



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Martina Lachmanna v právní věci

žalobkyně: **ERAMENT Trading, s. r. o.**, IČO: 24147435, se sídlem nám. 14. října 1307/2, 150 00 Praha 5,
zastoupena Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 15800 Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2016, č. j.: 34945/16/5300-21441-704561,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 8. 2016 č. j.: 34945/16/5300-21441-704561 a rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 16. 12. 2015 č. j. 7347298/15/2005-52524-107384, se zrušují a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 15 342,- Kč do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Jakuba Hajdučka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 16. 12. 2015, č. j. 7347298/15/2005-52524-107384, jímž jí správce daně nepřiznal úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012, a prvostupňové rozhodnutí potvrdil.

2. Vratitelný přeplatek spočíval v nadměrném odpočtu, který žalobkyně vykazala v daňovém přiznání, a který správce daně poté, co provedl postup k odstranění pochybností, vyměřil ve shodné výši platebním výměrem ze dne 15. 10. 2013. Protože prověřování daně bylo ukončeno téměř po roce od zahájení postupu k odstranění pochybností, žalobkyně podala též žalobu k Městskému soudu v Praze na nezákonnost zahájení a průběhu postupu k odstranění pochybností. Městský soud nejdříve její žalobu zamítl rozsudkem ze dne 27. 8. 2014, č. j. 5 A 118/2013-51, který byl následně ke kasační stížnosti žalobkyně zrušen rozsudkem NSS ze dne 28. 1. 2015, č. j. 2 Afs 174/2014-27. V novém rozsudku ze dne 11. 11. 2015, č. j. 5 A 118/2013-80, již městský soud vázán právním názorem NSS, žalobě vyhověl a konstatoval, že postup k odstranění pochybností – byť zahájen v souladu se zákonem – byl nezákonným zásahem od 29. 11. 2012, neboť od tohoto dne správce daně prokazatelně disponoval doklady, ze kterých bylo patrné, že uvedený postup bude zdlouhavý a správce daně tak měl nejpozději tohoto dne přejít do daňové kontroly.
3. Dne 30. 11. 2015 žalobkyně podala žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Správce daně žádost zamítl rozhodnutím ze dne 16. 12. 2015, označeným v záhlaví tohoto rozsudku. Následně podané odvolání (14. 1. 2016) žalobkyně vyhodnotil jako opožděné a řízení o její žádosti zastavil, nicméně žalobkyně podala odvolání i proti tomuto rozhodnutí správce daně, kterému správce daně v rámci autoremedury vyhověl, a věc byla postoupena žalovanému k rozhodnutí o odvolání. Žalobkyně podala dne 15. 3. 2016 novou žádost o přiznání úroku z vratitelného přeplatku, kterou správce daně vyhodnotil jako doplnění odvolání ze dne 14. 1. 2016 a postoupil jej žalovanému. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl napadeným rozhodnutím ze dne 8. 8. 2016 a rozhodnutí správce daně ze dne 16. 12. 2015 potvrdil.
4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul skutkový stav v rozsahu, v jakém je vymezen v úvodu tohoto rozsudku a dospěl k závěru, že správce daně nepochybil, pokud žalobkyni úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu nepřiznal, neboť se ztotožnil se správcem daně, že pro takový postup není v případě žalobkyně opora v zákoně. Žalovaný akceptoval názor soudu v dřívějším rozsudku č. j. 5 A 118/2013-80, že správce daně pochybil v průběhu postupu k odstranění pochybností, pokud nepřešel nejpozději do 29. 11. 2012 do daňové kontroly. Dodal však, že i v případě, že by tak učinil k tomuto datu, nebyl by nadměrný odpočet k tomuto datu vyměřen, neboť ještě nebyla ověřena oprávněnost jeho nárokování žalobkyní. To se stalo až vydáním platebního výměru dne 15. 10. 2013. Podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) přitom 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. Vracení nadměrného odpočtu je tak podmíněno tím, že tento nadměrný odpočet se musí nejprve stát vratitelným přeplatkem dle daňového řádu. Žalovaný připomněl, že za okamžik vyměření a zároveň vzniku nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty po provedeném postupu k odstranění pochybností je přitom v souladu s rozsudkem NSS ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006-57, třeba považovat až den vydání platebního výměru vydaného po ukončení postupu k odstranění pochybností. Žalovaný si je vědom, že se NSS v tomto rozsudku zabýval předešlou právní úpravou v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, avšak tyto závěry plně dopadají i na úpravu podle daňového řádu, kdy postup k odstranění pochybností je svou povahou obdobný vytýkácímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

5. Dle názoru žalovaného jednal správce daně v souladu s těmito pravidly; k vyměření daně došlo platebním výměrem ze dne 15. 10. 2013 (žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí místy nesprávně uvádí datum platebního výměru 25. 10. 2013, to je však datum, kdy byl vratitelný přeplatek poukázán na účet žalobkyně. Datum 15. 10. 2013 jako datum vydání platebního výměru přitom vyplývá ze správního spisu, i ze samotné narativní části napadeného rozhodnutí, viz bod [2] – pozn. soudu), přičemž k témuž datu došlo ke vzniku nadměrného odpočtu. Poté byl tento nadměrný odpočet poukázán žalobkyni ve stanovené lhůtě 30 dnů. Žalovaný tak učinil závěr, že žalobkyni nevznikl nárok na přiznání úroku z vratitelného přeplatku.
6. Žalovanému dále nebylo zřejmé v jakém řízení a v jakých souvislostech byla použita citace nadřízeného orgánu, kterou žalobkyně uvedla v odvolání. Tam uvedený závěr lze vztáhnout pouze k případům, kdy je postup k odstranění pochybností zahájen nezákonně a vratitelný přeplatek byl poukázán po lhůtě stanovené zákonem, avšak taková situace ve věci žalobkyně nenastala.
7. Žalovaný vyjádřil důvody, pro které měl za to, že v odvolání odkazovaný rozsudek NSS ve věci *Kordárna* nelze na případ žalobkyně použít. Předně žalovaný podotkl, že žalobkyně neopírá svůj nárok o znění zákona, ale až o jeho interpretaci soudem, s níž se však žalovaný neztotožňoval a proto se jím necítil být vázán.
8. Podle žalovaného se v uvedené věci NSS dopustil nepřipustné tvorby práva, protože vytvořil novou kategorii úroku, který má daňovým subjektům bez jakékoliv opory v zákoně příslušet od uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni prověřovaného zdaňovacího období. Dle žalovaného však je třeba odlišovat pojem nárok na nadměrný odpočet daně jakožto zákonné oprávnění plátce daně odečíst daň z přidané hodnoty, a pojem nadměrný odpočet, jakožto jeden z možných výsledků početního úkonu, při kterém je porovnávána hodnota daně na výstupu, kterou je plátce daně povinen odvést za příslušné zdaňovací období, a hodnota daně na vstupu, kterou plátce za příslušné zdaňovací období oprávněně, za splnění podmínek dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o DPH odečetl. Tvrdil, že výkladem ust. § 155 odst. 5 daňového řádu ve věci *Kordárna* NSS vytvořil zcela nový druh úroků, který je naprosto odlišný od úroku z vratitelného přeplatku dle daného ustanovení a pro který neexistuje zákonná opora. Zákonodárce projevil úmysl zavést nárok na úrok z daňového odpočtu do českého právního řádu až k 1. 1. 2015, a to za současného stanovení, že tento úrok bude přiznán nejdříve od 1. 6. 2015. K tomu poukázal na rozsudky SDEU, závěry z nich vyplývající a uzavřel, že se NSS v citovaném rozsudku dopustil nepřipustné vnitrostátní normotvorby a výkladu unijního práva, jeho závěry v rozsudku *Kordárna* jsou i v rozporu s dosavadní konstantní judikaturou tohoto soudu, na níž konkrétně poukázal. Správce daně správně aplikoval příslušné normy daňového řádu, proto žalovaný odvolání žalobce zamítl.

II. Žaloba

9. Žalobkyně považovala všechny argumenty v napadeném rozhodnutí žalovaného za liché, neboť žalovaný ignoruje judikaturu správních soudů, zejména rozsudek ve věci *Kordárna*. Tento rozsudek byl potvrzen řadou rozsudků NSS (sp. zn. 8 Afs 68/2013, sp. zn. 9 Afs 174/2014, i 10 Afs 151/2015), ale i jiných soudů, např. Krajským soudem v Ostravě, pobočka v Olomouci, a Městským soudem v Praze (sp. zn. 11 Af 1/2013, či 11 Af 16/2015). Správnost závěrů učiněných ve věci *Kordárna* potvrdil dokonce i rozšířený senát

NSS v usnesení ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014-50, a to s odkazem na usnesení Soudního dvora ze dne 21. 10. 2015, ve věci C-120/15 (věc *Kovozber, s. r. o.*).

10. Žalobkyně dále nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že se NSS v rozsudku ve věci *Kordárna* dopustil nepřipustné normotvorby, když NSS pouze aplikoval judikaturu Soudního dvora, k čemuž byl povinen. Ani záměr zákonodárce přidat ustanovení § 254a daňového řádu není novým mechanismem; ten vyplýval již před jeho přijetím z ustálené judikatury Soudního dvora od vstupu ČR do Evropské unie. Je pravda, že z judikatury Soudního dvora neplyne žádná absolutní lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu, to však není v těchto souvislostech podstatné, neboť povinností členské země Evropské unie je řádně transponovat článek 183 směrnice Rady 2006/112/ES, ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2006/138/ES, a zajistit, že plátcí nebudou poškozeni nemožností disponovat s nadměrným odpočtem, čímž jsou diskriminováni oproti ostatním plátcům daně z přidané hodnoty z jiných členských států.
11. Nejenže jdou závěry žalovaného proti citované judikatuře, ale také proti závaznému názoru ministerstva financí jakožto nadřízeného správce daně, které dne 25. 2. 2016 odeslalo do vnějšího připomínkového řízení návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. V důvodové zprávě, z níž též část citovala, se uvádí, že stávající právní úprava odškodňování plátců je i po přijetí nové úpravy v podobě § 254a daňového řádu nekonformní s evropským právem.
12. Odepření úroku je dle žalobkyně nezákonné, neboť žalovaný ho nepřiznal v situaci, kdy k opožděnému vydání nadměrného odpočtu došlo výhradně nezákonným postupem k odstranění pochybností.
13. Žalobkyně navrhla, aby soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve svém písemném vyjádření k žalobě nejdříve podrobně shrnul skutkový stav a dosavadní průběh řízení. Setrval na svém právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí, a proto odkázal na argumentaci tam uvedenou zejména na s. 4 a 5. Zdůraznil přitom, že je nutno odlišovat nárok na odpočet a nadměrný odpočet, jejichž rozdíl vysvětlil na s. 7 napadeného rozhodnutí, a dále nalézací části řízení od řízení při placení daní. Dodal, že nadměrný odpočet vzniká až po jeho vyměření, a je vyměřen buď konkludentně, nebo vydáním platebního výměru. Taktéž zopakoval rozdíl mezi úrokem z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. daňového řádu a úrokem z daňového odpočtu dle § 254a téhož zákona, účinného od 1. 1. 2015.
15. Žalovaný rovněž setrval na všech argumentech, jimiž podrobně vyložil důvody nesprávnosti závěrů uvedených nejen v rozsudku ve věci *Kordárna*, ale také ve všech dalších žalobkyní jmenovaných rozsudcích správních soudů, kterými bylo na těchto závěrech pouze setrváno nebo na ně odkazováno. Shrnul též, že rozsudky Soudního dvora, které podrobně rozebral v napadeném rozhodnutí, na daný případ nedopadají a Soudní dvůr v žádném z nich nekonstatoval, jak by daná lhůta měla být dlouhá, ani že česká právní úprava je v rozporu s unijní úpravou. Předmětnou absenci lhůt tak lze v české právní úpravě řešit v rámci normotvorby, která však nepřísluší NSS.
16. Pokud se žalobkyně odvolává na závazný názor ministerstva financí, které dne 26. 2. 2016 odeslalo do připomínkového řízení návrh zákona, kterým se mění některé zákony

v oblasti daní, je nutno upozornit, že tato novela § 254a daňového řádu nebyla dosud schválena, a ani kdyby tomu tak bylo, znění přechodných ustanovení této novely neumožňuje, aby se toto nové znění mohlo aplikovat na případy zahájené před 1. 1. 2015, jak žalovaný ostatně již řekl v bodě 53 napadeného rozhodnutí. Jestliže se žalobkyně odkazuje na článek ředitele žalovaného, je třeba konstatovat, že se nejedná o oficiální názory státní správy, jak i sám autor v úvodu svého článku předeslal.

17. Žalovaný žádal, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další průběh řízení

18. V souladu s § 62 s. ř. s. zaslal žalovaný soudu sdělení o tom, že hodlá žalobkyni uspokojit vydáním rozhodnutí v přezkumném řízení.
19. Podle § 62 odst. 1 s. ř. s. *dokud soud nerozhodl, může odpůrce vydat nové rozhodnutí nebo opatření, popřípadě provést jiný úkon, jimiž navrhovatele uspokojí, nezasáhne-li tímto postupem práva nebo povinnosti třetích osob. Svůj záměr navrhovatele uspokojit sdělí správní orgán soudu a vyžádá si správní spisy, pokud je již soudu předložil.*
20. Podle § 62 odst. 2 téhož zákona *předseda senátu stanoví lhůtu, v níž je třeba rozhodnutí vydat, opatření nebo úkon provést a oznámit navrhovateli i soudu; uplyne-li tato lhůta marně, pokračuje soud v řízení. Podle § 62 odst. 3 dojde-li oznámení odpůrce podle odstavce 2 soudu, vyzve předseda senátu navrhovatele, aby se ve stanovené lhůtě vyjádřil, zda je postupem správního orgánu uspokojen. Zmeškání této lhůty nelze prominout.*
21. Podle § 62 odst. 4 s. ř. s. *soud usnesením řízení zastaví, sdělí-li navrhovatel, že je uspokojen. Soud řízení zastaví i tehdy, nevyjádří-li se takto navrhovatel ve stanovené lhůtě, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo.*
22. Soud postupoval podle uvedených ustanovení a žalovanému stanovil lhůtu k tomuto záměru do 31. 1. 2018.
23. Dne 13. 12. 2017 obdržel soud podání žalobkyně, v němž upozornila na to, že žalovaný vydal v přezkumném řízení rozhodnutí ze dne 11. 12. 2017, ve kterém přiznal žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku ve výši 57.711 Kč, a to za období od 1. 1. 2013 do 25. 10. 2013. Žalobkyně z důvodu procesní ekonomie i bez výzvy předsedkyně senátu dle § 62 odst. 3 s. ř. s. sdělila, že se tímto rozhodnutím necítí být plně uspokojena, neboť o předmětný úrok žádala za období delší, a to již od 29. 11. 2012 (tj. ode dne, od něhož městský soud dříve ve druhém rozsudku sp. zn. 5 A 118/2013 konstatoval nezákonný zásah správce daně) do 25. 10. 2013 (tj. dne, kdy byl žalobkyni poukázán vyměřený vratitelný přeplatek).
24. Následně dne 5. 1. 2018 zaslal žalovaný soudu vyrozumění, že dne 11. 12. 2017 vydal rozhodnutí k uspokojení žalobkyně, které ji bylo doručeno dne 13. 12. 2017, o čemž soudu zaslal též příslušné doklady. Důvodem pro uspokojení žalobkyně byla akceptace názoru, že rozsudek ve věci *Kordárna* a rozsudky na něj navazující, představují ustálenou judikaturu v otázce náhrady škody ve formě úroku z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu.
25. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobkyně výslovně uvedla, že se necítí být rozhodnutím žalovaného vydaným v přezkumném řízení uspokojena, byl soud povinen v řízení pokračovat, o čemž žalovaného zprávil, současně si znovu vyžádal správní spis.

26. Soudní řád správní výslovně v § 62 s. ř. s. neupravuje postup soudu v případě, že se navrhovatel vyjádří negativně, tj. že nebyl novým rozhodnutím odpůrce uspokojen. Z citovaných ustanovení je však zřejmé, že soud pokračuje v řízení. To ostatně potvrdila i judikatura správních soudů (Rozšířený senát NSS ve věci sp. zn. 3 Ads 148/2008-70). Soud proto přistoupil k posouzení věci samé.

V. Ústní jednání dne 23. 5. 2018

27. Soud nařídil ve věci jednání podle § 49 odst. 1 s. ř. s. na 23. 5. 2018, neboť žalobkyně jej výslovně požadovala. V žalobě přitom nenavrhla provedení žádných důkazů. Při ústním jednání zástupce žalobkyně opravil zřejmou nesprávnost v označení data prvostupňového rozhodnutí a nevzněl žádné návrhy na provedení důkazů, jinak účastníci setrvali na svých stanoviscích. Zástupce žalobkyně brojil proti závěrům žalovaného v rozhodnutí, kterým se žalovaný pokusil žalobkyni dle § 62 s.ř.s. uspokojit. Vzhledem k tomu, že je soud vázán žalobními námitkami uplatněnými v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 71 odst. 2 s.ř.s. ve spojení s § 72 odst. 1 téhož zákona), soud se jimi nezabýval a přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích včas žalobou uplatněných bodů, kde žalobce namítal rozpor postoje žalovaného s judikaturou Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna*, potvrzenou i dalšími rozsudky téhož soudu. Žalovaný k tomu uvedl, že se snažil žalobkyni následně ve smyslu rozsudku NSS ve věci *Kordárna* uspokojit, žalobkyně však požaduje přiznání úroku od jiného data.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

28. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.).
29. Žaloba je důvodná.
30. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
31. Podle § 155 odst. 2 věty první daňového řádu správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákona.
32. 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 nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.*
33. Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH 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.

34. Skutkový stav nebyl mezi účastníky řízení sporný, z předloženého správního spisu soud ověřil, že odpovídá tvrzením účastníků řízení tak, jak je popsán v bodech 1. až 3. tohoto rozsudku a je pro posouzení právní otázky postačující. Nelze ani přehlédnout, že ve věci již vydáno několik rozhodnutí soudů, jejichž závěry je nutno respektovat, zejména poslední z nich, tj. rozsudek zdejšího soudu ze dne 11. 11. 2015, č. j. 5 A 118/2013-80, který po korekci Nejvyšším správním soudem (sp. zn. 2 Afs 174/2014) shledal nezákonný zásah od 29. 11. 2012, neboť od tohoto dne správce daně prokazatelně disponoval doklady, ze kterých bylo patrné, že uvedený postup bude zdlouhavý a správce daně tak měl nejpozději toho dne přejít do daňové kontroly.
35. Sporným mezi účastníky bylo právní posouzení jediné právní otázky, a to splnění zákonem stanovených podmínek dle § 155 odst. 5 daňového řádu žalobkyní, tj. zda jí v dané věci vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku, resp. od jakého data.
36. Předně lze v obecné rovině konstatovat, že daňovému subjektu vznikne nárok na úrok z vratitelného přeplatku za splnění podmínek stanovených v § 155 odst. 5 daňového řádu. Zákon pro vznik nároku stanovil dvě podmínky, které musí být splněny kumulativně: (1) musí existovat vratitelný přeplatek; a současně (2) dochází k jeho poukázání po uplynutí lhůt stanovených zákonem.
37. Soud se ztotožňuje s názorem žalobkyně, že pro posouzení dané věci je klíčový rozsudek NSS ve věci *Kordárna*, který se zabýval stejnou otázkou, a proto lze závěry v něm vyslovené v plném rozsahu aplikovat i na tuto věc. Přestože je z vyjádření stran zřejmé, že je jim obsah tohoto rozsudku dobře znám, soud považuje za vhodné poukázat alespoň na základní body jeho argumentace, v podrobnostech pak odkazuje na celé odůvodnění uvedeného rozsudku.
38. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, který zdejší soud v tomto rozsudku označuje zkráceně věc *Kordárna*, své závěry shrnul do následující právní věty: „Uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcí za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcí úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.“ Tyto závěry vyplývají zejména z jeho úvah v bodech [23] až [28] a [38] až [42], které jsou relevantní i pro nyní posuzovanou věc.
39. NSS v těchto pasážích konstatoval, že „úrok z vratitelného přeplatku za nadměrný odpočet náleží plátcí teprve ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu), a to do dne jeho poukázání plátcí.“ (bod [23]). Dále pokračoval, že „vnitrostátní právní úprava tedy nereflektuje, že mezi okamžikem uplatnění nároku a okamžikem vzniku exekučně vymožitelného (a případným úrokem z vratitelného přeplatku doplněného) nároku na vyplacení nadměrného odpočtu mohou s ohledem na povahu věci, rychlost postupu správce daně i jiné rozhodné okolnosti uplynout diametrálně odlišné doby. [...]. V takovémto pojetí není žádným způsobem vnitrostátní právní úpravou reflektována okolnost, že správce daně prověřoval oprávněnost nároku na nadměrný odpočet, a často jistě zcela zákonně, tj. na základě skutkově opodstatněných pochybností, bez průtahů, účelně, nicméně vzhledem k okolnostem (např. kvůli mezinárodnímu dožádání) dlouho, takže plátce obdrží nadměrný odpočet se značným časovým odstupem od podání svého

daňového přiznání. Se stěžovatelkou je proto nutno souhlasit v tom, že takto doslovně vyložená vnitrostátní právní úprava má v určitých ohledech diskriminační účinek. V určitých případech tak jeden plátce obdrží nadměrný odpočet krátce poté, co podá daňové tvrzení, zatímco v jiných, třebaže v ničem nemusel pochybit, až po delším prověřování, které pouze potvrdí, že jím původně uplatněný nárok na nadměrný odpočet je oprávněný.“

40. *„Je zřejmé, že takový efekt vnitrostátní procesní úpravy nadměrného odpočtu má významné hmotněprávní dopady, neboť v některých případech znamená faktické oddálení výplaty nadměrného odpočtu o velmi dlouhou dobu, což může znamenat pro některé plátce velmi zásadní zásah do toku peněz v jejich hospodaření a vyvolat významné dodatečné náklady, např. na překlenovací úvěrování či v podobě ušlých obchodních příležitostí, které by jim nevznikly, pokud by jim nadměrný odpočet byl vyplacen krátce po podání příslušného daňového tvrzení.“ (bod [24]).*
41. *„Negativní majetkové dopady dlouhého čekání na nadměrný odpočet by pro některé plátce DPH představovaly velmi závažný zásah do jejich práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod, přičemž rdousící efekt takového čekání by mohl dosahovat až protiústavní intenzity, a tedy ústavně problematizovat systém výběru DPH jako takový. Je nepochybné, že stejnou měrou může být u plátců dotčeno jejich právo na podnikání podle čl. 26 Listiny základních práv a svobod. Stejně tak je na druhé straně zřejmé, že stát k tomu, aby mohl plnit své funkce, musí být schopen v přiměřené míře předcházet daňovým podvodům a kontrolovat plnění daňových povinností. Nelze-li ani jeden ze střetávajících se zájmů upřednostnit, je nezbytné najít jejich co možná nejharmoničtější koexistenci.“ (bod [26]).*
42. *„Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejvhodnější takový výklad vnitrostátního práva, který zákonodárcem sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou „mezeru“ v procesní úpravě vyplacení nadměrného odpočtu vyplní tak, že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určité přiměřené době. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit plátcí paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu. [...]“ (bod [27]). V této souvislosti NSS odkázal na zásady vztahu státu a jednotlivce při veřejnoprávních zásazích do práv jednotlivce, formulované v usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 1 Ao 1/2009-120, č. 1910/2010 Sb. NSS.*
43. NSS dále v bodě [38] citovaného rozsudku konstatoval, že vnitrostátní právo neobsahuje žádné ustanovení o lhůtě, které by analogicky mohlo překlenout mezeru právní úpravy ve stanovení časové meze, po jejímž uplynutí by plátcí daně vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu, a takové ustanovení neobsahují ani předpisy práva Evropské unie. Avšak NSS uvedl, že z relevantní judikatury Soudního dvora, které se podrobně věnoval v části III. c) svého rozsudku a z níž i rozsáhle citoval (zejména rozsudky ze dne 10. 7. 2008, ve věci C-25/07, *Alicja Sosnowska*, ECLI:EU:C:2008:395, a ze dne 12. 5. 2011, ve věci C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*, ECLI:EU:C:2011:298, ale i dalších (např. ze dne 18. 12. 1997, ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, *Garage Molenheide BVBA a jiní*, ECLI:EU:C:1997:623), je zřejmé, že uvedená lhůta má své nepochybné horní limity. V tomto bodě NSS dále uvedl: „z uvedeného lze tedy usuzovat, že lhůta tří měsíců, počítaná

od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora, a přitom jde v podmínkách unitrostátní procesní úpravy v České republice o lhůtu, která dává správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření uplatněného nároku na nadměrný odpočet, a zároveň jde o takový časový úsek, po který lze ještě po plátcí spravedlivě požadovat, aby v poměrech vcelku častých případů podvodných jednání 7 Aps 3/2013 - 40 pokračování v souvislosti s nadměrným odpočtem, jimž je třeba účinně čelit, unesl zadržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen.“ (podtržení doplnil městský soud).

44. V bodě [39] a [40] následně konstatoval, „výše uvedený výklad, tedy odpoutání počátku vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku od okamžiku skutečného vyměření po provedení případného postupu k odstranění pochybností a jeho navázání na lhůtu tří měsíců od skončení 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) s ohledem na ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH odpovídá výkladovým zásadám popsaným výše. 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. Pokud však správce daně prověřováním zjistí, že nárok plátce na nadměrný odpočet je zcela či zčásti neoprávněný, nemá plátce za tu část uplatněného nároku, která mu nebyla přiznána, nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 d. ř. proto, že mu takový přeplatek nevznikl.“
45. Jak již soud uvedl dříve, tyto závěry dopadají i na nyní posuzovanou věc, nebyly dosud zpochybněny jiným rozhodnutím NSS a soud současně ani sám neshledal důvody se od nich jakkoliv odchýlit, proto není potřeba tyto závěry znovu opakovat.
46. I v nyní posuzované věci je nepochybné, že žalobkyni vznikl vratitelný přeplatek, který správce daně žalobkyni poukázal. Tento přeplatek vznikl na základě platebního výměru, který byl vydán po ukončení postupu k odstranění pochybností, a kdy tento postup byl soudem shledán nezákonným zásahem, tj. správce daně jej vedl nezákonně, a to nejpozději od 29. 11. 2012, tj. 7 dnů po jeho zahájení. Nadměrný odpočet však byl žalobkyni vrácen teprve 25. 10. 2013, tj. téměř po roce, resp. v době výrazně přesahující judikované tři měsíce, které NSS shledal přiměřené pro prověřování daňové povinnosti postupem k odstranění pochybností. Platebním výměrem znějícím na stejnou částku, v jejíž výši si žalobkyně původně uplatnila nadměrný odpočet v daňovém přiznání tak správce daně dal jednoznačně najevo, že takto uplatňovaná výše nadměrného odpočtu nebyla neoprávněná.
47. Vzhledem k tomu lze uzavřít, že nadměrný odpočet byl u správce daně zadržován déle, než shledal NSS ve věci *Kordárna* za přípustné, a správce daně je proto povinen nahradit žalobkyni omezení její ekonomické činnosti formou úroku z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. „Cenou“ za toto omezení je v souladu se závěry NSS v tolik citovaném rozsudku *Kordárna* úrok počítaný od prvního dne následujícího po uplynutí lhůty tří měsíců počínající běžet prvním dnem následujícím po konci příslušného zdaňovacího období, do doby, kdy byl nadměrný odpočet žalobkyni poukázán.

VII. Závěr a náklady řízení

48. S ohledem na výše uvedené soud shledal žalobu důvodnou, proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s.. Vzhledem k tomu, že důvody pro zrušení existovaly již v době vydání rozhodnutí správce daně, soud zrušil současně i rozhodnutí správce daně. Žalovaný je právním názorem vysloveným v tomto rozsudku v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
49. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000 Kč a náklady na zastoupení advokátem ve výši 12.342 Kč. Tyto náklady spočívají v přiznání odměny podle advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb.) za tři úkony právní služby po 3.100 Kč [převzetí a příprava věci, sepsání žaloby a účast na jednání - § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g)], tj. 9.300 Kč, a 3x paušální náhradu režijních výdajů po 300 Kč za jeden úkon právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), tj. 900 Kč. Zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem DPH, proto mu soud přiznal též částku odpovídající výši 21 % DPH, kterou je povinen jako plátce odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., tj. 2.142 Kč. Celkem tvoří náklady řízení částku ve výši 15.342 Kč. Soud uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám jejího 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 hlavní straně jeho internetových stránek www.nssoud.cz v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 23. května 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu