



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců JUDr. Petra Lernerého, Ph.D. a Mgr. Václava Trajera v právní věci žalobkyně **H O R E S I R, s.r.o.**, se sídlem v Dříně ul. Prokopa Holého I. p. 113/20, II: 250 19 236, zastoupené JUDr. Janem Hájkem, advokátem, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Masarykova I. p. 43, **proti žalovanému: Finančnímu Sdítelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Velká Hradební I. p. 61, PSČ 400 21, v **Šzení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2009, I. j. 1787/09-1500-505267,**

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků Šzení **nemá** právo na náhradu nákladů Šzení.

O d ě v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního Sdítelství v Ústí nad Labem ze dne 17. 2. 2009, I. j. 1787/09-1500-505267, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Dříně (dále jen Správce daní) ze dne 21. 7. 2008, I. j. 92006/08/178913/7225, kterým byl žalobkyni dle ust. § 64 odst. 6 zákona I. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen Zákon o daních), přiznán úrok z penále na dani z přidané hodnoty ve výši 918.436,- Kč. Souhlasně žalobkyně navrhovala, aby soud zrušil i dotyčné rozhodnutí správce daní.

V žalobě uvedla, že předmětný úrok byl rozhodnutím správce daní přiznán za dobu od 5. 7. 2002 do 22. 12. 2006, kdy správce daní a v návaznosti na něj i žalovaný vyšli z toho, že vznik penále na dani z přidané hodnoty a lhůta pro jeho vrácení jsou vázány na jeho vyměření. Správce daní i žalovaný vycházeli z toho, že v daném případě byl penále na dani

z psuane hodnoty za zdařovací období zář 2001 vymčēn na základě vytykacího řzení platebním výmēm správce daně ze dne 4. 6. 2002 s tím, že pšplatek byl vrácen dne 22. 12. 2006, proto tšcetidenní lhžta pro vrácení pšplatku zařala bēet dne 5. 6. 2002 a skonřila dne 4. 7. 2002, a tudřh úrok z pšplatku byl pšznán od 5. 7. 2002 do dne vrácení pšplatku, tj. do 22. 12. 2006.

V návaznosti na právōuvedené řalobkynōpodotkla, že souhlasí s názorem řalovaného, že nárok na vrácení vratitelného pšplatku na dani z pšdané hodnoty, tedy nárok na vrácení nadmōného odpōtu, vzniká vymčēním, ovēm se řalovaným nesouhlasí ohlednōtoho, že by k vymčēní došlo platebním výmēm správce daně ze dne 4. 6. 2002. Toto rozhodnutí totiř bylo zruženo rozsudkem Krajského soudu v Ŭstí nad Labem ze dne 26. 10. 2005, ř. j. 132/2003 ř 25, a proto zružený platební výmēm ze dne 4. 6. 2002 nelze považovat za rozhodnutí, kterým by bylo cokoli vymčēno. řalobkynōje pšsvōllēna, že nadmōný odpōet byl vymčēn novým platebním výmēm ze dne 7. 12. 2006, a to zcela ve shodě s pšznáním k dani, které řalobkynō řadnōpodala dne 25. 10. 2001, coř ostatnōsprávce danōkonstatoval do protokolu pš űstním jednání konanēm dne 23. 11. 2006. Skutečností tak je, že dařové pšznání bylo řalobkyní podáno řadnōa vřas, pšřemř den jeho podání je tšeba považovat pro daný űel za den vymčēní, resp. den vzniku vratitelného pšplatku. Od tohoto dne pak bēh tšcetidenní lhžta pro vrácení vratitelného pšplatku s tím, že tento den je urřující i pro stanovení dne vzniku nároku na úrok z pšplatku. řalobkynōmá za to, že lhžta pro vrácení pšplatku uplynula dnem 25. 11. 2001, a proto od 26. 11. 2001 má být řalobkyni pšznán úrok z pšplatku. V této souvislosti řalobkynō podotkla, že se neztotořřuje ani s názorem vysloveným ve zružujícím rozsudku Krajského soudu v Ŭstí nad Labem ze dne 29. 5. 2008, ř. j. 15 Ca 110/2007 ř 23, o tom, že lhžta pro vrácení nadmōného odpōtu pořala bēet od 4. 6. 2002.

Vedle toho řalobkynōnamřtla, že nebyla pouřita úroková sazba ve správné výři, kdyř nebyla pouřita výře úrokové sazby fixnōpodle okamřiku vzniku pšplatku, nřbrř promōlivō vřdy podle sazby platné první den pšslužného kalendářního řtvrtletí. Dle řalobkynōpostup správce daně v jejím pšřpadě neodpovídá závōřřm obsařeným v rozsudku Nejvyšřého správního soudu ze dne 4. 5. 2006, ř. j. 2 Afs 61/2005 ř 75, kdyř správce daně zvolil postup podle toho, co je pro řalobkyni nevřhodné a k jiným hlediskřm nepšřhlēdl a ani je neuvedl a navíc správce daně ve svém postupu nebyl ani jednotný a dřsledný. řalobkynō v této souvislosti zmřnila, že v minulosti byl zcela jednotnōaplikován postup, který pouřival pro stanovení úrokř z prodlení, vřetnōúrokř z pšplatku pšznávaných správcí daně fixní sazbu. V dřsledku pšřjetí nařzení vlády ř. 163/2005 Sb., kterým se mōh nařzení vlády ř. 142/1994 Sb., o stanovení výře úrokř z prodlení a poplatku z prodlení podle obřanského zákoníku, a které se pšdevřm dotýkalo obřanskoprávních a obchodních závazkových vztahř, ovēm s urřitým zpōhdōm nastala zmōna i v oblasti vztahř podřřených dařovým pšřpisřm, kde byl do té doby výklad i aplikace správcř daně dotyřné problematiky jednoznařný. Proto je řalobkynōtoho názoru, že minimálnōdo 28. 4. 2005 by mōo být považováno za pouřitelné pouze fixní stanovení výře úrokové sazby.

Závōem řalobkynō namřtla, že správce daně a řalovaný neaplikovali na pšřdmōný pšřpad ust. ř 37a zákona ř. 588/1992 Sb., o dani z pšdané hodnoty, ve znōh pozdřřích pšřřpisř (dále jen řřtarý zákon o DPHō), zcela toto ustanovení pominuli a pokud aplikovali ust. ř 105 odst. 1 zákona ř. 235/2004 Sb., o dani z pšdané hodnoty, ve znōh pozdřřích

přepisu (dále jen zákon o DPH), a ust. § 64 odst. 6 daňového řádu, řinili tak nesprávně a navíc zcela pominuli aplikovat ust. § 105 odst. 3 zákona o DPH.

Řalovaný v písemném vyjádření k řalobě navrhl její zamítnutí pro nedřvodnost.

K vřici uvedl, ře řalobkyně řodala dne 25. 10. 2001 přřznání k dani z přřdané hodnoty za zdaňovací období zřř 2001, ve kterém si uplatnila nadmřný odpolřet ve výři 11.278.002,-Kř, který ovřem správce daně akceptoval a v souladu s ust. § 43 daňového řádu výzvou ze dne 29. 10. 2001 zahájil vytýkací řzení, jehoř výsledkem bylo stanovení daně z přřdané hodnoty resp. nadmřného odpolřtu ve výři 1.840,-Kř platebním výmřem ze dne 4. 6. 2002. Tento platební výmř byl sice v rámci odvolacího řzení rozhodnutím řalovaného ze dne 14. 3. 2003 pořtvrzen, ovřem na základě řodané řaloby byla následně obě rozhodnutí rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 10. 2005, ř. j. 15 Ca 132/2003 ř 25, zruřena pro vady řzení a vř byla řalovanému vrácena k dalřimu řzení. Poté bylo pokračováno ve vytýkacím řzení, jehoř výsledkem bylo vydání platebního výmřu, římř byl stanoven nadmřný odpolřet v přřvodně nárokované výři, tj. v řástce 11.278.002,-Kř. Jelikoř řást nadmřného odpolřtu ve výři 1.840,-Kř byla řalobkyni řiř vrácena dne 14. 6. 2002, tak byl dne 22. 12. 2006 správcem daně vrácen rozděl ve výři 11.276.162,-Kř. Řalovaný trvá na tom, ře dař z přřdané hodnoty za zřř 2001 byla stanovena na základě vytýkacího řzení platebním výmřem ze dne 4. 6. 2002, přřřemř tento den je dnem vymřzení nadmřného odpolřtu za toto zdaňovací období. Řalovaný má za to, ře dle ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH jsou vznik přřplatku a lhřta pro jeho vrácení vázány pouze na jeho vymřzení. Dále řalovaný nesouhlasí s tvrzením řalobkyně ře vytýkací řzení bylo provedeno správcem daně se závřem, ře přřznání k dani z přřdané hodnoty za zdaňovací období zřř 2001 zřřstává beze zmřny. V protokolu ze dne 27. 5. 2002, jenř byl sepsán o výsledku vytýkacího řzení, bylo totiž uvedeno, ře dař bude stanovena ve výři 1.840,-Kř. Zákonná řřcetidenní lhřta pro vrácení nadmřného odpolřtu ve smyslu ust. § 64 odst. 4 daňového řádu vymřzeného dne 4. 6. 2002 tak zařala břit dne 5. 6. 2002 a skonřila dne 4. 7. 2002, a proto byl v souladu s ust. § 64 odst. 6 daňového řádu ve zněni do 31. 12. 2006 přřznán úrok ode dne 5. 7. 2002 do dne vrácení přřplatku, tj. do dne 22. 12. 2006.

Dále řalovaný vyjádřil nesouhlas s námitkou řalobkyně ohledně toho, ře výře úrokové sazby údajně ve výři 140 % diskontní úvřové sazby platné k 1. 10. 2001 mřa být pouřita v přřpadě řalobkyně a to za celé dluřné období. Ust. § 64 odst. 6 daňového řádu totiž urřuje přřznáný úrok jako úrok ve výři 140 % diskontní úrokové sazby řeské národní banky platné první den kalendářního řtvrtletí. Z této zákonné úpravy dle řalovaného jednoznačně vyplývá, ře výře přřznáného úroku se odvíjí od řtvrtletních diskontních sazeb ve výři vyhlážené řeskou národní bankou. Řalovaný přřtom ovřřil, ře v souladu s tímto ustanovením byl úrok přřznáný napadeným rozhodnutím spolřitan správně Podle řřl. VI odst. 5 přřchodných ustanovení zákona ř. 230/2006 Sb., kterým byl s úřinností od 1. 1. 2007 novelizován daňový řád, se pro vratitelný přřplatek na dani, jejř přřvodní den splatnosti nastane do úřinnosti tohoto zákona, pouřije ust. § 64 odst. 6 a ust. § 96a odst. 3 daňového řádu, a to ve zněni úřinném do úřinnosti tohoto zákona. Správcem daně tudř v projednávaném přřpadě správně aplikoval diskontní sazbu podle ust. § 64 odst. 6 daňového řádu ve zněni platném do 31. 12. 2006.

Závřem řalovaný podotkl, ře řiř v řalobou napadeném rozhodnutí se vypořadal s námitkami řalobkyně ohledně přřznání jejřho nároku na úrok. Vedle toho jeřřřpoznamenal, ře řalobkyně nesplnila povinnost tvrdit, ře rozhodnutí správních orgánř obou stupřř ři jejich

části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnila povinnost toto tvrzení odůvodnit.

O žalobě soud rozhodoval v souladu s ust. § 51 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen ř. s. s. ř.), bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně vyjádřila do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovým projednáním věci, a proto se má za to, že souhlas udělila, když byla o uvedeném následku ve výzvě výslovně poučena.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v šetření podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispozitivní zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti podle § 76 odst. 2 s. ř. s. přihlížet toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají jeho nicotnost. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Nejprve soud považuje za potřebné uvést, že se neztotožnil s názorem žalovaného, že žalobkyně v předmně žalobě nesplnila povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení a také tato tvrzení zdůvodnit, když z textu žaloby zjevně vyplývá opak.

Dále soud uvádí, že mezi účastníky není sporu o skutkovém stavu věci, přičemž jejich náhled na skutkový stav věci plně koresponduje obsahu správního spisu, který soudu předložil žalovaný. Soud tak vycházel z faktu, že žalobkyně dne 25. 10. 2001 podala žádost a vřás přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2001, v němž uplatnila nárok na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 11.278.002,- Kč. Poté žalovaný výzvou ze dne 29. 10. 2001 zahájil vytýkácí šetření, na jehož základě následně přikročil dne 4. 6. 2002 k vydání platebního výměru, který byl shledán správným i žalovaným v rámci odvolacího šetření jeho rozhodnutím ze dne 14. 3. 2003 a kterým byl žalobkyni namísto nadměrného odpočtu ve výši 11.278.002,- Kč stanoven nadměrný odpočet ve výši 1.840,- Kč. Tento nadměrný odpočet ve výši 1.840,- Kč byl žalobkyni vrácen dne 14. 6. 2002. Krajský soud v Ústí nad Labem ovšem k žalobě žalobkyně rozsudkem ze dne 26. 10. 2005, č. j. 15 Ca 132/2003 - 25, v souladu s tehdejší judikaturou obě rozhodnutí pro vady šetření zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu šetření, když správce daně i žalovaný dle názoru soudu neunesli důkazní břemeno o tom, že žalobkyně předloženými doklady o prodeji zboží podle kupní smlouvy zastírá skutečný obsah právního úkonu, neboť nejde o zdanitelné plnění dle kupní smlouvy, nýbrž o poslední plánek transakcí směřujících k neoprávněnému získání nadměrného odpočtu. Po vrácení věci pak žalovaný pokračoval ve vytýkacím šetření, které ukončil dne 23. 11. 2006, kdy výsledky vytýkacího šetření projednal se žalobkyní. V důsledku učiněných zjištění ve vytýkacím šetření pak žalovaný dne 7. 12. 2006 vydal nový platební výměr, jímž byl žalobkyni vyměřen nadměrný odpočet ve shodě s přiznáním k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2001 ve výši 11.278.002,- Kč, který byl žalobkyni vrácen dne 22. 12. 2006 v částce 11.276.162,- Kč, když část nadměrného odpočtu ve výši 1.840,- Kč byla žalobkyni již vrácena dne 14. 6. 2002. Následně žalobkyně podala žádost ze dne 6. 3. 2007 o vrácení úroku z přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2001, která byla rozhodnutím správce daně ze dne

20. 5. 2007, o reklamaci dle ust. § 53 daňového řádu bez dalšího zamítnuta. Toto zamítavé rozhodnutí správce daní ovšem bylo na základě žaloby žalobkyně zrušeno pro nezákonnost rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 5. 2008, I. j. 15 Ca 110/2007 ñ 23, a v níž byla vrácena správci daní k dalšímu šzení, v níž byl vázán právním názorem vysloveným v dotylném zrušujícím rozsudku. Soud v tomto zrušujícím rozsudku dospěl k závěru, že s ohledem na tehdy daný skutkový stav žalobkyni náležel úrok z přeplatku ve smyslu ust. § 64 odst. 6 daňového řádu pro následné vrácení nadměrného odpočtu řalovaným s tím, že zákonná lhůta zmiřovaná v ust. § 64 odst. 6 v níž druhá daňového řádu a upravená v ust. § 37a odst. 1 starého zákona o DPH a ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH pro vrácení nadměrného odpočtu počala v pšpadě žalobkyně občet ode dne 4. 6. 2002, kdy byl řalovaným vydán prvotní platební výměr.

Z právuvedeného je tedy zřejmé, že soud se otázkou vzniku nároku řalobkyně na úrok z přeplatku za následné vrácení nadměrného odpočtu řalovaným za zdařovací období zář 2001 již zabýval v předchozím pravomocném rozsudku ze dne 29. 5. 2008, I. j. 15 Ca 110/2007 ñ 23. Soud přitom neshledal jediný důvod, aby se od závěů vyslovených v tomto předchozím pravomocném rozsudku jakkoliv odchýlil, třebaže řalobkyně v tomto soudním šzení vyslovila v obecné rovině nesouhlas s tímto závěem, když zastává názor, že zákonná lhůta zmiřovaná v ust. § 64 odst. 6 v níž druhá daňového řádu a upravená v ust. § 37a odst. 1 starého zákona o DPH a ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH pro vrácení nadměrného odpočtu počala v jejím pšpadě občet ode dne 25. 10. 2001, kdy podala řádné daňové pšznání, neboť tento den je nutno považovat za den vzniku vratitelného přeplatku, od něhož se odvíjí třetidenní lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, která uplynula dnem 25. 11. 2001, a proto od 26. 11. 2001 má být řalobkyni pšznán úrok z přeplatku. Soudem zaujatý náhled na danou problematiku v předchozím pravomocném rozsudku ze dne 29. 5. 2008, I. j. 15 Ca 110/2007 ñ 23, přitom plně koresponduje jeho dosavadním rozhodnutím v této otázce (k tomu srov. např. rozsudek ze dne 27. 9. 2007, I. j. 15 Ca 102/2006 - 44).

Z ust. § 37a odst. 1 starého zákona o DPH, který byl účinný ještě ve zdařovacím období zář 2001, a rovněž tak z ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH, který nabyl účinnosti dnem 1. 5. 2004, vyplývá, že nárok na vrácení nadměrného odpočtu daní z pšdané hodnoty vzniká vyměšením nadměrného odpočtu. Dále je v těchto ustanoveních zakotveno, že pokud vznikne v důsledku vyměšení nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, tj. částka plateb převyšující splatnou daň v řetně pšsluženství za neexistence nedoplatku na jiné dani, tak se plátcí daní vrací bez řádosti do 30 dnů od vyměšení nadměrného odpočtu. Dotylný nárok na odpočet lze přitom uplatnit v daňovém pšznání poprvé do 25 dnů po skončení zdařovacího období, ve kterém nárok na vrácení nadměrného odpočtu vznikl, což je zřejmé z ust. § 37 starého zákona o DPH a také z ust. § 101 odst. 1 zákona o DPH

K vyměšení nadměrného odpočtu, od něhož je odvislý vznik nároku na vrácení nadměrného odpočtu jakožto přeplatku na dani z pšdané hodnoty, dochází na základě pravomocného rozhodnutí správce daní neboť teprve od tohoto okamžiku je zřejmé, zda a pšpadně v jaké výši plátcí daní tento nárok pšsluží. Nárok na vrácení nadměrného odpočtu tedy může být vyměsen nejen konkludentně na základě daňového pšznání ři prvoinstanlním rozhodnutím, nýbrž i rozhodnutím o odvolání. Zákon o DPH a také daňový řád přitom výslovně nestanovují, že by mňicím rozhodnutím odvolacího orgánu nebo nově vydaným platebním výměem po zrušení původního platebního výměru a na něj navazujícího rozhodnutí odvolacího orgánu soudem, který byl vydán ve prospěch daňového subjektu, docházelo

k vymocnění nároku na odporeť danŕ se zpŕnou ŕľinností ke dni vydání pŕvodního prvoinstanľního rozhodnutí ľi k poslednímu dni lhŕty pro podání daŕového pŕŕznání. Z této skuteľnosti by pak mohlo být dovozováno, ě pravomocné vymocnění nároku na vrácení nadmŕného odpŕľtu je vĕdy urľujícím dnem pro vznik daŕového pŕeplatku v podobŕ nadmŕného odpŕľtu.

Takovýto závŕ dle názoru soudu ovĕem nelze pŕŕpustit v pŕŕpadŕ kdy skuteľnŕ koneľným rozhodnutím byl nárok na vrácení nadmŕného odpŕľtu pŕŕznán ve vyĕĕ ľástce neĕ v pŕvodním rozhodnutí správce danŕ pŕŕemĕ k této zmŕnŕ doĕlo v dŕsledku zavinŕní správního orgánu prvního stupnŕ. V tomto pŕŕpadŕ by totiž daŕový pŕeplatek v podobŕ nadmŕného odpŕľtu byl plátcí danŕvracen v delĕi dobŕ neĕ jak pŕedpokládá ust. ř 37a odst. 1 starého zákona o DPH a popŕŕ ust. ř 105 odst. 1 zákona o DPH, v dŕsledku ľehoĕ by pak tento plátcĕ danŕ který pŕŕtom vzniklé prodlení s vracením daŕového pŕeplatku nikterak nezavinil, mŕ pozdŕĕĕi moĕnost jakkoliv volnŕnakládat s vraceným nadmŕným odpŕľtem ve srovnání s pŕŕpady, kdy by vymocnění nadmŕného odpŕľtu probĕlo bez komplikací jiĕ pŕŕ prvotním rozhodování správce danŕ.

Soud má za to, ě k tíĕi daŕového subjektu nelze aprobovat nesprávné rozhodnutí správce danŕ které bylo jeho vinou v jinĕ vŕci vydáno, když takový postup by dozajista byl v rozporu s principy demokratického právního státu a tím i v rozporu s ust. řľ. 1 odst. 1 Ústavy ĽR. Právŕpŕedestŕený názor soudu v této otázce pŕŕtom plnŕkoresponduje nálezu Ústavního soudu ze dne 3. 2. 1999, sp. zn. Pl. ŰS 19/98, v nŕmĕ bylo vysloveno, ě *Aĕ v demokratickĕm právním státŕ který je chápan pŕŕdevĕm jako materiální právní stát, nelze pŕŕpustit uĕtí platného zákonného ustanovení zpŕŕsobem, který odporuje nŕterĕ z fundamentálních ústavních zásad. Povinnost soudŕŕ nalézat právo proto neznamená pouze vyhledávat pŕŕmé, konkrétní a výslovnĕ pokyny v zákonnĕm textu, ale téĕpovinnost zjiĕovat a formulovat, co je konkrétním právem i tam, kde jde o interpretaci abstraktních norem, ústavních zásad, ustanovení Listiny základních práv a svobod a závazkŕŕ plynoucích z mezinárodních smluv. Prostor pro takovou interpretaci a její význam je nepochybnŕvŕĕĕ tam, kde jde o aplikaci zákonných pŕŕedpisŕŕ, které nejsou sice jiĕ zcela vyhovující, avĕak nejsou ve své podstatĕani protiústavní. Z mnoha myslitelných výkladŕŕ zákona je tedy tŕeba v kaĕdĕm pŕŕpadŕ pouĕit pouze takový, který respektuje ústavní principy (je-li takovýto výklad moĕný)ĕ.*

To je také pŕŕpad ust. ř 64 odst. 6 daŕového řádu, v nŕmĕ je mj. stanoveno, ě pokud není správcem danŕvracen v zákonnĕ lhŕtŕvratitelný pŕeplatek, který se vrací bez ĕádosti a jehoĕ vznik správce danŕ zavinil, tak daŕovĕmu subjektu náleĕí ŕrok z pŕeplatku. Toto zákonnĕ ustanovení pŕŕtom výslovnŕ nedefinuje, kdy poľíná bŕĕ dotyľné zákonnĕ lhŕty. Naproti tomu ust. ř 37a odst. 1 starého zákona o DPH a ust. ř 105 odst. 1 zákona o DPH sice pojednávají o tom, ě správce danŕmá nadmŕný odpŕľet daŕovým subjektŕm vracet do 30 dnŕŕ od jeho vymocnění, avĕak opŕĕ jiĕ v nich není definováno, co se považuje za Anoment vymocnění ve smyslu dotyľného ustanovení.

Za tohoto stavu vŕci je proto zapotŕbí vymezit bŕĕ zákonnĕ lhŕty ústavnŕkonformním zpŕŕsobem, a to s pŕŕhlédnutím ke skutkovým okolnostem pŕŕpadu. Jiĕ výĕe bylo zmínĕo, ě obecnŕplatí, ě nárok na vrácení nadmŕného odpŕľtu vzniká jeho pravomocným vymocněním. V pŕŕpadech, kdy koneľným rozhodnutím bude nárok na vrácení nadmŕného odpŕľtu následnŕ pŕŕznán ve vyĕĕ ľástce neĕ v pŕvodním rozhodnutí správce danŕ a zároveň tato zmŕna byla zpŕŕsobena zavinŕním správního orgánu prvního stupnŕ pŕŕ jeho prvotním rozhodování, soud zastává názor, ě daŕový pŕeplatek v podobŕ nadmŕného odpŕľtu pak

vznika jím vydaním prvotního prvoinstančního rozhodnutí, které bylo posléze zmíněno i zruženo. Soud tedy za moment vyměnění nadměrného odpol'tu ve smyslu ust. § 37a odst. 1 starého zákona o DPH popř. ust. § 105 odst. 1 daňového zákona, od něhož se odvíjí pol'átek bhu zákonné lh'ity pro vrácení tohoto daňového p'seplatku upravené v témže ustanovení, na kterou se obecně odkazuje i ust. § 64 odst. 6 vba druhá daňového řádu, považuje den, kdy bylo vydáno prvotní prvoinstanční rozhodnutí správce daně p's ul'inění tohoto záv'ru soud vycházel z toho, že pokud by daňovému subjektu byl nárok na vrácení nadměrného odpol'tu p'sznán ve správné výši již prvotním prvoinstančním rozhodnutím, tak by mu bylo umožněno již v té době naprosto dle své v'le disponovat s vráceným nadměrným odpol'tem v'etn' p'spadného prostého zhodnocování těchto vrácených prostředků prostřednictvím úroků placených bankami za jejich uložení u té které banky.

V p'sedmné v'ci je p'stom nepochybné, že ke zm'no resp. zružení prvotního prvoinstančního rozhodnutí, tj. ke zružení platebního vým'ru ze dne 4. 6. 2002 soudem, došlo zavin'ím jak samotného správce daně tak i žalovaného. Již výše bylo konstatováno, že rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 11. 2005, ř. j. 15 Ca 132/2003 - 25, byla projednávána žaloba proti platebnímu vým'ru žalovaného ze dne 4. 6. 2002 a na n' navazující rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2006, které šegly, zda žalobkyni oprávn'no v daňovém p'sznání k dani z p'sdané hodnoty za zdaňovací období zář 2001 ze dne 25. 10. 2001 vykazala nadměrný odpol'et ve výši 11.278.002,-Kč. V tomto rozsudku soud totiž dosp' k záv'ru, že žalovaná strana ve vytýkacím řzení zahájeném na základ' výzvy ze dne 29. 10. 2001 dosud neunesla d'kazní b'smeno o tom, že žalobkyni p'sedloženými doklady o prodeji zboží (faktura ř. 38-2001 s datem uskutečnění zdanitelného pl'ní 30. 9. 2001 na řástku 51.255.282,-Kč se základní sazbou DPH ve výši 11.276.162,-Kč) podle kupní smlouvy zastírá skutečný obsah právního úkonu, neboť nejde o zdanitelné pl'ní dle kupní smlouvy, nýbrž o poslední řlánek transakcí sm'ujících k neoprávn'nému získání nadměrného odpol'tu, v d'sledku řehož pak ob' rozhodnutí pro vady řzení zružil a v' vrátil žalovanému k dalšímu řzení. Žalovaný poté pokračoval ve vytýkacím řzení, jehož výsledkem bylo vydání nového platebního vým'ru ze dne 7. 12. 2006, kterým byl žalobkyni vym'šen nadměrný odpol'et ve shod' s p'sznáním k dani z p'sdané hodnoty za zdaňovací období zář 2001 ve výši 11.278.002,-Kč, který byl žalobkyni vrácen dne 22. 12. 2006 v řástce 11.276.162,-Kč, když řást nadměrného odpol'tu ve výši 1.840,-Kč byla žalobkyni již vrácena dne 14. 6. 2002.

Správní orgány obou stup'ů tedy pochybily, když na základ' ned'sledn' provedeného vytýkacího řzení, když jeho výsledky neobstály v následném soudním řzení vedeném pod sp. zn. 15 Ca 132/2003, žalobkyni za tehdy daného skutkového a právního stavu nep'sznaly nárok na vrácení nadměrného odpol'tu tak, jak byl vylíšen v daňovém p'sznání k dani z p'sdané hodnoty za zdaňovací období zář 2001 ze dne 25. 10. 2001 a kdy toto vylísení bylo posléze akceptováno i správcem daně na základ' uskutečnění vytýkacího řzení. Lze proto uzav'st, že žalobkyni byl nárok na vrácení nadměrného odpol'tu na základ' tehdy daného skutkového a právního stavu ve shod' s daňovým p'sznáním vym'šen a posléze i vrácen se znalým řasovým odstupem v d'sledku pochybení jak správce daně tak i žalovaného, které bylo zap'sl'in'no ned'sledn' provedeným vytýkacím řzením.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti tak soud vycházel z faktu, že zákonná lh'ita zmiřovaná v ust. § 64 odst. 6 vba druhá daňového řádu a upravená v ust. § 37a odst. 1 starého zákona o DPH a ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH pro vrácení nadměrného odpol'tu

Jako nedůvodnou soud vyhodnotil i námitku žalobkyně o tom, že nebyla použita úroková sazba ve správné výši, když nebyla použita výše úrokové sazby fixní podle okamžiku vzniku přeplatku, nýbrž proměnlivě vždy podle sazby platné první den příslušného kalendářního čtvrtletí. Již žalovaný správně uvedl, že žalobkyně se mylí, pokud dovozuje, že v jejím případě má být použita výše úrokové sazby údajně ve výši 140 % diskontní úrokové sazby platné k 1. 10. 2001 fixní za celé dlužné období. Při posouzení této námitky je nutno dále vycházet z ust. § 64 odst. 6 daňového řádu, v němž je výslovně definován příslušný úrok jako úrok ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Soud se shoduje se žalovaným, že z této zákonné úpravy vyplývá, že výše příslušného úroku se odvíjí od čtvrtletních diskontních sazeb ve výši vyhlášené Českou národní bankou, a proto správce daně nijak nepochybil, pokud při výpočtu výše úroku z přeplatku nepoužil fixní výši úrokové sazby podle okamžiku vzniku přeplatku. Soud přitom neshledal, že by tento postup správce daně, který byl akceptován i žalovaným jakkoliv neodpovídal závěry obsaženým v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2006, I. j. 2 Afs 61/2005 č. 75, v němž bylo mj. konstatováno, že „ústanovení § 64 odst. 6 daňového řádu skutečně umožňuje dvojí výklad. Nezákonnost výkladu provedeného finančními úřady a městským soudem by proto byla dána tehdy, pokud by zvolený způsob výkladu odporoval běžným výkladovým metodám, přičemž by se nejednalo o výklad ústavně konformní. Nic takového však zdejší soud nezjistil a argumentace stávatele se v podstatě omezuje na cenu peněz v určité době na určitém místě. Tuto argumentaci však lze pojmout i tak, že cena peněz se v určité době mění a není racionální důvod ji fixovat jen k určitému časovému okamžiku. Rozhodné je, že metoda stanovení úroků pomocí jejich proměnlivé sazby je v zásadě neutrální ke zmíněné ceně peněz, tzn. že v konkrétním případě může být pro daňový subjekt stejně tak výhodnější i méně výhodná. Z ústavního hlediska je proto třeba mít, aby zvolený výklad citovaného ustanovení byl důsledný a konzistentní, tzn. aby byl především jednotný a vyvaroval se jakýmkoliv tendencím k úlovcosti. Především tedy je nutno stejným způsobem určovat úrokové sazby v případě daňového penále (§ 63 odst. 2, 3 daňového řádu) i v případě úroku (§ 64 odst. 6 daňového řádu) a zejména je nepřijatelné, aby správce daně volil výši úroku stanovenou fixní pro proměnlivě různé utilitární podle toho, co je pro daňový subjekt méně výhodné. K poukazu stávatele na způsob úročení podle nařízení vlády č. 142/1994 Sb. Nejvyšší správní soud uvádí, že podle jeho ustanovení § 1 výše úroků z prodlení odpovídá roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů. V každém kalendářním pololetí, v němž trvá prodlení dlužníka, je výše

úrok z prodlení závislá na výši repo sazby stanovené Českou národní bankou a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je tak zjevné, že se stěžovatel mylí, pokud se domnívá, že z tzv. fixního způsobu úročení se aktuálně vychází v obpanskoprávních a obchodních vztazích, neboť z citovaného ustanovení jasně vyplývá opak. To znamená, že i v těchto vztazích je výše úroků z prodlení proměnlivá, pokud se samozřejmě jedná o delší časové období než půl roku. Situace, kterou popsal stěžovatel, totiž platila jen do 27. 4. 2005, kdy bylo předmětné nařízení změněno nařízením P. 163/2005 Sb. Podle předschozí úpravy skutečně platilo (§ 1), že výše úroků z prodlení činí ročně dvojnásobek diskontní sazby stanovené Českou národní bankou a platné k prvnímu dni prodlení s plněním peněžitého dluhu. Od tohoto způsobu stanovení úroku však normotvůrce výslovně upustil, a to právní z důvodu zachování zmíněné neutrality předschozího stanovení výše úroků proměnlivou sazbou. Argument stěžovatele, vedený snahou o podobný postup v civilním i daňovém řízení, proto vede ke zcela opačným závěrům, než stěžovatel zamýšlel. Dále soud uvádí, že podle čl. VI odst. 5 přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 2007 novelizován daňový zákoník, se pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, použije ust. § 64 odst. 6 a ust. § 96a odst. 3 daňového zákoníku, a to ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona. Z toho vyplývá, že správce daně v projednávaném případě zcela správně aplikoval diskontní sazbu podle ust. § 64 odst. 6 daňového zákoníku ve znění platném do 31. 12. 2006.

Soud s ohledem na shora uvedené skutečnosti žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji ve výroku rozsudku ad I. s poukazem na ust. § 78 odst. 7 s. 1 zamítl, neboť neshledal jakkoliv opodstatněnými námitky žalobkyně, že žalovaná strana na předmětný případ pominula aplikovat ust. § 37a starého zákona o DPH a pokud aplikovala ust. § 105 odst. 1 zákona o DPH a ust. § 64 odst. 6 daňového zákoníku, činila tak nesprávně a navíc měla pominout aplikovat ust. § 105 odst. 3 zákona o DPH.

S ohledem na zamítnutí žaloby pak soud ve výroku rozsudku ad II. s odkazem na ust. § 60 odst. 1 věty první s. 1 nepřiznal hádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný náhradu nákladů řízení neuplatnil a navíc mu hádné náklady nad rámec úřední lhůty ani nevznikly.

Pro úplnost soud považuje za potřebné ještě zmínit, že je otázkou, kterou by se případně měla zabývat žalovaná strana, zda žalobkyni vůbec legitimně vznikl nárok na úrok z přeplatku na dani z přidané hodnoty ve smyslu ust. § 64 odst. 6 daňového zákoníku v souvislosti s následným vrácením nadměrného odpoltu žalovaným za zdaňovací období září 2001 a potažmo i samotný nárok na vrácení tohoto nadměrného odpoltu, když soudu je z jeho úřední lhůty známo, že Krajský soud v Ústí nad Labem vydal rozsudek ze dne 19. 4. 2011, č. j. 3 T 12/2005 ř. 843, který nabyl právní moci dne 19. 8. 2011. Tímto pravomocným rozsudkem byl totiž mj. jediný společník a zároveň jednatel žalobkyně M. L. uznán vinným ze zvlášť závažného zločinu zkrácení daně poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 tr. zákoníku č. 40/2009 Sb., neboť vylákal výhodu na dani a spáchal takový čin ve velkém rozsahu, přičemž tohoto zvlášť závažného zločinu se dopustil právo, že po předschozí dohodě s L. V. a J. B. v úmyslu neoprávněně získat nadměrný odpol et daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září 2001 ve výši 11.278.002,- Kč ke škodě České republiky, zastoupené Finančním úřadem v Dříně spolu s L. V. a J. B. simulovali obchodní transakci tak, že L. V. na základě předané plné moci ze dne 5. 1. 2000, která ho pověřovala k zastupování J. N., jediného jednatele společnosti J+J Linea Alfa, s.r.o., se sídlem v Plzni, podepsal dne 29. 9. 2001 za tuto

společnost kupní smlouvu s J. B. podnikajícím pod obchodním názvem JiŠ BARCAL, dle které tomuto odprodal elektromateriál (kondenzátory, digitrony, hybridní a integrované obvody, odpory, pšepínače, kšemenné oscilátory) za částku 50.139.428,30,-Kč (+ 11.030.674,20,-Kč DPH), téhož dne vystavil za společnost J+J Linea alfa, s.r.o., podnikateli J. B. na uvedenou částku fakturu č. 023-2909/01 (včetně přilož), přičemž vzhledem k tomu, že se ve skutečnosti nejedná o váhový obchod a daňové doklady, zejména pokud se jedná o cenu zboží, jsou vytvářeny pouze účelově neboť dle faktury č. 1048, vystavené dne 24. 9. 2001 J. N., podnikajícím pod obchodním jménem Josef Novák ml. a NOEL Rokycany, odebral u tohoto elektromateriálu, který byl předmětem popsané kupní smlouvy za částku 365.616,20,-Kč, dále J. B. podnikající pod obchodním názvem JiŠ BARCAL, přičemž vzhledem k tomu, že hodnota zboží (elektromateriálu) formálně odebraného od L. V. a na základě kupní smlouvy včetně přilož a dalších účelově vytvořených daňových dokladů v uváděné hodnotě 61.170.102,50,-Kč včetně DPH je značně nadhodnocena, sepsal dne 29. 9. 2001 se společností HORES L.R, s.r.o., zastoupenou M. L. kupní smlouvu, předmětem které byl co do počtu i druhu shodný elektromateriál uvedený ve smlouvě (včetně přilož) uzavřená s L. V., kdy cena zboží byla stanovena částkou 51.255.282,-Kč (+ 11.276.162,04,-Kč DPH), dne 30. 9. 2001 vystavil na uvedenou částku společnosti HORES L.R, s.r.o., fakturu č. 38-2001 (včetně přilož), přičemž vzhledem k tomu, že se nejedná o váhový obchod a daňové doklady jsou vytvářeny pouze účelově pro pozdější daňové šetření a k neoprávněnému získání nadměrného odpočtu, a M. L. v postavení jediného jednatele a společníka společnosti HORES L.R, s.r.o., se sídlem v Dříně Prokopa Holého 113/20, podal dne 25. 10. 2001 Finančnímu úřadu v Dříně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září 2001, ve kterém uplatnil nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 11.278.002,-Kč v souvislosti s nákupem a vývozem zboží a elektromateriálu do Arménské republiky, což na výzvu správce daně vzhledem k doložení nepravdivými doklady k uváděné hodnotě zboží a elektromateriálu, mezi jinými kupní smlouvu uzavřenou dne 29. 9. 2001 s J. B. na zboží v uváděné hodnotě 62.531.444,-Kč (z toho DPH 11.276.162,04,-Kč) fakturou ze dne 30. 9. 2001 na uvedenou částku, pokladními doklady, kupní smlouvou uzavřenou 7. 10. 2001 mezi společností HORES L.R a společností AOZT AGADHEGORCÓ Jerevan, Arménie, se stanovenou hodnotou elektromateriálu 52.826.834,-Kč, fakturou č. 000 012 ze dne 30. 11. 2001 na uvedenou částku a dalšími s tím souvisejícími doklady, přičemž z dokladů poskytnutých celním úřadem Arménské republiky je zřejmé, že v druhu a množství byl na území uvedené republiky odbaven elektromateriál uvedený na fakturu č. 1048 podnikatele Josef Novák ml. NOEL ve stanovené hodnotě 7.483,25,-USD, kdy Finanční úřad v Dříně v následném daňovém šetření nárokovanou částku ve výši 11.278.002,-Kč vyplatil.

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

Lhůta pro podání kasalní 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasalní stížnosti nelze prominout.

Kasalní stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. 1 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 kasařní 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 kasařní 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.

V Ústí nad Labem dne 25. dubna 2012

v.r.

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D.

předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová