



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Lucie Bičákové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: UNITED BAKERIES, a.s.**, IČ: 28975031, se sídlem Praha 5, Pekařská 1/598, zastoupen společností AA Tax-Audit s.r.o., IČ: 03275191, se sídlem Pilotů 597, Tábor, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 527/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. března 2013, č. j. 8402/13/5000-14505-711218,

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. března 2013, č. j. 8402/13/5000-14505-711218 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 638,45 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce společnosti AA Tax-Audit s.r.o.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného, uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen napadené rozhodnutí), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu, č. j. 67566/12/013230204884, ze dne 24. 10. 2012, kterým bylo rozhodnuto o námitce žalobce podané dle ustanovení 254 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád). Námitka byla podána proti postupu správce daně ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně“) zamítl námitku žalobce, neboť neshledal důvod pro připsání úroku na daňový účet žalobce. Dospěl k závěru, že postup k odstranění pochybností byl oprávněný a po jeho ukončení a vydání platebního výměru byl nadměrný odpočet připsán v zákonné 30 denní lhůtě na daňový účet žalobce.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyšel ze zjištění, že žalobce dne 25. 1. 2011 podal na Finanční úřad pro Prahu 5 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 26 689 065 Kč. Současně požádal o použití části přeplatku (nadměrného odpočtu) ve výši 11 988 426 Kč na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu - společnosti UB REAL ESTATE a.s. z důvodu, že společnosti UB REAL ESTATE a.s. vznikl na základě podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2010 nedoplatek její vlastní daňové povinnosti ve výši 11 988 426 Kč, která vznikla na základě pronájmu nemovitostí žalobci. Správci daně – v té době Finančnímu úřadu pro Prahu 5 vznikly pochybnosti o správnosti, pravdivosti a průkaznosti údajů vykázaných v daňovém přiznání žalobce za prosinec 2010. Správce daně zahájil dle ust. § 89 daňového řádu postup k odstranění pochybností a na základě jeho výsledku byl žalobci platebním výměrem ze dne 11. 5. 2011, vyměřen nadměrný odpočet ve výši 26 147 012 Kč. Nadměrný odpočet byl na účet žalobce, resp. v souladu s jeho žádostí částečně i na účet společnosti UB REAL ESTATE a.s., připsán dne 11. 5. 2011. Výše uvedený platební výměr napadl žalobce odvoláním.

Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí vyšel ze zjištění, že žalobce dne 26. 3. 2012 podal u tehdejšího správce daně - Finančního úřadu pro Prahu 5 žádost o úrok z neoprávněného jednání správce daně. Neoprávněné jednání správce daně žalobce spatřoval v tom, že k připsání nadměrného odpočtu na účet žalobce došlo až po skončení postupu k odstranění pochybností a nadměrný odpočet stanovený platebním výměrem na částku 26 147 012 Kč (ve výši před rozhodnutím odvolacího orgánu) byl připsán na účet žalobce, resp. v souladu s jeho žádostí částečně na účet společnosti UB REAL ESTATE a.s. až dne 11. 5. 2011. Na tuto žádost odpověděl správce daně sdělením označeným jako „*Sdělením k Vaší žádosti o úrok z neoprávněného jednání správce daně*“ ze dne 12. 4. 2012, v němž setrval na stanovisku, že nadměrný odpočet byl vrácen v 30 denní lhůtě vyplývající s § 105 odst. 1 zákon 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), resp. tato lhůta v případě nadměrného odpočtu za prosinec 2010 dosud nepočala ani běžet.

Po změně místní příslušnosti, kdy se správcem daně stal Specializovaný finanční úřad, bylo tomuto dne 22. 5. 2012 doručeno podání žalobce, ve kterém žalobce trval na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně od 26. 2. 2011, v opačném případě požadoval podrobné zdůvodnění jeho nepřiznání. Na toto podání odpověděl správce daně dopisem ze dne 12. 7. 2012 nazvaným „*Sdělením k odpovědi o úroku z prodlení*“, v němž se ztotožnil s argumentací žalobce a setrval na svém stanovisku, že nárok na nadměrný odpočet (vratitelný přeplatek) vznikl žalobci až po ukončení postupu k odstranění pochybností vyměřením daně, resp. nadměrného odpočtu. Od tohoto data běží 30 denní lhůta dle § 105 odst. 1 zákona o DPH k jeho vrácení.

Dne 10. 8. 2012 bylo správci daně doručeno podání žalobce nazvané „*Odvolání proti rozhodnutí správce daně*“, v němž žalobce vyjádřil názor, že přestože „*Sdělení k odpovědi o úroku z prodlení*“ ze dne 12. 7. 2012 vydané správcem daně neobsahuje náležitosti rozhodnutí uvedené v § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu, jedná se s ohledem na § 110 odst. 1 daňového řádu o platné rozhodnutí trpící vadou, a proto je proti němu podáváno odvolání. Dále žalobce poukázal na rozsudky Soudního dvora Evropské unie (dále jen

„SDEU“), z nichž vyvozoval, že správce daně jednal neoprávněně. Toto podání žalobce bylo posouzeno správcem daně ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu jako námitka dle § 254 odst. 5 a 159 odst. 3 daňového řádu.

O námitce správce daně rozhodl dne 24. 10. 2012, rozhodnutím č. j. 67566/12/013230204884 (rozhodnutí správního orgánu 1. stupně), tak, že námitku zamítl. Správce daně nepovažoval své první sdělení ze dne 12. 4. 2012 ani své druhé sdělení ze dne 12. 7. 2012, adresovaná žalobci za rozhodnutí, a proto neposoudil podání žalobce ze dne 10. 8. 2012, jako odvolání proti svému rozhodnutí, ale jako námitku podle § 254 odst. 5 a 159 odst. 3 daňového řádu proti postupu správce daně ve věci nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně se neztotožnil s argumentací žalobce opřenou o judikaturu SDEU a dospěl k závěru, že v daném případě nedošlo k porušení zásady proporcionality, postup k odstranění pochybností byl opodstatněn a sám čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, umožňuje členským státům vrátit daň v souladu s podmínkami stanovenými členským státem. Vnitrostátní právní úprava stanoví podmínky pro vrácení nadměrného odpočtu, proto není důvodný odkaz na přímý účinek Směrnice. Proti rozhodnutí o námitce podal žalobce dne 23. 11. 2012 odvolání, které bylo doplněno dne 26. 11. 2012.

Žalovaný v napadeném rozhodnutí nesouhlasil s odvolacími námitkami žalobce, nepovažoval „*Sdělení k Vaší žádosti o úrok z neoprávněného jednání správce daně*“, ze dne 12. 4. 2012 ani „*Sdělení k odpovědi o úroku z prodlení*“, ze dne 12. 7. 2012 za rozhodnutí, neboť tato sdělení byla sepsána pouze za účelem, aby konstatovala a osvědčila, že žalobce nemá nárok na úrok z prodlení. Shledal správným postup správce daně, který odvolání do „*Sdělení k odpovědi o úroku z prodlení*“ ze dne 12. 7. 2012 posoudil jako námitku proti úkonu správce daně dle § 159 daňového řádu a dle § 254 daňového řádu připustil proti rozhodnutí o této námitce odvolání. Neshledal důvodným ani podnět k prohlášení nicotnosti rozhodnutí o námitce. Žalovaný uvedl, že v případě úroku dle § 254 daňového řádu jde o ekonomickou náhradu za částku, která byla uhrazena daňovým subjektem na základě rozhodnutí o stanovení daně, které bylo později zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné z důvodu neoprávněného jednání správce daně. Na předmětný skutkový stav tak nelze toto ustanovení aplikovat, neboť platební výměr, jímž byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 26 147 012 Kč, nebyl zrušen, změněn ani nebyla prohlášena jeho nicotnost. Vyměřením nadměrného odpočtu vznikl žalobci vratitelný přeplatek se splatností 20. 5. 2011. Postup správce daně byl v souladu s vnitrostátními právními předpisy, tedy příslušnými ustanoveními zákona o DPH a § 154 a 155 daňového řádu. Na předmětnou věc lze také plně aplikovat rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006. Článek 183 Směrnice umožňuje členským státům stanovit podmínky pro vrácení nadměrného odpočtu. Zásada daňové neutrality sleduje jediný cíl, a to vyhnout se možnému narušení či deformaci podmínek hospodářské soutěže. Zákonným postupem, tedy vyměřením nadměrného odpočtu na základě výsledku postupu k odstranění pochybností, dle posouzení žalovaného nedošlo k porušení zásady daňové neutrality. V případě rozsudku SDEU C-525/11, na který žalobce poukazyval v doplnění odvolání, žalovaný konstatoval, že na tento je nutné pohlížet v celém jeho kontextu, a nikoliv ve vztahu jen k některým vybraným pasážím, jak ve svém podání činil žalobce. Rozsudek se týká právní úpravy daně z přidané hodnoty v Lotyšsku, kdy podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda Článek 183 Směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že umožňuje daňové správě členského státu, aby bez jakéhokoli zvláštního posouzení a výlučně na základě aritmetických výpočtů odložila vrácení části nadměrného odpočtu DPH, až do okamžiku, kdy tato správa provede přezkum ročního daňového přiznání osoby povinné k dani. V odstavci 37 tohoto rozsudku je

vyjádřeno, že „daňová správa může odložit vrácení nadměrného odpočtu zejména v případě přijetí rozhodnutí o zahájení šetření ohledně daně odvedené osobou povinnou k dani za plnění, pro jejichž kontrolu byly nezbytné doplňující informace, nebo pokud dotyčná osoba není schopna předložit listinné důkazy...“ Správce daně po vyhodnocení údajů z daňového přiznání měl v tomto případě oprávněné pochybnosti o správnosti vykázaných údajů, a proto ve výzvě ze dne 22. 2. 2011 konkretizoval důvody svých pochybností a vyzval žalobce k jejich odstranění. Dle žalovaného jde o téměř vzorový příklad, aplikovatelný na ustanovení odstavce 37 rozsudku SDEU C-525/11. Poté, kdy byly správci daně předloženy jím požadované podklady, a správce daně dospěl k závěru o správné výši daňové povinnosti žalobce, byla platebním ze dne 11. 5. 2011 vyměřena daňová povinnost a vzniklý přeplatek byl vrácen na počátku lhůty k jeho vrácení. K námitce žalobce, že je v zájmu správce daně, aby postup k odstranění pochybností trval co nejdéle, protože po tuto dobu nemusí vracet daň, žalovaný uvedl, že toto tvrzení naprosto popírá základní cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně, ale také zajištění její úhrady. Dosažení tohoto cíle musí být v souladu se zákonem a musí vycházet ze správné aplikace zásad správy daní a zásad řízení. Pokud žalobce namítal, že postup správce daně je v konečném důsledku nemravným a zneužívajícím vrchnostenské postavení, žalovaný oponoval, že v tomto případě by danou nemravností muselo být dodržování základních zásad daňového řízení, především zásady zákonnosti a legitimacy, jež jsou upraveny v ust. § 5 odst. 1 a 2 daňového řádu.

Žalovaný ani nesouhlasil s argumentací žalobce, že sdělení správce daně o (ne)přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je rozhodnutím. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká přímo ze zákona a není závislý na rozhodnutí správce daně. Přiznání či nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je tak postupem správce daně, který není završen žádným rozhodnutím. Proti tomuto postupu daňový řád stanoví prostředek ochrany, kterým je námitka dle § 254 odst. 5 daňového řádu. Právě na základě tohoto zákonného ustanovení vydal správce daně rozhodnutí o námitce ze dne 24. 10. 2012. Toto rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, věcně příslušným správcem daně, není tedy nicotné. Rozhodnutí nevykazuje žádné vady, které by odůvodňovaly jeho zrušení.

Proti uvedenému rozhodnutí směřuje podaná žaloba.

Žalobce namítal, neoprávněné jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, spočívající v tom, že správce daně měl převést příslušnou část nadměrného odpočtu DPH žalobce za prosinec 2010 dle žádosti žalobce z 25. 1. 2011 na osobní účet společnosti UB REAL ESTATE a.s. již ke dni 25. 1. 2011. Správce daně však z důvodu postupu k odstranění pochybností tento převod uskutečnil až ke dni 11. 5. 2011.

Žalobce v žalobě odkázal na judikaturu SDEU, a to věc C-25/07 Alicja Sosnowska, C-107/10 Enel Marisa Iztok 3 Ad, C-286/94 Garage Molenheide, týkajících se otázky lhůt pro vrácení nadměrného odpočtu. Dovožoval, že z těchto rozsudků vyplývá, že vždy je dán určitý limit, určité časové omezení či zamezení prodlužování lhůt k vrácení nadměrného odpočtu. Vytýkal nesprávné posouzení a pochopení evropské judikatury správcem daně. Poukázal na to, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 10/2006-57 ze dne 15. 3. 2007, na který správce daně odkazuje, se týká zákona o DPH před vstupem České republiky do Evropské unie, což je pro zhodnocení možnosti jeho aplikace ve světle a v souladu s právem Společenství po přistoupení ČR do EU zásadní. Ač se právní stav zákona o DPH do 30. 4. 2004 a právní stav zákona o správě daní a poplatků účinný do 31. 12. 2010 od současného znění zákona o DPH a daňového řádu v předmětných ustanoveních (zejména § 105

současného zákona o DPH) neliší, lze závěr takového rozsudku v praxi aplikovat po 1. 5. 2004 jen v mezích, které neodporují výkladu práva Společenství.

Žalobce namítal, že v jeho případě má přednost aplikace ust. § 155 odst. 1 daňového řádu, která u žádosti o převod na osobní daňový účet stanoví za okamžik převodu den podání žádosti o převod. Lhůta potřebná pro ověření daňové povinnosti správcem daně tak dle žalobce neprodlužuje lhůtu, ve které je správce daně povinen nadměrný odpočet vrátit. Tento závěr má logicky dopad i na okamžik, od kterého vzniká daňovému subjektu právo na úroky z prodlení.

V závěru žaloby, v její návrhové části, žalobce vyslovil názor, že odložení splatnosti nadměrného odpočtu správcem daně při současném odmítnutí přiznat daňovému subjektu úrok z prodlení za dobu pozdržení nadměrného odpočtu, počínaje obvyklým okamžikem vyplacení nadměrného odpočtu (převodu) daňovému subjektu, je rozporu s odpovídajícím výkladem čl. 183 Směrnice, který poskytuje SDEU, a tedy v rozporu s principem neutrality a proporcionality. Žalobce v této závěrečné části žaloby považuje za obvyklý okamžik převodu okamžik, kdy uplyne 30ti denní lhůta od termínu podání daňového přiznání.

Žalobce uvádí, že byl vystaven nadměrné finanční zátěži, když následně dle národní legislativy nemohl požadovat ani kompenzaci v podobě úroků z prodlení od správce daně. V tomto ohledu zátěž žalobce ještě zvyšovala skutečnost, že nebyl schopen ani odhadnout termín, kdy mu bude umožněna dispozice s nadměrným odpočtem a v jaké výši, a to ani v případě, že se správcem daně zcela v rámci zásady součinnosti spolupracoval. Bez ohledu na tuto skutečnost byl jemu stejně jako druhému subjektu, na jehož účet měla být část nadměrného odpočtu převedena, nadměrný odpočet ve vysoké hodnotě automaticky zadržen.

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě odkázal na svou argumentaci v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že není sporu o tom, že k převodu nadměrného odpočtu na daňový účet žalobce došlo dne 11. 5. 2011. Rozdílnost názorů je však v otázce dopadu a posouzení judikatury SDEU na tuzemskou legislativu v předmětné věci. Žalovaný po rozboru rozsudků SDEU, které využívá žalobce ke své argumentaci, uvedl, že tyto jsou na případ žalobce buď nepřiléhavé nebo reagují na specifickou úpravu vracení nadměrného odpočtu, přičemž česká právní úprava je jiná a odkázal na vnitrostátní úpravu vracení nadměrného odpočtu v intencích Směrnice. Ve svém vyjádření dále vysvětlil, za jakých podmínek lze nárokovat úroky z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu s tím, že tyto zákonné podmínky pro postup dle citovaného zákonného ustanovení ve věci žalobce nejsou splněny.

Žalovaný navrhl, aby soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Při ústním jednání účastníci řízení setrvali na svých stanoviscích. Zástupce žalobce zdůraznil novou právní úpravu obsaženou v ust § 254a účinném od 1. 1. 2015, dále odkázal na aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu, a to na rozsudek ze dne 6. října 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72 ve věci *HAMAGA a.s.* (dále jen „rozsudek ve věci *HAMAGA*“) a na rozhodnutí SDEU ze dne 21. 10. 2015, sp. zn. C-120/2015 ve věci *Kovozber* (dále jen „rozhodnutí ve věci *Kovozber*“). Žalobce dále poukázal na lhůtu k vrácení nadměrného odpočtu, která byla dovozena v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, ve věci *KORDÁRNA, a.s.* (dále jen „rozsudek ve věci *KORDÁRNA*“). V této souzené věci však žalobce požaduje úrok již od 25. 1. 2013, minimálně v té části

týkající se nadměrného odpočtu, který měl být převeden na osobní daňový účet společnosti UB REAL ESTATE a.s., neboť dle jeho názoru v tomto případě nastala splatnost nadměrného odpočtu v souladu s § 155 odst. 1 daňového řádu již tímto dnem, a to z toho důvodu, že stát sice od této společnosti neobdržel platbu DPH, na druhé straně však nemusel vyplatit nadměrný odpočet žalobci. Dluh na DPH společnosti UB REAL ESTATE a.s., pokud by nedošlo k nezákonnému zadržování nadměrného odpočtu žalobci, měl být z tohoto nadměrného odpočtu uhrazen.

Žalovaný uvedl, že je mu známa judikatura Nejvyššího správního soudu, nicméně trvá na tom, že lhůta, ve které byl žalobci nadměrný odpočet vrácen, byla přiměřená ve vztahu k úkonům správce daně. Specifikem tohoto případu bylo, že žalobcova tvrzení neodpovídala skutečnosti, v konečném výsledku došlo ke změně výše nárokováného odpočtu, a i když šlo o změnu minimální a v odvolacím řízení posléze ještě menší, pořád šlo o změnové rozhodnutí, kdy správce daně nevyměřil tak, jak požadoval žalobce.

Soud při jednání neprovedl dokazování důkazy uplatněnými v podané žalobě, neboť buď šlo o listiny, jež jsou součástí správního spisu, ze kterého soud vychází, nebo jimi měly být prokazovány skutečnosti, které nebyly mezi stranami sporné.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.), a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.).

Žaloba je důvodná.

V dané věci není mezi účastníky řízení sporné, že žalobci vznikl za zdaňovací období prosinec 2010 na dani z přidané hodnoty nadměrný odpočet a že výše tohoto odpočtu byla ověřována postupem k odstranění pochybností, v jeho důsledku došlo k vyměření nadměrného odpočtu v odlišné výši než žalobce vykázal v daňovém přiznání. Z podkladů správního řízení vyplývá, že konečným odvolacím rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 19. 12. 2012, č. j. 19229/12-1300-108391, byl nadměrný odpočet změněn z částky 26 147 012,- Kč (stanovené v platebním výměru ze dne 11. 5. 2011 oproti žalobcem vykázanému nadměrnému odpočtu v částce 26 689 065 Kč) na částku 26 555 549 Kč. Jako důvodný nebyl tedy shledán nadměrný odpočet pouze ve výši 133 516,- Kč ve vztahu k částce požadované žalobcem v daňovém přiznání podaném dne 25. 1. 2011.

Spornou je však otázka, zda má žalobce nárok na úrok a v jaké výši z té částky nadměrného odpočtu, která byla v důsledku rozhodování finančních orgánů uznána k vrácení jako nadměrný odpočet vykázaný v souladu se skutečnostmi, které jej dokládají.

Žalobce v podané žalobě nárokoval úrok jednak z důvodu neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu, a to z důvodu zadržování části nadměrného odpočtu a pozdního převodu na společnost UB REAL ESTATE, o který požádal, a také s odkazem na ust. § 155 odst. 1 daňového řádu a postup v rozporu se Směrnicí Rady 2006/112/ES a judikaturou SDEU.

Žalobce je toho názoru, že nadměrný odpočet měl být vrácen ke dni 25. 1. 2011 (tj. ke dni podání daňového přiznání na předmětnou daň z přidané hodnoty a ke dni žádosti o použití na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu – společnosti UB REAL ESTATE, a.s.).

Protože k tomuto dni nadměrný odpočet vrácen ani použit dle žádosti žalobce nebyl, žalobce požaduje úrok za období od 25. 1. 2012 do 11. 5. 2011, kdy správce daně převod skutečně provedl, resp. minimálně v žalobcem požadované části měl být k tomuto datu připsán na osobní daňový účet společnosti UB REAL ESTATE a.s. V závěru své žaloby však žalobce vyslovuje názor na jiný okamžik převodu - uplynutím 30ti denní lhůty od podání daňového přiznání (od okamžiku, kdy je daň konkludentně vyměřena nebo by byla konkludentně vyměřena, kdyby správce daně nezačal postup k odstranění pochybností).

Přiznání požadovaného úroku v žalobcem požadovaných lhůtách nemá podklad v ust. § 254 daňového řádu ani v ust. § 155 odst. 1 daňového řádu, k nímž námitky žalobce směřují.

Podle § 254 odst. 1 daňového řádu dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.

V souzené věci nejsou naplněny podmínky ust. § 254 odst. 1 daňového řádu pro přiznání úroku žalobci, neboť v dané věci nedošlo k postupu, který citované zákonné ustanovení předvídá pro kvalifikaci úroku jako úroku z neoprávněného jednání správce daně. V dané věci došlo ke změně výše nadměrného odpočtu v rozhodnutí správce daně, nikoliv však ke změně ve smyslu citovaného zákonného ustanovení, tj. z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného postupu správce daně. Žalobcovy námitky ve věci úroku nejsou vztaženy k postupu správce daně při vyměření daňové povinnosti, předmětem řízení a sporu není tvrzení, které by zpochybňovalo proces ověřování daňové povinnosti a je zřejmé, že po podání daňového přiznání dne 25. 1. 2011 byl tento postup ukončen platebním výměrem již dne 11. 5. 2011, šlo tedy v relaci času o odpovídající kontrolní institut. Soud v této souvislosti poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (č. j. 7 Aps 3/2013), která přisvědčila určitému časovému prostoru, nezbytnému k základnímu prověření oprávněnosti uplatněného nároku s přihlédnutím ke společenské a ekonomické realitě a dále s přihlédnutím k úkonům spojeným s vedením ověřovacího procesu. Z pouhé skutečnosti, že je po určitý časový úsek prověřována výše daňové povinnosti daňového subjektu, proto nelze dovozovat nezákonný či nesprávný úřední postup správce daně. Žalobce nerozporuje zákonnost postupu správce daně, který by spočíval přímo v procesu ověřování a stanovení daňové povinnosti, jeho námitky se týkají úroku za prodlouženou lhůtu k vrácení nadměrného odpočtu, než dle jeho názoru stanoví zákon. Požadovaný úrok nelze žalobci přiznat z důvodů uvedených v ust. § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť nebylo namítáno ani doloženo, že by *rozhodnutí o vyměření daně (platební výměr ve znění odvolacího rozhodnutí)*, které bylo konečným úkonem postupu k odstranění pochybností, při němž byla shledána jiná výše nadměrného odpočtu), bylo změněno z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného postupu správce daně. To platí rovněž ve vztahu k námitce žalobce ohledně postupu správce daně vůči společnosti UB REAL ESTATE a.s., týkajícího se toho rozsahu nadměrného odpočtu, který žalobce požadoval vrátit na daňový účet společnosti UB REAL ESTATE a.s., která byla v prodlení s úhradou své daňové povinnosti. Daňové poměry uvedené společností, byť mohou ekonomicky souviset s hospodařením žalobce, nejsou právně – daňově relevantními pro posouzení žádosti žalobce o přiznání úroku v jeho věci. Jmenovaná společnost není účastníkem daňového řízení, týkajícího se žalobce a předmět řízení (žádost žalobce o úrok) se jí netýká. Ostatně žaloba

společnosti UB REAL ESTATE a.s. podaná k Městskému soudu v Praze pod sp. 9Af 1/2012 ve věci žádosti o převedení přeplatku na DPH na tuto společnost byla rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 18. 5. 2016 zamítnuta a rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 6Afs 247/2015-33 byla zamítnuta i kasační stížnost podaná uvedenou společností proti zmíněnému rozsudku Městského soudu v Praze. Důvod neoprávněného jednání správce daně při vyměření daně tedy nebyl naplněn.

Dobu, za kterou lze žalobci přiznat úrok z nadměrného odpočtu, je-li současně tento odpočet vratitelným přeplatkem, tj. není použit na úhradu jiné daňové povinnosti, nelze dovodit ani z ust. § 155 daňového řádu, neboť toto ustanovení, pro případ kontrolního postupu k odstranění pochybností, neupravuje lhůtu, použitelnou pro vrácení nadměrného odpočtu (pokud by byl vratitelným přeplatkem).

Podle § 155 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku den, kdy došla žádost správci daně.

Podle § 155 odst. 3, věty první daňového řádu pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky.

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.

Lhůta stanovená v § 155 odst. 1 zakládá fikci úhrady daňové povinnosti (nedoplatku daňové povinnosti) pro případ, kdy je na žádost daňového subjektu vratitelný přeplatek použit na úhradu daňového nedoplatku buď žadatele, nebo jiného daňového subjektu. Toto ustanovení tak stanoví časový okamžik pro fikci dne úhrady daňového nedoplatku a je významné pro případnou dobu penalizace daňového subjektu za nesplnění jeho daňové povinnosti. Žalobce netvrdí, že měl nedoplatek na dani, tvrdí, že nedoplatek měla společnost UB REAL ESTATE, a.s. v jejíž prospěch požádal o vrácení části svého nadměrného odpočtu. Uvedené ustanovení tak nemíří na daňovou situaci žalobce, mohlo by dopadat na daňovou situaci společnosti UB REAL ESTATE a.s., na den úhrady jejího nedoplatku, případně penalizaci této společnosti, jednoznačně však nemá význam pro předmět tohoto řízení, jímž je vrácení úroku z nadměrného odpočtu, který uplatňuje žalobce.

V souzené věci nelze přesně, bez dalšího, usuzovat ani na lhůtu k vrácení nadměrného odpočtu jako vratitelného poplatku ani dle § 155 odst. 3 pro přiznání úroku dle § 155 odst. 5

daňového řádu, a to proto, že lhůtu k vrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku nadměrného odpočtu stanoví speciální ustanovení § 105 odst. 1 zákona o DPH.

Podle § 105 odst. 1, věty první zákona o dani z přidané hodnoty vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Tento postup se neuplatní, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, a postupuje se podle zvláštního právního předpisu.

Z citovaného zákonného ustanovení vyplývá, že v případě vyměření (nikoliv doměření) daňové povinnosti se vratitelný přeplatek z nadměrného odpočtu (u žalobce nadměrný odpočet) vrací ve lhůtě 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, na rozdíl od obecné úpravy v daňovém řádu, dle níž se na žádost vrací vratitelný přeplatek ve lhůtě do 30 dnů ode dne obdržení žádosti. Odlišnost začátku běhu stejné třicetidenní lhůty jak podle obecného ustanovení § 155 odst. 3 s daňového řádu, tak podle speciální lhůty dle § 105 odst. 1 zákona o DPH je dána způsobem vzniku vratitelného přeplatku, nikoliv z důvodu existence jakéhokoliv přeplatku na účtu daňového subjektu, ale u daně z přidané hodnoty *v důsledku* vyměření nadměrného odpočtu, kdy za den vzniku vratitelného přeplatku se považuje *den vyměření*.

Výše uvedená právní úprava je tak pro správce daně nedostatečným zákonným podkladem pro to, aby žalobci přiznal úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu po dobu postupu k odstranění pochybností tak, jak žalobce požaduje, tj. ode dne 25. 1. 2011 nebo po ode dne uplynutí 30tidenní lhůty od termínu podání daňového přiznání.

Ani Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty v čl. 183 nestanoví lhůtu pro případy prověřování daňové povinnosti. Stanoví jen, 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. Odkazuje-li Směrnice na vnitrostátní úpravu a daňový řád ani zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká daňovému subjektu nárok na úrok z vratitelného přeplatku a takové ustanovení neobsahují ani přepisy práva Evropské unie, je nepochybné, že lhůta k vrácení nadměrného odpočtu i při respektování časového prostoru pro ověřování daňové povinnosti správcem daně musí mít určitý nejzazší limit.

Judikatura SDEU se proto v odlišných specifických případech členských států při jejich odlišné právní úpravě zabývala otázkou proporcionality mezi nezbytností nezadržovat nadměrný odpočet a možností správce daně kontrolními postupy ověřovat daňovou povinnost. Z evropské judikatury vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu.

Otázkou doby, za jakou lze požadovat úrok za pozdní vrácení nadměrného odpočtu DPH se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. září 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. listopadu 2014, č. j. 7 Aps 3/2015 – 47 (věc KORDÁRNA).

Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku ve věci *KORDÁRNA* poměřoval, že na jedné straně nelze připustit neomezené zadržování nadměrného odpočtu po neomezenou dobu, tedy zásah do práv bez odpovídající kompenzace, na druhé straně však přisvědčil tomu, že správce daně musí mít možnost prověřovat uplatněné nadměrné odpočty, neboť v této oblasti dochází k častým daňovým podvodům. Po podrobném rozboru čl. 183 Směrnice a

judikatury SDEU a to případů, na které také v této věci žalobce poukazuje v žalobě, tedy C-286/94 *Garage Molenheide*, C-25/07 *Alicja Sosnowska* a C 107/10 *Enel Maritsa Izток* 3 AD, učinil Nejvyšší správní soud závěr, že kompromisem mezi zájmem státu na řádném doložení uplatněných nadměrných odpočtů DPH a zájmem daňových subjektů na jejich rychlém vyplacení tak, aby nedocházelo k nedůvodným zásahům do hospodářské soutěže, je stanovení lhůty v trvání 3 měsíců počítané od skončení příslušného zdaňovacího období (viz body 38 a násl. citovaného rozsudku). Nejvyšší správní soud vyslovil, 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 vnitrostátní 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 v souvislosti s nadměrným odpočtem, jimž je třeba účinně čelit, unesl zadržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen.*“

Závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci *KORDÁRNA* byly následně potvrzeny rozsudkem ve věci *HAMAGA*, ve kterém Nejvyšší správní soud v bodech 39 a násl. konstatoval: že *jelikož česká vnitrostátní právní úprava je v posuzované otázce nedokonalá, musí soudy vyjít z práva Evropské unie. Ve své judikatuře (rozhodnutí *Garage Molenheide*, *Alicja Sosnowska*, *Enel Maritsa Izok*, *Kovozber* a další) Soudní dvůr dovodil, že směrnice má ve vztahu k členským státům, které nedokonale transponovaly její znění, přímý účinek. Vnitrostátní soudy mají v takovém případě totiž povinnost neaplikovat vnitrostátní právní předpis a namísto něj musí aplikovat příslušné unijní pravidlo. Čl. 183 směrnice tedy musí být přímo aplikován i v českém právním prostředí. Tento článek Soudní dvůr vyložil tak, že za opožděně vrácený řádně uplatněný nadměrný odpočet náleží daňovému subjektu úrok. Finanční orgány mají v případě pochybností o uplatněném nároku povinnost tyto pochybnosti odstranit, k tomu jim musí být dána přiměřená lhůta. Ovšem pokud tuto lhůtu překročí, musí daňovému subjektu dorovnat jeho finanční znevýhodnění, které musel snášet po dobu, kdy byl jeho nadměrný odpočet prověřován, byl-li odpočet shledán oprávněným. Pokud jde o okamžik, od kterého musí být poskytnut úrok, jde podle shora citovaných rozhodnutí Soudního dvora o den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH v souladu se směrnicí obvykle vrácen. V českém právním prostředí je takovou lhůtou lhůta 3 měsíců*

Nejvyšší správní soud dále v rozsudku uvedl, že v souladu s evropskou judikaturou soudu nezbylo než k vymezení přiměřené lhůty přistoupit, jelikož jakákoli vnitrostátní úprava v rozhodném období chyběla (včetně té, kterou by bylo možno aplikovat analogicky). Za den, kdy by měl být nadměrný odpočet obvykle vrácen, považuje Nejvyšší správní soud takový den, ve kterém by v jednodušších případech došlo i k případnému odstranění pochybností správce daně v důsledku dodatečně předložených informací a důkazů daňovým subjektem. Lhůtu 3 měsíců lze proto v českém právním prostředí považovat za zcela přiměřenou. Ve standardním případě by v této lhůtě měl správce daně být schopen přijmout daňové tvrzení, v případě pochybností zahájit příslušný prověřovací postup a rovněž ho i ukončit. Podle judikatury Soudního dvora je právě tohle okamžik, od kterého náleží daňovému subjektu úroky z již neoprávněně zadržovaného nadměrného odpočtu. Lhůta 3 měsíců vyhovuje názorové linii publikované v rozhodnutích Soudního dvora a ani v nynější věci nemá soud důvod s ní jakkoli nesouhlasit. Pokud jde o úroky související s prověřováním uplatněného odpočtu, jejichž úprava ve vnitrostátním právu v rozhodném období chyběla, členské státy jsou podle judikatury Soudního dvora povinny použít úpravu, která je té chybějící svou povahou nejbližší. Pro posuzovanou věc se rozhodná právní úprava nachází v daňovém řádu. Nejbližší

úpravou je úprava v § 155 odst. 5 daňového řádu: Uvedené ustanovení souvisí s § 105 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku na 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Jde o úrok za opožděné vrácení nadměrného odpočtu, resp. za nevrácení odpočtu v zákonem stanovené lhůtě. Jde o právní úpravu svou povahou nejbližší, a proto při povinnosti dát průchod přímému účinku práva Evropské unie je nejvhodnější k zaplnění mezery na vnitrostátní úrovni, navíc při zajištění zásady ekvivalence a efektivity. České soudy neměly jinou možnost, než v mezích vytyčených judikaturou Soudního dvora najít nejbližší právní úpravu, kterou by mohly aplikovat (odst. 42). Jelikož v případě, kdy byl řádně uplatněn nadměrný odpočet, došlo ke „vzniku“ vratitelného přeplatku, bylo na správci daně, aby tento přeplatek daňovému subjektu vrátil a současně k vraceným finančním prostředkům poskytl i příslušný úrok z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu) dle § 155 odst. 5 daňového řádu (odst. 43).

Nejvyšší správní soud s odkazem na svou judikaturu dále uvedl, že české soudy aplikovaly nejbližší právní úpravu dopadající na danou věc a nejde o to, že by si doplnily novou kategorii úroku, která nemá oporu v zákoně. Výše úrokové sazby byla stanovena dle tohoto zákonného ustanovení, soudy neměly možnost výši úrokové sazby modifikovat, postupovaly v souladu s judikaturou Soudního dvora a vlastně s principy, na nichž je vystavěno evropské právo, a byly povinny nalézt právní úpravu, kterou by bylo možno v souladu se závěry přijatými Soudním dvorem k posuzované problematice aplikovat na případ vnitrostátní úpravou konkrétně neřešený.

K uvedenému dále Nejvyšší správní soud argumentuje, že vyměření nadměrného odpočtu má převážně povahu deklaratorního správního rozhodnutí (autoritativně určuje, že plátcí vznikl nárok na nadměrný odpočet v určité výši). Konstitutivní charakter má vyměření jen potud, že zakládá počátek běhu lhůty, po jejímž uplynutí je nadměrný odpočet plátcem exekučně vymožitelný na státu. Soud nerozporuje, že nadměrný odpočet je vyměřen až vydáním platebního výměru (viz v kasační stížnosti odkazovaný rozsudek ve věci sp. zn. 7 Afs 10/2006), právně tedy „vzniká“ (je vymožitelný, lze s ním „počítat“) až tímto okamžikem, fakticky však existuje od okamžiku jeho uplatnění. Z judikatury Soudního dvora dovozená tříměsíční lhůta je odlišná od lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu, tyto nelze srovnávat ani poměřovat. Správce daně je nadále povinen vrátit nadměrný odpočet ve lhůtě 30 dnů od vyměření, to vše v rámci tříměsíční lhůty, aby předešel nutnosti vyrovnat daňovému subjektu finanční ztráty prostřednictvím úroků.

S ohledem na výše citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu je třeba správci daně poskytnout přiměřený prostor k prověřování uplatněných nadměrných odpočtů DPH, přičemž za přiměřenou lhůtu považuje Nejvyšší správní soud právě lhůtu tříměsíční počítanou od skončení zdaňovacího období. Pokud byla tato lhůta překročena, je třeba postupovat dle § 155 odst. 5 daňového řádu a přiznat žalobci úrok z vratitelného přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, od uplynutí tří měsíců po skončení zdaňovacího období, neboť tato právní úprava je nejbližší, ze které je možné při stanovení výše úroku z vratitelného přeplatku vycházet.

Ačkoliv Městskému soudu se jeví jako legitimní a logické odvíjet tříměsíční lhůtu ode dne podání daňového přiznání, neboť nárok na nadměrný odpočet vzniká od okamžiku jeho uplatnění, a v tomto směru byly také původně alternativně vedeny i úvahy Nejvyššího správního soudu o navázání tříměsíční lhůty na lhůtu k podání daňového přiznání), Městský soud v Praze musel vycházet z platné a účinné judikatury, kterou pro zmíněnou věc

představuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *KORDÁRNA*, a to ve znění jeho opravného usnesení č. j. 7 Aps 3/2013-47. V tomto usnesení Nejvyšší správní soud opravil text odůvodnění svých úvah a ozřejmil skutečnost, že tříměsíční lhůta, za kterou lze přiznat požadovaný úrok navazuje na konec zdaňovacího období.

S ohledem na dostatečnou judikaturu SDEU k výkladu čl. 183 Směrnice, Městský soud v Praze nepovažoval v souzené věci za nezbytné vyvolat řízení u SDEU o předběžné otázce, jak navrhoval žalobce.

Na základě shora uvedených skutečností Městský soud v Praze dospěl k závěru, že správní orgány žádost žalobce posoudily nesprávně, neboť přestože při vrácení nadměrného odpočtu byla překročena tříměsíční lhůta od konce zdaňovacího období k vrácení nadměrného odpočtu DPH, správce daně neuznal nárok žalobce na úrok za opožděně vrácený nadměrný odpočet, který je třeba stanovit dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tento nesprávný závěr nenapravil ani žalovaný v napadeném rozhodnutí.

Městský soud v Praze proto napadené rozhodnutí zrušil podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost a ve spojení s § 78 odst. 4 s.ř.s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

V dalším řízení bude žalovaný postupovat, vázán právním názorem městského soudu v Praze (§ 78 odst. 5 s.ř.s.), odvozeným od výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal náklady za zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč a náklady právního zastoupení za 3x hlavní úkon á 3.100,- Kč (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání soudu dle § 7, 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhl. č. 177/1996 Sb.), 3x paušální náhradu nákladů po 300,- Kč (dle § 13 odst. 3 téže vyhlášky), a cestovní výdaje ve výši 245,- Kč za cestu k ústnímu jednání vlakem z Tábora do Prahy a zpět (dle § 13 odst. 1 téže vyhlášky). Náklady právního zastoupení jsou zvýšeny o 21% DPH ve výši 2.193,45 Kč, kterou je zástupce žalobce povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona o DPH (§ 57 odst. 2 s.ř.s.).

Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 15 638,45 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě k rukám právního zástupce žalobce (§ 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost za podmínek uvedených v ustanovení § 102 a násl. s.ř.s., a to ve lhůtě do dvou týdnů po doručení tohoto rozsudku. Kasační stížnost se podává u Městského soudu v Praze, rozhodovat o ní přísluší Nejvyššímu správnímu soudu. 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.

V Praze dne 11. listopadu 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová