vydal platební výměr na DPH za listopad 2013 dne 21. 7. 2014 pod č. j. 4629693/14/2001-25003-108225 (dále též „platební výměr na DPH za listopad 2013“) a shodný den, tedy dne 21. 7. 2014, vydal i platební výměr na DPH za prosinec 2013 pod č. j. 4641807/14/2001-25003-108225 (dále též „platební výměr na DPH za prosinec 2013“). V obou případech nadměrné odpočty byly žalobci vráceny dne 25. 7. 2014. Jelikož oba nadměrné odpočty byly vráceny v zákonné lhůtě, nenáleží podle žalovaného žalobci úrok z pozdě vráceného vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Z tohoto důvodu úrok správce daně nepředepsal a nevydal rozhodnutí o jeho přiznání. Úrok je tzv. sankcí za „nečinnost“ správce daně při vracení částky náležející daňovému subjektu, která prošla testem vratitelnosti, částku správce daně vrátil v zákonem stanovené lhůtě.
12. K rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, a dalším souvisejícím rozsudkům, žalovaný uvedl, že takový rozsudek platí pro správce daně při rozhodnutí v tamní věci a zavazuje toliko tamní krajský soud, popř. věci tamnímu případu obdobné. Projednávaná věc je však odlišná. V tamní věci byl vyměřen nadměrný odpočet až v odvolacím daňovém řízení, kdežto v projednávané věci ve vyměřovacím řízení žalovaný postupoval podle zákona a vyměřil a vrátil nadměrné odpočty neprodleně po odstranění pochybností o údajích uvedených v daňových přiznáních. V dané věci poté, co žalovaný měl o údajích uvedených v daňových přiznáních důvodné pochybnosti, výzvy k jejich odstranění vydal v zákonné lhůtě 30 dnů. Při hodnocení důkazních prostředků a vydání rozhodnutí nebyl nečinným. Délka vyměřovacího řízení za listopad 2013 byla ovlivněna tím, že žalobce předkládal důkazní prostředky v prodloužené lhůtě, k odstranění pochybností došlo až na základě důkazních prostředků dodaných žalobcem v průběhu dvou až čtyř měsíců od předložení prvotních dokladů.
13. Žalovaný vyjádřil úvahu k Nejvyšším správním soudem judikované tříměsíční lhůtě, po kterou musí daňový subjekt strpět prověřování vykázaného nadměrného odpočtu bez nároku na úrok, že z této lhůty počínající běžet od konce příslušného zdaňovacího období, by na skutečné prověřování tvrzeného nadměrného odpočtu připadalo pouze cca 25 dní. Lhůta pro podání daňového přiznání činí 25 dní od konce zdaňovacího období, správce daně má pro vydání výzvy k odstranění pochybností lhůtu 30 dní a teprve po té daňový subjekt dokládá související doklady. Dodržení této žalobcem namítané tříměsíční lhůty se stává prakticky nemožným v případě, kdy daňový subjekt žádá prodloužení lhůty stanovené výzvou k odstranění pochybností. Správce daně by tak musel přiznávat úrok

z vráceného nadměrného odpočtu pokaždé, kdy nelze vyměřit tvrzenou daň bez prověření důvodu pochybností o její výši. V právě projednávaném případě považoval žalovaný aplikaci této tříměsíční lhůty za zjevně nepřiměřenou.

14. Žalovaný k judikatuře ESD předně odkázal na znění čl. 183 odst. 1 Směrnice o společném systému DPH: „...mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.“ V rozsudku ESD ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/15, C-401/95 a C-47/96, Garage Molenheide BVBA, podle belgické právní úpravy částka převýšení odpočtu se převádí do dalšího zdaňovacího období nebo může být na konci kalendářního roku na žádost osoby povinné k dani vyplacena; při zrušení zadržení odpočtu byl v rozporu se zásadou přiměřenosti výpočet úroku, ve kterém nebylo považováno za počátek datum, ke kterému měl být odpočet DPH za normálního běhu událostí vyplacen. V případě českého práva jsou nadměrné odpočty vráceny měsíčně ve lhůtě do 30 dnů ode dne vyměření, proto uvedený rozsudek nelze vztáhnout na projednávaný případ. V rozsudku ESD ze dne 10. 7. 2018 ve věci C-25/07 Alicja Sosnowska byla předmětem posuzování polská právní úprava, podle níž se odpočet vrací ve lhůtě do 60 dnů od podání přiznání, jež může být u určitých osob prodloužena na 180 dnů. Úprava prodloužení lhůty na 180 dnů je v rozporu se zásadou proporcionality, neboť je nákladnější pro tuto skupinu osob povinných k dani. Dle žalovaného uvedený rozsudek na daný případ také nedopadá. Rozsudek ESD ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 Enel Maritsa Iztok se také nevztahuje na projednávaný případ, v bulharském případě dochází k vrácení nadměrného odpočtu ve lhůtě 45 dnů od podání daňového přiznání za třetí následující měsíční zdaňovací období. Tamní soud posuzoval přiměřenost nepřiznání úroku v případě prodloužení lhůty, pokud je správnost tvrzené daně správcem daně prověřována v rámci daňové kontroly. Rozsudek ESD ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 Kovozer se týkal daňového řízení, ve kterém lze lhůtu 30 dní pro vrácení odpočtu prodloužit v případě prověřování na 6 až 12 měsíců, taková lhůta byla tamním soudem označena za nepřiměřenou. Ani tento rozsudek není blízký projednávané věci.
15. Podle žalovaného rozdílnost v podmínkách a rozhodných skutečnostech jednotlivých případů bez zohlednění specifik vylučuje možnost aplikace evropské judikatury na daný případ. Podle čl. 252 Směrnice o společném systému DPH mohou členské státy stanovit odlišná zdaňovací období, měsíční až tříměsíční, přitom podle české právní úpravy je zdaňovacím obdobím měsíc. Standardně se daňovému subjektu podle české právní úpravy nadměrný odpočet vrátí ve velice krátké lhůtě 30 dnů od vyměření daně, které probíhá měsíčně. Např. za obvyklých okolností by došlo k vrácení nadměrného odpočtu za listopad 2013 dne 25. 2. 2014. Z důvodů prověřování byl vrácen dne 25. 7. 2014. Takto koncipovaná lhůta je pro žalobce příznivější, než lhůta k vrácení za běžných okolností podle jiných vnitrostátních úprav shora zmiňovaných v rozsudcích ESD, uvedenou lhůtu lze považovat za přiměřenou.
16. Žalovaný považoval za nadbytečné se vyjadřovat k časovým účinkům rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34.
17. Městský soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Žalobu shledal za důvodnou.

18. Městský soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, jelikož žalobce i žalovaný po řádném poučení soudem ve stanovené lhůtě dvou týdnů svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřili, udělili konkludentní souhlas s takovým postupem (§ 51 s. ř. s.).
19. Městský soud posoudil věc takto:
20. Podle čl. 183 Směrnice o společném systému DPH „*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.*“
21. Podle čl. 252 odst. 1 Směrnice o společném systému DPH „*Přiznání k dani se podává ve lhůtě, kterou stanoví členské státy. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce každého zdaňovacího období.*“
22. Podle čl. 252 odst. 2 Směrnice o společném systému DPH „*Zdaňovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční.*“
23. Podle čl. 252 Směrnice o společném systému DPH „*Členské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok.*“
24. Podle § 89 odst. 4 daňového řádu „*Pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takového podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.*“
25. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu „*V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.*“
26. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu „*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.*“
27. Podle § 105 odst. 1 ZDPH „*Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření.*“
28. Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. „*Soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí.*“
29. Ze správního spisu vyplývají tyto skutečnosti:
30. Dne 27. 12. 2013 žalobce podal žalovanému přiznání k DPH za zdaňovací období listopad 2013, na jeho ř. 65 uplatnil nadměrný odpočet 40 654 317 Kč. Výzvou ze dne 15. 1. 2014

pod č. j. 236596/14/2001-25101-107216 žalovaný stanovil žalobci 20 denní lhůtu pro odstranění ve výzvě specifikovaných pochybností. Tato výzva byla žalobci doručena dne 17. 1. 2014. Dne 5. 2. 2014 žalobce požádal o prodloužení lhůty, čemuž žalovaný vyhověl a rozhodnutím ze dne 17. 2. 2014, č. j. 959454/14/2008-05401-106288, lhůtu prodloužil do dne 31. 3. 2014. Ve dnech 5. 3. 2014 a 30. 6. 2014 proběhla dvě ústní jednání ke zdaňovacímu období listopad 2013 za účasti obou stran. Dne 21. 7. 2014 vydal žalovaný pod č. j. 4629693/14/2001-25003-108225 Platební výměr na DPH za zdaňovací období listopad 2013, správce daně jím vrátil žalobci nadměrný odpočet snížený o částku 198 969 Kč, ve výši 40 455 348 Kč, který žalobci poukázal dne 25. 7. 2014.

31. Dne 24. 1. 2014 žalobce podal žalovanému Přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2013, na jeho ř. 65 uplatnil nadměrný odpočet 34 963 813 Kč. Výzvou ze dne 25. 2. 2014 pod č. j. 1152237/14/2001-25103-108070 žalovaný stanovil žalobci 20 denní lhůtu pro odstranění ve výzvě specifikovaných pochybností. Tato výzva byla žalobci doručena dne 28. 2. 2014. Dne 13. 3. 2014 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období prosinec 2013, na jeho ř. 66 uvedl nulový rozdíl oproti poslední známé dani při podání dodatečného daňového přiznání. Dne 4. 7. 2014 proběhlo ústní jednání ke zdaňovacímu období prosinec 2013 za účasti obou stran. Dne 21. 7. 2014 vydal žalovaný pod č. j. 4641807/14/2001-25003-108225 Platební výměr na DPH za zdaňovací období prosinec 2013, správce daně v něm konstatoval, že výše nadměrného odpočtu se nezměnila a vrátil žalobci nadměrný odpočet v uplatněné výši 34 963 813 Kč, který žalobci poukázal dne 25. 7. 2014.
32. Dne 11. 1. 2016 podal žalobce námitku proti úkonu správce daně při placení daní, v níž požaduje úroky z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za opožděná vrácení nadměrných odpočtů DPH za zdaňovací období listopad 2013 z částky 40 455 348 Kč od 1. 3. 2014 do 25. 7. 2014, a za zdaňovací období prosinec 2013 z částky 34.963.813 Kč od 1. 4. 2014 do 25. 7. 2014. Ve 12 stránkové obsažné námitce konstatuje, že mu měl být přeplatek vrácen nejpozději ve lhůtě tří měsíců ode dne následujícího po uplynutí příslušného zdaňovacího období do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. V námitce argumentuje shodně jako v podané žalobě, poukazuje v ní na konkrétní judikaturu ESD, Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu, shodnou, kterou uplatnil v žalobě shora popsáné (body 2. až bod 9.), proto na tuto pasáž městský soud pro stručnost odkazuje.
33. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, jímž žalobcovu námitku zamítl, citoval § 105 odst. 1 daňového řádu a konstatoval, že řádný termín pro vrácení nadměrného odpočtu byl pro zdaňovací období listopad 2013 dne 24. 1. 2014 a pro zdaňovací období prosinec 2013 dne 26. 2. 2014. Při přezkumu obou přiznání k DPH vznikly správci daně pochybnosti, k jejichž odstranění byl žalobce vyzván ve smyslu § 89 odst. 4 daňového řádu, jež rovněž citoval. Uvedl, že výzva k odstranění pochybností byla vydána v zákonem stanovené lhůtě, proto úrok z vratitelného přeplatku nemohl vzniknout. Po odstranění pochybností byly vydány dne 21. 7. 2014 dva platební výměry, první za zdaňovací období listopad 2013 (v něm nadměrný odpočet byl snížen o částku 198 969 Kč) a druhý za zdaňovací období prosinec 2013 (nadměrný odpočet byl stanoven v souladu s § 105 odst. 4 ZDPH), oba je specifikoval. Za účelem vrácení přeplatků byly vystaveny platební poukazy splatné dne 25. 7. 2014. Zdůraznil, že v rámci klientského přístupu výrazně zkrátil zákonem stanovenou 30 denní lhůtu pro vrácení vzniklého přeplatku. Povinnou 30 denní lhůtu k vrácení vzniklého přeplatku stanovenou v § 105 odst. 1 ZDPH s ohledem na

uvedené proto dodržel, úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nevznikl.

34. Žalovaný považoval úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu sankcí za „nečinnost“ správce daně při vracení částky, která náleží daňovému subjektu, a ta je současně v daném okamžiku evidována na osobním daňovém účtu správcem daně již jako vratitelný přeplatek. Účelem takové sankce není odškodnit daňový subjekt za nestanovení daně v souladu se zákonem, nýbrž to, že částka prošla testem vratitelnosti a správce daně ji nevrátil v zákonem stanovené lhůtě. Podle žalovaného ... *„Správce daně je primárně vázán obecně závaznými právními předpisy. Vzhledem k tomu, že na konkrétní případ dopadá zákonná úprava zákona o DPH a daňového řádu, jež nebyla Ústavním soudem prohlášena za rozpornou správním řádem a základními demokratickými principy, je třeba dle této postupovat. Správce daně tak v duchu zásady legality i nadále vychází z § 155 odst. 5 daňového řádu, který hovoří o nároku daňového subjektu na úrok v případě, kdy mu byl vrácen vratitelný přeplatek po zákonem stanovené lhůtě. Právní norma zde obsažená a ani ostatní právní normy ve znění účinném do 31. 12. 2014 neupravují postup v případě „zadržovaného nadměrného odpočtu“, který není vratitelný.“* Povinnost vrátit vratitelný přeplatek do 30 dnů ode dne vyměření shledal žalovaný za dodrženou.
35. Žalovaný uzavřel, že se žalobce domáhal úroku, který byl novelou (zákonem č. 267/2014 Sb.) od 1. 1. 2015 podle § 254a daňového řádu definován jako úrok z daňového odpočtu. Novela stanovila nárok daňového subjektu na úrok z přiznaného nadměrného odpočtu, jestliže postup k odstranění pochybností trval déle než 5 měsíců. Přechodné ustanovení čl. VII odst. 6 připouštělo uplatnění úroku podle § 254a daňového řádu i pro postupy k odstranění pochybností zahájené přede dnem 1. 1. 2015, kdy stanovená 5 měsíční lhůta počala běžet až od 1. 1. 2015. Z přechodného ustanovení žalovaný dovodil, že úrok se nevztahoval na postupy k odstranění pochybností ukončené přede dnem nabytí účinnosti této novely, jelikož úmyslem zákonodárce bylo přiznat úroky podle § 254a daňového řádu nejdříve od 1. 6. 2015. Z uvedeného důvodu žalobci nárok na úrok z daňového odpočtu nepříslušel ani podle § 254a daňového řádu.
36. Městský soud konstatuje, že předmětem sporu je rozhodnout, zda žalobce má či nemá nárok na přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za opožděné vrácení nadměrných odpočtů DPH za zdaňovací období listopad 2013 a prosinec 2013. Otázkou aplikace § 254a daňového řádu se soud nezabýval, neboť ji strany nespoujají.
37. Městský soud v předmětné věci se s argumentací napadeného rozhodnutí na žalobcovu uplatněnou námitku, ztotožnit nemohl a přisvědčil žalobci z uvedených důvodů.
38. Předně z povahy věci se soud nejprve musel zabývat tím, zda je napadené rozhodnutí žalovaného zatíženo vadou, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, (publ. pod č. 1546/2008 Sb. NSS) je mezi takové vady třeba řadit i nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů. Soud je tedy povinen přihlížet k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost nebo pro nedostatek důvodů z moci úřední, tedy aniž by žalobce nepřezkoumatelnost ve své žalobě konkrétně namítal. V daném případě žalobce tuto námitku i vznesl. O nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů lze pak hovořit zejména v situaci, kdy se správní orgán v rozhodnutí řádně nevypořádá se všemi námitkami účastníků řízení, případně své rozhodnutí neodůvodní vůbec nebo nedostatečně vzhledem k požadavkům

zákona. Tuto vadu přitom nelze zhojit ve vyjádření k žalobě (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71), jak tomu zčásti bylo v dané věci.

39. Důvod namítané nepřezkoumatelnosti dovozuje žalobce z toho, že z napadeného rozhodnutí nevyplývá, jak se žalovaný vypořádal s žalobcem uplatněnou judikaturou ESD a Nejvyššího správního soudu i závěry Ústavního soudu k aplikaci čl. 183 odst. 1 Směrnice o společném systému DPH.
40. Žalobcova právní argumentace v podané námitce proti úkonu žalovaného při placení daně představuje cca 10 stran textu judikatury, jež v pátém odstavci na str. 2 napadeného rozhodnutí žalovaný shrnul, takto: *„Správce daně je primárně vázán obecně závaznými právními předpisy. Vzhledem k tomu, že na konkrétní případ dopadá zákonná úprava zákona o DPH a daňového řádu, jež nebyla Ústavním soudem prohlášena za rozpornou s právním řádem a základními demokratickými principy, je třeba dle této postupovat. Správce daně tak v duchu zásady legality i nadále vychází z § 155 odst. 5 daňového řádu, který hovoří o nároku daňového subjektu na úrok v případě, kdy mu byl vrácen vratitelný přeplatek po zákonem stanovené lhůtě. Právní norma zde obsažená a ani ostatní právní normy ve znění účinném do 31. 12. 2014 neupravují postup v případě „zadržovaného nadměrného odpočtu“, který není vratitelný. Vznikne-li vratitelný přeplatek při správě daně z přidané hodnoty v důsledku vyměření nadměrného odpočtu, je správce povinen vrátit ho do 30 dnů od vyměření. Úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu je sankcí za „nečinnost“ správce daně při vrácení částky, která náleží daňovému subjektu, a která je současně v daném okamžiku evidována na osobním daňovém účtu již jako vratitelný přeplatek. Účelem této sankce tak není odškodnit daňový subjekt za to, že nebyla daň stanovena v souladu se zákonem, ale naopak za to, že částka již prošla testem vratitelnosti a správce daně ji nevrátil v zákonem stanovené lhůtě. Daňový subjekt tudíž nemá oporu v závazném právním předpise pro vznik úroku ze „zadržovaného daňového odpočtu“.“*
41. Z uvedeného vyjádření žalovaného bez jakékoli argumentační podpory judikatury není možno seznat, z jakých konkrétních důvodů žalovaný pominul vypořádat konkrétní rozhodnutí ESD, Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu, jichž se žalobce v námitce dovolal, jež v dané době byly ve věci i relevantními, zejména ve vztahu k dopadu přímého účinku čl. 183 odst. 1 Směrnice o společném systému DPH. Shora uvedené odůvodnění žalovaného nelze akceptovat za souladné s § 102 odst. 3 daňového řádu, neboť není dostatečně přesvědčivé a nedokládá správnost a zákonnost postupu správního orgánu. Ani dílčí vypořádání ve vyjádření k žalobě nemůže zmírnit nedostatečné odůvodnění napadeného rozhodnutí.
42. K této otázce soud upozorňuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2007, č. j. 9 As 71/2008-109 *„funkcí odůvodnění správního rozhodnutí je zejména doložit správnost a nepochybně i zákonnost postupu správního orgánu, jakož i vydaného rozhodnutí, jehož jedna z nejdůležitějších vlastností je přesvědčivost. Je proto nutné, aby se správní orgán v souladu s § 68 odst. 3 správního řádu vypořádal s námitkami účastníků řízení, přičemž z odůvodnění jeho rozhodnutí musí být seznatelné, z jakého důvodu považuje námitky účastníka řízení za liché, mylné anebo vyvrácené.“* Obdobně tak bylo judikováno v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46 či ze dne 4. 2. 2010, č. j. 8 Afs 1/2010-53. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84, bylo konstatováno *„nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi námitkami, které v něm byly uplatněny, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí zpravidla spočívající v nedostatku jeho důvodů [§ 76 odst. 1*

písm. a) s. ř. s.j. (...)“ Není nutné, aby žalovaný do svých rozhodnutí doslovně přepisoval sebeobsáhlejší podání, musí však v odůvodnění zohlednit alespoň jádro právní argumentace obsažené v námitce, což se v daném případě nestalo. Závěry obsažené v napadeném rozhodnutí tak nevychází ze skutkových zjištění vyplývajících ze správního spisu.

43. V napadeném rozhodnutí žalovaný nikterak nereagoval ani na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013- 34, na jehož závěry žalobce v námitce opakovaně upozornil. Pod bodem 38 tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„vnitrostátní právo neobsahuje žádné ustanovení o lhůtě, které by mohlo být podkladem pro jeho analogické užití a zaplnění mezery spočívající v tom, že toto právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Takové ustanovení neobsahují ani předpisy práva Evropské unie. Z citované judikatury Soudního dvora je nicméně zřejmé, že uvedená lhůta má své nepochybné horní limity. (...) Z uvedeného lze tedy usuzovat, že lhůta tří měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora, (...)“*
44. Před účinností novely daňového řádu č. 267/2014 Sb., jímž byl do daňového řádu přijat nový institut úroku z daňového odpočtu, se na pozdní vrácení přeplatku či nadměrného odpočtu aplikovalo ustanovení § 155 daňového řádu, dle něhož byl přiznáván daňovým subjektům nárok na úrok z prodlení při pozdním vrácení přeplatku, a to ve výši 14 % + repo sazba stanovená Českou národní bankou. Tento výklad vycházel z četné judikatury správních soudů, např. právě z výše zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 ve věci „Kordárna“, jenž se stal základem pro další rozhodnutí v obdobných případech. Stran judikatury vztahující se k dané problematice žalobce citoval i rozhodnutí ESD, především sp. zn. C-120/15 Kovozber ze dne 21. 10. 2015, ve věci vyplácení úroků z prodlení ze zadržování nadměrného odpočtu na DPH z důvodu prověřování oprávněnosti uplatnění nadměrného odpočtu prostřednictvím daňové kontroly. Se závěry tohoto rozhodnutí se žalovaný též v napadeném rozhodnutí nikterak nevypořádal, stejně tak s ostatními rozhodnutími ESD citovanými žalobcem (C-107/10; C-25/07; C-286/94).
45. Městský soud na základě shora uvedeného shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a uzavřel, že žaloba byla důvodná, proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil.
46. V novém rozhodnutí žalovaný vázán právním názorem soudu podle § 78 odst. 5 s. ř. s. se bude zabývat žalobcem uplatněnou judikaturou k dané věci, zejména závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, nakolik je lze vztáhnout na právě projednávaný případ ve vztahu k otázce eurokonformního výkladu § 155 odst. 5 daňového řádu. Pokud dospěje k závěru, že úrok z prodlení ze zadržování nadměrného odpočtu na DPH měl být předepsán, bude se zabývat tím, zda v případě, že došlo na žádost žalobce k prodloužení lhůty k odstranění pochybností stanovené správcem daně, je či není třeba posunout den vzniku nároku daňového subjektu na úrok z prodlení ze zadržování nadměrného odpočtu na DPH o dobu, o kterou byla lhůta k odstranění pochybností fakticky prodloužena. K této otázce bude přiměřeně vycházet ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu např. ze dne 22. 3. 2017, čj. 6 Afs 3/2017-39, ke zdaňovacímu období listopad 2013.

47. Městský soud rozhodl o náhradě nákladů řízení podle § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a náklady právního zastoupení za dva úkony právní služby (příprava a převzetí zastoupení, sepsání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí podle advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb.) částku 3 100 Kč (viz § 7, § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. $2 \times 3\,100\text{ Kč} = 6\,200\text{ Kč}$, a dvě paušální částky po 300 Kč (viz § 13 odst. 4 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. $2 \times 300\text{ Kč} = 600\text{ Kč}$. Jelikož zástupce je plátcem DPH, připočte se částka ve výši 1 428 Kč. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 11 228 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě do rukou jeho právního zástupce.

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.

Praha 20. srpna 2019

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu