



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petra Šuránka v právní věci žalobce: **PCV Computers, s. r. o.**, IČ: 260 84 121, se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, zast. společností Ariadna, s. r. o., se sídlem Bořivojova 21/2419, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 9. 2016, č. j. 8 Af 11/2012 – 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce, společnosti Ariadna, s. r. o.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předcházející řízení

[1] Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 15. 2. 2012, č. j. 2161/12 – 1500-106794, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále též „správce daně“) ze dne 29. 9. 2011, č. j. 457553/11/09514109697, jímž správce daně nevyhověl žádosti žalobce ze dne 1. 8. 2011 a nepřiznal mu úrok z přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období únor 2010.

[2] Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že dne 8. 3. 2010 žalobce podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2010, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 503.234 Kč. Výzvou ze dne 6. 4. 2010 zahájil správce daně vytykáací řízení a vyzval žalobce podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „zákon o správě daní“), k odstranění pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů o zdanitelných plněních vykázaných v daňovém přiznání. Správce daně měl zejména pochybnosti o nárůstu obratu z intrakomunitárních dodání zboží. Vzhledem k tomu, že žalobce unesl důkazní břemeno ohledně dodání zboží, uznal správce daně nárok na ř. 20 daňového přiznání k DPH za uvedené zdaňovací období v požadované výši. Nadměrný odpočet byl vyměřen v souladu s podaným daňovým přiznáním platebním výměrem ze dne 2. 6. 2011, č. j. 338133/11/009514109697, ve výši 503.234 Kč.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 15. 2. 2012 žalobu. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, které ve věci původně rozhodovalo, však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon č. 456/2011 Sb.“). Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“). Soudy proto nadále jednaly se žalovaným jakožto se správním orgánem, na něhož přešla působnost správního orgánu, který napadené rozhodnutí vydal (§ 69 na konci s. ř. s.).

[4] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 9. 9. 2016, č. j. 8 Af 11/2012 – 57, rozhodnutí žalovaného zrušil, věc mu vrátil k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 7.800 Kč. Konstatoval, že obdobným případem se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34 (dále též rozsudek ve věci *Kordárna*) a poukázal na závěry přijaté Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku. Městský soud shledal, že rozhodnutí žalovaného je třeba zrušit, neboť žalovaný nepostupoval způsobem nastíněným ve shora uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu.

[5] Městský soud se dále zabýval tím, že zákonodárce reagoval na citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu novelizací daňového řádu, jenž s účinností od 1. 1. 2015 obsahuje nový § 254a, nazvaný úrok z daňového odpočtu, jenž byl zamýšlen jako *lex specialis* k obecné úpravě obsažené v § 155 téhož zákona. Dospěl k závěru, že ani tato úprava není s unijním právem v souladu, neboť vykračuje z mezí jím vytyčených, jak jsou popsány v judikatuře Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Městský soud konstatoval, že problematikou nároku na úrok z vratitelného přeplatku z hlediska požadavků kladených směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice“) se Soudní dvůr Evropské unie (dále též „SDEU“) zabýval mimo jiné v rozsudku C-107/10.

[6] Městský soud v návaznosti na závěry, k nimž SDEU dospěl v posledně uvedeném rozhodnutí, konstatoval, že daňový subjekt se i dle úpravy účinné od 1. 1. 2015 ocitá v určité nejistotě, neboť vznik úroku z vratitelného přeplatku není vázán na konkrétní

pokračování

předvídatelný moment (např. lhůtu pro podání daňového přiznání), nýbrž na zahájení postupu k odstranění pochybností, o němž daňový subjekt předem neví, zda nastane; zároveň daňový subjekt v případě zahájení tohoto postupu nemůže po značnou dobu disponovat částkou odpovídající výši odpočtu (postup k odstranění pochybností lze stejně jako dříve vytýkácí řízení zahájit do 30 dnů od konce lhůty pro podání daňového tvrzení). Obě tyto okolnosti jsou v zásadě přípustné, kompenzací za tuto újmu vzniklou plátcí daně však musí být úrok z přeplatku, s výjimkou relativně krátké doby, kterou lze správci daně spravedlivě poskytnout k základnímu vyhodnocení všech okolností a učinění úsudku, zda je třeba zahájit postup k odstranění pochybností. Horní mez takto přijatelné lhůty stanovil Nejvyšší správní soud s přihlédnutím k judikatuře SDEU na tři měsíce od konce zdaňovacího období, zatímco dle nyní účinné úpravy dosahuje v závislosti na míře činorodosti správce daně pěti až šesti měsíců.

[7] Městský soud následně vysvětlil, že nyní účinná úprava nadto zavádí diskriminaci mezi plátcí, vůči nimž bude uplatněn postup k odstranění pochybností, třebaže v ničem nepochybili, a plátcí, vůči nimž zahájen nebude. Principiálně shodnou diskriminaci u právní úpravy účinné do 31. 12. 2014 přitom shledal Nejvyšší správní soud nepřijatelnou v bodech 23 a 24 rozsudku ve věci *Kordárna*. Městský soud dále konstatoval, že novelizace daňového řádu zákonem č. 267/2014 Sb. přinesla jisté změny ve prospěch daňových subjektů, avšak nadále odporuje zásadě daňové neutrality, proto je třeba se odchýlit od jejího doslovného výkladu a přiklonit se k výkladu reflektujícímu smysl a účel systému výběru DPH a zejména princip proporcionality ve spojení s povinností šetřit základní práva a svobody jednotlivců. Nelze tudíž než setrvat na výkladu příslušných ustanovení daňového řádu provedeném Nejvyšším správním soudem v rozsudku ve věci *Kordárna*. Správnost výkladu dle tohoto rozsudku byla potřena i nedávným usnesením SDEU ze dne 21. 10. 2015, ve věci C-120/15, *Kovozber s. r. o.* V návaznosti na výše uvedené městský soud uzavřel, že žalobci náleží úrok z přeplatku za období od skončení tříměsíční lhůty počítané od konce příslušného zdaňovacího období, resp. od podání daňového tvrzení za toto období, bylo-li podáno opožděně.

[8] Žalobní námitkou rozporující argumentaci žalovaného ohledně běhu lhůty pro skončení vytýkácího řízení (postupu k odstranění pochybností) se městský soud již nezabýval, neboť jestliže dospěl k závěru, že nárok na úrok z vratitelného přeplatku vzniká nezávisle na okamžiku zahájení či průběhu postupu k odstranění pochybností, bylo by vypořádání této námitky z hlediska předmětu sporu nadbytečné.

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., v níž předeslal, že městský soud vycházel ve svém rozhodnutí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna* a proto správnost a zákonnost rozsudku městského soudu napadá právě výtkami brojícími proti rozhodnutí ve věci *Kordárna*. Stěžovatel uvedl, že k úroku z vratitelného přeplatku se postupně vyjadřoval SDEU ve svých rozhodnutích, v nichž byl úspěch stěžovatelů vůči národní úpravě členských států spojen především se dvěma aspekty, a to se stanovením dne, od kterého se bude odvíjet výpočet úroků z daňového odpočtu a rovnosti ve stanovení délky neúročeného zadržování daňového odpočtu.

[10] Stanovení horní hranice lhůty nebylo v rámci rozhodování SDEU výslovně řešeno. Ze závěrů uvedených v rozhodnutí C-107/10, v němž SDEU připomněl, že přestože je bulharskou vládou uplatněný převod (do následujících tří zdaňovacích období) neslučitelný s jazykovým zněním ustanovením čl. 183 Směrnice stěžovatel dovodil, že i jednorozhodčí (a dokonce i delší) lhůta pro neúročené zadržování, resp. nevyplacení nárokovaného nadměrného odpočtu je v souladu s principy a zásadami práva Evropské unie a Směrnicí. Uvedené podle stěžovatele zpochybňuje konstrukci stanovení přiměřené lhůty Nejvyšším správním soudem v rozsudku ve věci *Kordárna* a v rozsudku sp. zn. 9 Afs 225/2015, v nichž vycházel z horní hranice pro tuto lhůtu v délce 180 dnů. Stěžejní kritérium použité Nejvyšším správním soudem k určení tříměsíční lhůty, v rámci níž může správce daně bezúročně zadržovat nadměrný odpočet, tak vychází z chybných závěrů a nemá oporu v právu Evropské unie. Městský soud v Praze úvahu Nejvyššího správního soudu nerozváděl, a jeho rozhodnutí proto podle stěžovatele trpí nepřezkoumatelností, co do svého odůvodnění a nezákonností, co do právního názoru v něm uvedeného.

[11] Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že došlo k zásahu do dělby státní moci, neboť vytvoření úroku ze zadržování nadměrného odpočtu (stanovení podmínek jeho vzniku) je vytvořením nové daňové povinnosti podle § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu.

[12] Podle stěžovatele SDEU ve věci C-120/15 k otázce stanovení podmínek pro vracení úroků z daňového odpočtu uvádí, že náleží vnitrostátnímu právnímu pořádku. V případě absence právní úpravy naznačuje, že by se vnitrostátní soud měl vydat cestou ověření existence možnosti podat žalobu na náhradu škody vůči státu, která je imanentním prvkem proporcionality mezi nezávislostí členských států, zásadou subsidiarity, efektivním výkonem práva EU a náhradou újmy občanům EU. Judikatura prostřednictvím umožnění přístupu k řízení o náhradě škody vůči státu poskytuje stěžovateli účinný a předvídatelný prostředek nápravy pochybení zákonodárce a vyvíjí na stát tlak směřující k nápravě nesprávné implementace. V daném řízení se proto absentující implementace právní úpravy Směrnice měla uceleně řešit v rámci řízení o náhradě škody vůči státu.

[13] Nejvyšším správním soudem vytvořené pravidlo chování nezohledňuje celkovou výši škody a fakticky svévolně přebírá lhůtu z bulharského práva s odůvodněním, že tato nebyla SDEU shledána nepřiměřenou. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna* tedy směřuje jak vůči zájmům žalobce (tomu byla odebrána možnost domoci se náhrady škody vůči státu a nebyla zhodnocena otázka diskriminace vůči poplatníkům, u nichž se použije § 155 odst. 5 daňového řádu bez lhůty vytvořené Nejvyšším správním soudem), tak vůči zájmům státu, neboť nezohledňuje možnost daňových subjektů ovlivnit délku postupu k odstranění pochybností. Nejvyšší správní soud navíc bez řádného odůvodnění analogicky přebírá úroky z prodlení v sankční výši, přestože v otázce výše úroků nemusí dojít k nezákonnému jednání správce daně. V dané věci tak došlo ke svévoli ze strany soudu a vykročení z pravomoci náležející soudní moci.

[14] Směrnice nemůže mít přímý účinek, neboť v relevantních člancích nezakotvuje pravidla chování dostatečně přesně, jasně ani bezpodmínečně. Nejvyšší správní soud podle žalovaného ve věci *Kordárna* nepřipustně nahradil bez řádného vypořádání se s povahou čl. 183 Směrnice diskreci zákonodárce svou vlastní. Podle stěžovatele je přitom nemístné, aby moc soudní vytvořila v rámci fakticky zákonodárné diskrece vlatní lhůtu a tuto potvrdila

pokračování

jako lhůtu přiměřenou. Tím dochází k situaci, kdy Nejvyšší správní soud nelegitimní cestou nahrazuje moc zákonodárnou a zároveň provádí výkon moci soudní, čímž vykročil mimo vlastní pravomoc. Nejvyšší správní soud přitom mohl podat předběžnou otázku k SDEU, či odkázat účastníka řízení na postup aplikovaný v rozhodnutí SDEU ze dne 19. 11. 1991 ve spojených věcech C-6/90 a C-9/90. Namísto toho však Nejvyšší správní soud fakticky vytvořil nové normativní pravidlo chování – lhůtu pro neúročené zadržování nadměrného odpočtu. Dotváření práva však je až poslední možnost, která se soudní moci naskytá. Stěžovatel následně shrnul, že ve věci *Kordárna* neexistovala pravomoc Nejvyššího správního soudu k vytvoření nové právní úpravy a ani důvod k ochraně veřejných subjektivních práv touto cestou, neboť zde existovala proporcionálnější možnost řešení dané situace.

[15] Stěžovatel dále zmínil, že Ústavní soud již několikrát konstatoval, že v daňových věcech se neuplatní klasický test proporcionality, jde-li o zásah do základních lidských práv. V této věci však jde v první řadě o proporcionalitu mezi dotvářením práva a dělbou státní moci chránící veřejný zájem. Podle stěžovatele tak v posuzované věci měly být zkoumány tři stupně testu proporcionality, k čemuž však ze strany Nejvyššího správního soudu nedošlo. V opačném případě by podle názoru stěžovatele totiž musel nutně dojít k závěru, že dotváření práva soudem nenaplnilo druhé kritérium testu proporcionality, neboť stejného cíle, tj. plné ochrany základních lidských práv a veřejného zájmu a kompenzace náhrady škody, mohlo být dosaženo i prostředkem méně zasahujícím do alespoň jedné z poměřovaných hodnot, např. v podobě odkázání účastníka k možnosti podání žaloby na náhradu škody vůči členskému státu.

[16] Stěžovatel následně shrnul, že odůvodnění rozsudku ve věci *Kordárna* postrádalo řádné odůvodnění, neboť nebyla vypořádána otázka možnosti přímé či nepřímé aplikace Směrnice, provedení testu proporcionality, popř. uplatnění odpovědnosti státu za nesprávnou implementaci Směrnice. Nejvyšší správní soud podle stěžovatele ve věci *Kordárna* mylně stanovil horní limit pro lhůtu k neúročenému zadržování nadměrného odpočtu nesprávnou interpretací rozhodnutí SDEU C-25/07 a přejal přiměřenou lhůtu z bulharského práva. Volbu této lhůty odůvodnil přiměřeností, tedy metodologicky nesprávně, když neodůvodnil myšlenkový proces, který ho vedl k vytvoření přiměřené lhůty, ale toliko převzal přiměřenou lhůtu z cizího právního řádu. Délku výše uvedené lhůty pak Nejvyšší správní soud blíže komentoval až v rozhodnutí ve věci sp. zn. 9 Afs 174/2014, nezohlednil ovšem doručování a přiměřenost posledního úseku 3 měsíční lhůty, tedy zbylých přibližně 20 dní, jakož i základ pro určení této délky lhůty.

[17] Nejvyšší správní soud zvolil úrokovou sazbu ve výši sankční povahy, aniž by její výši, na rozdíl od výše zvolené zákonodárcem v ustanovení § 254a daňového řádu blíže odůvodnil. Stěžovatel poukázal na důvodovou zprávu k tomuto ustanovení a konstatoval, že k otázce zohlednění případné motivace správce daně a daňového subjektu se Nejvyšší správní soud vyslovil v bodu 56 rozhodnutí ve věci sp. zn. 9 Afs 174/2014 ve smyslu, že se jedná o pouhé „akademické cvičení“. Toto „akademické cvičení“ se však nachází v podobě předběžných otázek před SDEU ve věcech C-254/16 a C-387/16.

[18] Ohledně úvah městského soudu ve vztahu k ustanovení § 254a daňového řádu stěžovatel konstatoval, že jsou pro meritum věci irelevantní, neboť se týkají ustanovení, které bylo v rozhodné době neúčinné. Stěžovatel nicméně městskému soudu vytknul,

že se nevypořádal s možností položit předběžnou otázku týkající se přiměřenosti takto stanovené lhůty ve spojení s diskrecí členských států v čl. 252 a 183 Směrnice. Stěžovatel má na rozdíl od městského osudu za to, že zákonodárce počátek běhu lhůty pro neúročené zadržování nadměrného odpočtu stanovil určitě, předvídatelně a dle požadavku SDEU. K městským soudem zmíněné diskriminaci plátců daně ohledně výše úrokové sazby stanovené zákonem, stěžovatel uvedl, že zákonodárce úrokovou sazbu konstruoval s motivačním účinkem vůči případným obstrukcím ze strany daňového subjektu, což městský soud nezohlednil. Otázka přiměřenosti, resp. proporcionality takto zvoleného východiska je nyní v projednávání před SDEU ve věci C-254/16 a C-387/16. Městský soud proto podle stěžovatele pochybil, když namísto předložení předběžné otázky k SDEU vytváří vlastní originální výklad práva EU, který je ovšem oprávněn učinit pouze SDEU. Stěžovatel upozornil, že městský soud se nevypořádal s názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 25. 4. 2016 ve věci sp. zn. 1 Afs 235/2014 konstatoval, že právní názor vyslovený v rozsudku sedmého senátu byl v rámci novelizace daňového řádu promítnut v modifikované podobě do nového § 254a. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[19] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti v první řadě zmínil, že v mnohých případech dochází k neúměrnému natahování postupu k odstranění pochybností. K námitce stěžovatele týkající se chybného stanovení horního limitu pro lhůtu neúročeného zadržování nadměrného odpočtu žalobce uvedl, že stěžovatel opomíjí vysvětlení délky tříměsíční lhůty, jak jej podal Nejvyšší správní soud v bodě 41 rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 225/2015. Moc soudní je oprávněna daňové právo vykládat v souladu s ústavním pořádkem a právem EU. Stěžovatel rovněž opomíjí, že principu dělby moci je nadřazen princip právního státu, který velí nepřipustit zásahy do majetku jednotlivce v důsledku neschopnosti zákonodárce zakotvit v objektivním právu mechanismus odškodnění plátce za extrémně dlouho prověřovaný nadměrný odpočet. To, že se nedopustil nepřipustného eurokonformního výkladu ani nepřipustného porušení zásady dělby moci, Nejvyšší správní soud přesvědčivě vysvětlil v bodě 39 rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 225/2015, kde uvedl, že příčinou vzniklé situace je to, že daňové orgány nerespektují ustálenou judikaturu SDEU. Dlouhodobě trvající absence právní úpravy odškodňující plátce DPH za zadržování nadměrného odpočtu představuje podstatný normativní deficit činnosti zákonodárce. Nejvyšší správní soud jej však neodstranil dotvářením práva *contra legem*, ale *praeter legem*, neboť šlo o mezeru v právu, kterou bylo možné odstranit analogickou aplikací § 155 a 254 daňového řádu. Nyní uplatněné námitky stěžovatele představují pouze opakování námitek uplatněných již ve věci sp. zn. 9 Afs 225/2015. Podle žalobce proto postačuje na toto rozhodnutí Nejvyššího správního soudu odkázat a tím stěžovatelovy námitky vypořádat.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením §

pokračování

109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[21] Podle čl. 183 odst. 1 Směrnice, *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*. Podle odst. 2 tohoto článku členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.

[22] Podle čl. 252 odst. 1 a 2 uvedené směrnice *přiznání k dani se podává ve lhůtě, kterou stanoví členské státy. Tato lhůta nesmí překročit dva měsíce od konce každého zdaňovacího období. Zdaňovací období stanoví členské státy jako měsíční, dvouměsíční nebo tříměsíční. Členské státy však mohou stanovit odlišná období s podmínkou, že nepřekročí jeden rok*.

[23] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, *je-li poukázván 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*.

[24] Z provedené rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná především o posouzení otázky, zda, odkdy a v jaké výši žalobci náleží úrok z vratitelného přeplatku vzniklého na základě řádně uplatněného nadměrného odpočtu DPH. Při posouzení této otázky Nejvyšší správní soud vycházel z předchozí judikatury zdejšího soudu v obdobných věcech, především z rozsudku ve věci *Kordárna* a z rozsudku ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 - 74 (dále též rozsudek ve věci *Hamaga*).

[25] Nejvyšší správní soud se nicméně nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, kterou stěžovatel uplatnil, když v kasační stížnosti namítal, že městský soud nerozváděl úvahy Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna*. Pokud by totiž rozsudek krajského soudu trpěl vadou nepřezkoumatelnosti, mohlo by to mít za následek nemožnost přezkoumat další stěžovatelovy námitky; sama o sobě by pak tato vada odůvodnila zrušení napadeného rozsudku.

[26] Nejvyšší správní soud takovou vadu napadeného rozsudku městského soudu neshledal. Městský soud totiž svůj rozsudek dostatečně odůvodnil a jeho právní názory jsou rovněž srozumitelné. V postupu městského soudu, který převzal argumentaci a závěry zdejšího soudu ve věci *Kordárna* a tento svůj postup řádně odůvodnil tím, že se jedná o obdobnou věc, nespátňuje Nejvyšší správní soud žádné pochybení. Jedná se totiž o skutečně skutkově i právně obdobné věci, neboť v obou věcech se jednalo o vykázání nadměrného odpočtu daňovým subjektem, přičemž k jeho vyměření platebním výměrem došlo až za dobu delší než půl roku (v posuzované věci žalobce vykázal nadměrný odpočet za únor 2010, který mu byl vyměřen až platebním výměrem ze dne 2. 6. 2011 a ve věci *Kordárna* byl žalobci nadměrný odpočet vykázán za srpen 2010 vyměřen až platebním

výměrem ze dne 26. 4. 2011). Závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl ve věci *Kordárna* tak vskutku dopadají na posuzovanou věc, nejedná se tak o situaci, kdy by městský soud přejal závěry Nejvyššího správního soudu bez jakékoli návaznosti na souzenou věc (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). O tom ostatně svědčí také to, že stěžovatel v kasační stížnosti s dříve přijatými závěry Nejvyššího správního soudu, z nichž městský soud s ohledem na obdobnost posuzované věci vycházel, věcně polemizuje. Nejvyšší správní soud rovněž nezjistil v řízení před městským soudem jinou procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[27] Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na argumentaci SDEU v bodě 49 rozsudku ze dne 12. května 2011 ve věci *C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD proti Direktor «Obzhalvane i upravljenje na izpalnenieto» NAP* (ECLI:EU:C:2011:298), dle které „je nutno zohlednit skutečnost, kterou připomněla bulharská vláda, že tato právní úprava stanovila zdaňovací období, které může v souladu s článkem 252 druhým a třetím pododstavcem směrnice o DPH činit jeden měsíc až jeden rok, na jeden měsíc. Za těchto podmínek nemá převod do tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém k dotčenému nadměrnému odpočtu došlo, sám o sobě vliv na zásady připomenuté v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku. Takový převod, který znamená, že k náhradě dojde v průběhu tří měsíců, se totiž pohybuje v rámci rozhodovacího prostoru přiznaného členským státům pro stanovení podmínek nabrzení nadměrného odpočtu DPH.“ Z uvedeného však nelze dovozovat, že i jednoroční (a dokonce i delší) lhůta pro neúročené zadržování, resp. nevyplacení nárokovaného nadměrného odpočtu, je v souladu s principy a zásadami práva Evropské unie a Směrnice, jak to činí stěžovatel v kasační stížnosti. Soudní dvůr totiž v citovaném rozsudku rozhodoval ve vztahu k bulharské vnitrostátní úpravě umožňující převod nadměrného odpočtu na až tři následující zdaňovací období tehdy, jednalo-li se o období měsíční. Nejednalo se tedy o případ, kdy by zdaňovací období podle druhého a třetího pododstavce čl. 252 směrnice o DPH bylo delší než jeden měsíc a období tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém k dotčenému nadměrnému odpočtu došlo, by dosáhlo delší doby než tři měsíce, např. jednoho roku, jak se toho dovolává stěžovatel.

[28] Poukázat je dále třeba na rozsudek SDEU ze dne 10. července 2008 ve věci *C-25/07, Alicja Sosnowska proti Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ósrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu* (ECLI:EU:C:2008:395) v jehož bodě 27 SDEU označil za nepřijatelně dlouhou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, a to dokonce pro specifickou skupinu nově registrovaných plátců, u nichž lze za legitimní považovat vyšší apriorní podezření z nebezpečí podvodného jednání než u plátců již delší dobu registrovaných k dani, lhůtu 180 dnů. S ohledem na výše uvedené se proto Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se závěrem, k němuž zdejší soud dospěl ve vztahu ke lhůtě pro neúročené zadržování, resp. nevyplacení nárokovaného nadměrného odpočtu v bodě 38 rozsudku ve věci *Kordárna*, v němž konstatoval, že SDEU „zároveň v rozhodnutí ve věci *C-107/10* v bodě 49 aproboval takovou vnitrostátní úpravu, která umožnila převod nadměrného odpočtu na až tři následující zdaňovací období tehdy, jednalo-li se o období měsíční. 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 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 plátcích spravedlivě požadovat, aby

pokračování

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.“

[29] Jak již zdejší soud konstatoval v bodě 35 a 36 rozsudku ve věci *Hamaga*, „tyto závěry, které se stěžovatel snaží kasační argumentací zvrátit, ostatně Nejvyšší správní soud potvrdil i v dalších svých rozhodnutích. Jde zejména o rozsudek ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 – 46, kterým byl zrušen jak rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci, tak i rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, a to z důvodu, že příslušná rozhodnutí nebyla v souladu s názorem kasačního soudu vyjádřeným v rozsudku *Kordárna*. Stejně tak v rozsudku ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015 – 27, kasační soud zmínil rozsudek *Kordárna*, a přestože šlo o nečinnostní žalobu a soud nemohl řešit výši úroků z vratitelného přeplatku, pro další rozhodování odkázal žalovaného právě na tento rozsudek. Správnost závěrů Nejvyššího správního soudu byla zcela potvrzena rozhodnutím Soudního dvora sp. zn. C-120/15 *Kovozber* ze dne 21. 10. 2015 (dále též „rozhodnutí *Kovozber*“).“ Námitce stěžovatele, v níž zpochybnil konstrukci stanovení přiměřené lhůty Nejvyšším správním soudem v rozsudcích ve věcech *Kordárna* a *Hamaga* proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

[30] V případě námitky stěžovatele, v níž vyjádřil přesvědčení, že došlo k zásahu do principu dělby moci, neboť vytvoření úroku ze zadržování nadměrného odpočtu je vytvořením nové daňové povinnosti ve smyslu § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu, stejně jako v případě námitky, že došlo ke svévoli ze strany soudu a vykročení z pravomoci náležející soudní moci, považuje Nejvyšší správní soud za dostačující uvést, že se jedná o námitky nedůvodné s ohledem na závěry uvedené již v bodě 39 rozsudku ve věci *Hamaga*, kde zdejší soud s poukazem na svou předchozí argumentaci a relevantní judikaturu SDEU vyslovil, že „se soudy nedopouští nepřipustného eurokonformního výkladu ani nepřipustné normotvorby, jsou to naopak daňové orgány, které nerespektují ustálenou judikaturu Soudního dvora. 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 proěřován, byl-li odpočet shledán oprávněným.“ V bodě 41 téhož rozsudku dále Nejvyšší správní soud 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).“

[31] Nejvyšší správní soud dále nepřisvědčil námitce stěžovatele, že SDEU v usnesení ze dne 21. října 2015 ve věci C-120/15, *Kovozber s. r. o. v. Daňový úřad Košice* (ECLI:EU:C:2015:730), v případě absence právní úpravy naznačuje, že by se vnitrostátní soud měl vydat cestou ověření existence možnosti podat žalobu na náhradu škody vůči

státu. Z uvedeného rozhodnutí SDEU totiž tyto závěry neplynou. Obsah tohoto rozhodnutí výstižně shrnul Nejvyšší správní soud v bodě 37 rozsudku ve věci *Hamaga*, v němž konstatoval, že SDEU ve věci *Kovozber* uvedl, „že plátce, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má podle práva Evropské unie nárok na úrok z prodlení. Při výpočtu úroků se musí brát jako počáteční okamžik den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH v souladu se směrnicí obvykle vrácen. Současně Soudní dvůr uvedl, že členské státy jsou, s cílem zabezpečit na svém území správné vybírání splatné daně v plné výši, povinny ověřovat daňová přiznání daňových subjektů, jejich účetní závěrky a další relevantní dokumenty, jakož i vypočítat a vybrat dlužnou daň. Z toho vyplývá, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu může být v zásadě prodloužena pro účely vykonání daňové kontroly bez toho, aby bylo nutné považovat tuto lhůtu za nepřiměřenou, pokud toto prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nevyhnutelné pro řádné vykonání daňové kontroly. Soudní dvůr však zároveň zdůraznil, že pokud daňový subjekt nemůže dočasně disponovat finančními prostředky ve výši nadměrného odpočtu DPH, je postižen hospodářským znevýhodněním, které by mělo být kompenzované zaplacením úroků, čímž by bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality. Ke všem těmto závěrům odkázal na svou předchozí judikaturu.“

[32] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že v daném řízení se měla uceleně řešit absentující implementace právní úpravy Směrnice v rámci řízení o náhradě škody vůči státu. Výše již zmíněná judikatura zdejšího soudu totiž vymezila způsob, jakým má správce daně postupovat při řešení otázky vzniku a výše úroků z prodlení za zadržování nadměrného odpočtu DPH z důvodu prověřování oprávněnosti jeho uplatnění. Správnost závěrů, k nimž zdejší soud dospěl v této předchozí judikatuře, potvrdil SDEU v rozhodnutí *Kovozber*, když poukázal na dřívější závěry, ze kterých při svém rozhodování v pilotní věci *Kordárna* vycházel i Nejvyšší správní soud. Z rozhodnutí ve věci *Kovozber* je patrné, že SDEU otázku úroků souvisejících s prověřováním uplatněného odpočtu považoval za jednoznačně judikovanou. SDEU totiž rozhodl formou usnesení, což je zjednodušující postup dle čl. 99 Jednacího řádu Soudního dvora, k němuž přistoupí za předpokladu, že odpověď na položenou otázku lze jasně vyvodit z předchozí judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat.

[33] Argumentace stěžovatele řízením o náhradě škody neobstojí také proto, že je v rozporu se zásadou legality zakotvenou v § 5 odst. 1 daňového řádu, dle které je správce daně při svém rozhodování vázán zákony a jinými právními předpisy, tj. i primárním a sekundárním právem Evropské unie. Stěžovatel tedy nemůže opomíjet závěry ohledně vyplácení úroků z prodlení za zadržování nadměrného odpočtu DPH z důvodu prověřování oprávněnosti uplatnění nadměrného odpočtu zaujaté Nejvyšším správním soudem, při nichž s ohledem na nedostatky české vnitrostátní úpravy vycházel ze sekundárního práva Evropské unie a judikatury SDEU a dospěl mimo jiné k závěru, že čl. 183 Směrnice musí být aplikován i v českém právním prostředí, přičemž tento článek SDEU vyložil tak, že za opožděně vrácený řádně uplatněný nadměrný odpočet náleží daňovému subjektu úrok. Odpovědnost za škodu vůči státu není určena k řešení situace, kdy orgány státu (správní orgány) nesouhlasí s řešením zaujatým v relevantní judikatuře vysokých soudů sjednocujících judikaturu a vykládající právo EU, která jim je navíc velmi dobře známa.

[34] Důvodná není ani námitka stěžovatele, že Nejvyšší správní soud nezohlednil celkovou výši škody. Z rozsudku ve věci *Kordárna* je totiž zřejmé, že Nejvyšší správní

pokračování

soud přihlédl rovněž k faktickým ekonomickým aspektům, když v bodě 37 konstatoval, že „nelze přehlédnout společenskou a ekonomickou realitu. Uplatňování nadměrných odpočtů, na které nemá plátce ve skutečnosti nárok, ať již s podvodným záměrem nebo v důsledku omylu či nepřesností, se při reálném fungování společného systému DPH Evropské unie vyskytuje natolik často a v natolik významném rozsahu, že tomu je nutno přizpůsobit i aplikační praxi v jednotlivých členských státech EU, tedy i v České republice. Správce daně musí mít k dispozici určitý časový prostor k základnímu prověření oprávněnosti uplatněného nároku a rozřazení jednotlivých nároků na ty, u nichž pochybnost, která by vyžadovala provádět další šetření, nevzniká, a na ty, kde se taková pochybnost objevuje. Správce daně má být schopen si takový prvotní úsudek učinit relativně rychle, avšak nikoli v situaci silné časové tísně. Nelze ani přehlédnout, že procesní pravidla (doručování písemností, minimální lhůty pro vyjádření daňového subjektu k výzvě správce daně aj.) jsou nastavena tak, že za běžných okolností správci daně neumožňují komunikovat s plátcem rychleji než v horizontu několika dnů až týdnů.“

Následně v bodech 40 a 41 vyslovil, „že v případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si musí být vědom „ceny“, kterou pro něho čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátce tvrdí, že odpovídá 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 lhůty k podání daňového přiznání, resp. dnem následujícím po dni podání opožděného daňového přiznání, bylo-li podáno po lhůtě, 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.“

[35] „Je nutno zdůraznit, že úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátcí za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátcí za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu. To ale neplatí, pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátcí odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Plátcí se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku.“

[36] K tvrzení stěžovatele, že Nejvyšší správní soud fakticky svévolně přebírá lhůtu z bulharského práva s odůvodněním, že tato nebyla SDEU shledána nepřiměřenou, zdejší soud konstatuje, že se nejedná o svévolné přebírání lhůty. Závěry SDEU je totiž Nejvyšší správní soud vázán při výkladu práva EU a je proto správné pokud z nich vycházel. Nejvyšší správní soud dále ve své judikatuře řádně zdůvodnil, proč považuje tříměsíční lhůtu k vrácení nadměrného odpočtu za přiměřenou, když uvedl i jiné důvody, které

ho k tomuto závěru vedly (srov. rozsudek ve věci *Kordárna*, bod 38, rozsudek ve věci *Hamaga*, bod 42).

[37] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s názorem stěžovatele, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna* směřuje jak proti zájmům žalobce, tak proti zájmům státu. Toto rozhodnutí řeší podmínky vzniku a výši úroku z vratitelného přeplatku při prověřování nároku plátce na nadměrný odpočet DPH a nijak neodebírání daňovému subjektu možnost domoci se náhrady škody vůči státu, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Závěr o přiměřenosti tříměsíční lhůty k vrácení nadměrného odpočtu platí pro specifický druh případů a vztahuje se bez rozdílu na všechny daňové subjekty, jichž se tato situace týká. Nejedná se tak o diskriminaci vůči ostatním případům, v nichž se použije § 155 odst. 5 daňového řádu, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti.

[38] Nelze přisvědčit ani tvrzení stěžovatele, že Nejvyšší správní soud nezohledňuje možnost daňových subjektů ovlivnit délku postupu k odstranění pochybností. Z rozsudku ve věci *Kordárna* je totiž zřejmé, že přihlížel také k tomuto aspektu věci, neboť poté co v bodech 35 a 36 popsal, jakým způsobem probíhá vyplácení nadměrného odpočtu, následně v bodě 37 stručně popsal společenskou a ekonomickou realitu, přičemž rovněž konstatoval, že *„nelze ani přehlédnout, že procesní pravidla (doručování písemností, minimální lhůty pro vyjádření daňového subjektu k výzvě správce daně aj.) jsou nastavena tak, že za běžných okolností správci daně neumožňují komunikovat s plátcem rychleji než v horizontu několika dnů až týdnů.“*

[39] Nejvyšší správní soud dále ve věci *Kordárna* vyložil, proč je třeba počátek vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku navázat na lhůtu k podání daňového přiznání prodlouženou o tři měsíce s ohledem na § 105 odst. 1 zákona o DPH a přihlédl jak k situaci, kdy plátcem tvrzený nárok na nadměrný odpočet odpovídá skutečnosti (jak tomu bylo i v posuzované věci), tak k situaci, kdy tomu tak zcela či částečně není, neboť v bodě 40 citovaného rozsudku vyslovil, že *„v případech, které správce daně podrobí důkladnějšímu zkoumání typicky pomocí postupu k odstranění pochybností, si musí být vědom „ceny“, kterou pro něho čas věnovaný prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátce tvzení 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 lhůty k podání daňového přiznání, resp. dnem následujícím po dni podání opožděného daňového přiznání, bylo-li podáno po lhůtě, 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.“* K samotné otázce výše úroku postačuje odkázat a není třeba cokoli dodávat k závěrům uvedeným v bodě 44 rozsudku ve věci *Hamaga*, kde zdejší soud uvedl, že *„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 vráceným finančním prostředkům poskytl i příslušný úrok z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu) dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Sedmý senát tak aplikoval nejbližší právní úpravu dopadající na danou věc a nelze souhlasit se stěžovatelem, že si soudy doplnily novou kategorii úroku, která nemá oporu v zákoně. Stejně tak výše úrokové sazby byla stanovena dle tohoto zákonného ustanovení, proto soudy neměly možnost výši úrokové sazby modifikovat a je nadbytečné nyní polemizovat o její přiměřenosti. Jak je uvedeno již výše, soudy*

pokračování

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.“

[40] S ohledem na výše uvedené závěry přijaté ve věci *Hamaga* je zřejmé, že důvodná není ani výtku stěžovatele, že Nejvyšší správní soud bez řádného odůvodnění analogicky přebírá úroky z prodlení v sankční výši, neboť závěr ohledně výše úroku je řádně zdůvodněný. K poukazu stěžovatele na skutečnost, že při prověřování uplatněného nároku daňového subjektu na nadměrný odpočet nemusí dojít k nezákonnému jednání správce daně, Nejvyšší správní soud uvádí, že zákonnost jednání správce daně nemá vliv na nutnost stanovit v obdobných věcech úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť jak již vysvětlil Nejvyšší správní soud v bodě 41 rozsudku ve věci *Kordárna*, „úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákona dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátců za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátců za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu.“ Pro úplnost zdejší soud konstatuje, že Nejvyšší správní soud v bodě 41 rozsudku ve věci *Kordárna* vyřešil i situaci, kdy dojde k pochybení správce daně při prověřování a hodnocení nároku daňového subjektu na nadměrný odpočet. Konstatoval totiž, že výše uvedené neplatí, „pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátců odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním ‚pozitivnímu‘ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má ‚negativní‘ podobu. Plátců se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátců disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku.“

[41] Závěr stěžovatele, že k přímému účinku Směrnice dojít nemohlo, neboť v relevantních člancích nezakotvuje pravidla chování dostatečně přesně, jasně ani bezpodmínečně, není správný, neboť SDEU ve své judikatuře (rozhodnutí ve věcech *Garage Molenheide*, *Alicja Sosnowska*, *Enel Maritsa Izok*, *Kovozber* a další) dovodil, že Směrnice má ve vztahu k členským státům, které nesprávně transponovaly její znění, přímý účinek. Je ovšem třeba zdůraznit, že Nejvyšší správní soud v rozsudcích ve věci *Kordárna* a *Hamaga* přímý účinek ustanovení Směrnice nepoužil. Naopak Nejvyšší správní soud zůstal na půdorysu výkladu vnitrostátního práva konformního s právem EU, tedy použil nepřímý účinek Směrnice, který má před aplikací přímého účinku přednost.

[42] Stejně tak nelze přisvědčit závěru stěžovatele, že Nejvyšší správní soud nelegitimní cestou nahrazuje moc zákonodárnou, čímž vykročil mimo vlastní pravomoc. Nejvyšší správní soud totiž jak ve věci *Kordárna*, tak i ve věci *Hamaga* pouze v souladu s výkladovými pravidly vyložil relevantní právní úpravu a závěry uvedené v judikatuře SDEU, přičemž zohlednil možný zásah do práv na ochranu majetku a svobodu podnikání chráněných článkem 11 a 26 Listiny základních práv a svobod. Stěžovatel se proto mylí,

pokud má za to, že došlo k situaci, kdy moc soudní vytvořila v rámci fakticky zákonodárné diskrece vlastní lhůtu a tuto potvrdila jako lhůtu přiměřenou. K argumentaci stěžovatele, že ve věci *Kordárna* neexistovala pravomoc Nejvyššího správního soudu k vytvoření nové právní úpravy, Nejvyšší správní soud uvádí, že se nejednalo o vytváření nové právní úpravy, nýbrž o výklad soudu a odstranění mezery ve vnitrostátním právu v mantinelech vytyčených judikaturou SDEU v rozsudcích ve věcech *Alicja Sosnowska* a *Enel Maritsa Iztok 3 AD*. K tomu Nejvyšší správní soud nyní pouze odkazuje na argumentaci obsaženou v bodech 27 a 34 rozsudku ve věci *Kordárna*.

[43] Závěry Nejvyššího správního soudu ohledně úroku při vyplácení nadměrného odpočtu tak nepředstavují svévolné vytváření nových právních norem, jak tvrdí žalovaný. Jedná se totiž o výklad vnitrostátního práva v souladu s principem právního státu, právem EU a judikaturou SDEU, které bylo řádně zdůvodněno, sleduje zachování výše již zmíněných hodnot a ústavně chráněných zájmů, čímž zároveň v souladu s principem hodnotové bezrozpornosti právního řádu brání hodnotovým rozporům v právním řádu jako celku. Tyto principy v posuzované věci převažují nad principem dělby státní moci, kterým argumentuje stěžovatel. Úrok z prodlení při vyplácení nadměrného odpočtu je institut, který má být ve vnitrostátní úpravě zakotven s ohledem na výše již zmíněné ústavně chráněné hodnoty a principy. O tom ostatně svědčí to, že zákonodárce na tento nedostatek právní úpravy s účinností od 1. 1. 2015 reagoval novým § 254a daňového řádu, který je nazván úrok z daňového odpočtu. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na bod 127 nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, v němž vyslovil, že *„už dříve odmítl jako přepjatý formalismus (vyplývající z čistě pozitivistického pohledu na právo) takový postup, podle kterého soudy neposkytují ochranu subjektivním základním právům jenom proto, že stát zanedbal vytvoření zákonného podkladu pro jejich uplatňování (srov. např. II. ÚS 98/95, Sb. n. u., svazek 5, náleze č. 42). Je obecným principem právního státu, že pochybení státu nesmí být na úkor jednotlivce, a to zejména pokud jde o základní práva (srov. např. IV. ÚS 275/96, Sb. n. u., svazek 6, náleze č. 104, ve kterém Ústavní soud uvedl: „Tímto výkladem orgány aplikující právo povýšily hlediska vhodnosti či praktičnosti nad zákon a především nad ústavní principy a nesouladnost zákonů přičítají k tíži toho, kdo realizuje svá ústavní práva.“*

[44] Přisvědčit nelze ani výtce stěžovatele, že Nejvyšší správní soud ve věci *Kordárna* nepřipustně nahradil bez řádného vypořádání se s povahou čl. 183 Směrnice diskreci zákonodárce svou vlastní. V tomto rozsudku totiž zdejší soud vycházel ze závěrů, ke kterým k tomuto článku Směrnice dospěl SDEU ve svých rozhodnutích shora citovaných. Tyto závěry SDEU je Nejvyšší správní soud povinen respektovat a vycházet z nich, jak ostatně zmínil v bodě 52 rozsudku ve věci *Hamaga*, v němž uvedl, že *„skutkově jsou samozřejmě věci řešené Soudním dvorem odlišné a vztahuje se na ně i odlišná právní úprava, ovšem závěry z nich plynoucí jsou použitelné i v obdobných případech, jako je například i posuzovaná věc. Využití evropské judikatury je nejen možné, ale i žádoucí, a městskému soudu nelze v tomto směru nic vytknout. Naopak z premisy jednotného výkladu evropského práva vyplývá následná obecná vázanost národních soudů judikaturou Soudního dvora, byť vždy adresovanou v konkrétním případě konkrétnímu národnímu soudu, pro nějž je rozhodnutí Soudního dvora přímo závazné. Nemělo by tedy docházet k situacím, kdy se národní soudy odchylují od ustálené judikatury Soudního dvora nebo ji ignorují. Nesouhlasí-li národní soud se závěry přijatými Soudním dvorem, má možnost sám požádat o opětovné posouzení příslušné problematiky. V případě, že tak národní soud neučiní, je pro něj judikatura Soudního dvora*

pokračování

závazná. Nepostupuje-li národní soud v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, vystavuje členský stát riziku sankcí (viz například: Brejcha, P. Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH. CENTURY CZ., str. 19 a násl.)“

[45] Sám SDEU ostatně ve věci *Kovozber* poukázal na závěry, ke kterým dospěl dříve a ze kterých při svém rozhodování ve věci *Kordárna* vycházel i Nejvyšší správní soud. Rovněž není možné přisvědčit argumentaci stěžovatele, že Nejvyšší správní soud mohl podat předběžnou otázku k SDEU a to proto, že již existuje relevantní judikatura SDEU vykládající danou otázku, jejíž závěry bylo třeba zohlednit a vycházet z nich.

[46] Ke stěžovatelem tvrzené nutnosti provést test proporcionality Nejvyšší správní soud uvádí, že použití tohoto testu není v posuzované věci na místě. Stěžovatelem spatřovaný konflikt mezi dotvářením práva chránícím zájem daňového subjektu na straně jedné a principem dělby státní moci chránícím veřejný zájem na straně druhé totiž vůbec nenastal, neboť princip dělby státní moci nijak porušen není, jak bylo vysvětleno výše.

[47] Poukaz stěžovatele na důvodovou zprávu k ustanovení § 254a daňového řádu a nutnost zohlednit případnou motivaci správce daně a daňového subjektu, se týkají situace, která může nastat (záměrné protahování postupu k odstranění pochybností s cílem dosáhnout majetkového prospěchu v podobě výhodného zúročení peněz), v posuzované věci však nenastala a stěžovatel ostatně ani nic takového netvrdí. Nejvyšší správní soud se proto touto otázkou věcně nezabýval.

[48] Ohledně úvah městského soudu ve vztahu k ustanovení § 254a daňového řádu se Nejvyšší správní soud shoduje se stěžovatelem, že jsou pro posouzení této věci irelevantní. Jedná se totiž o právní úpravu účinnou až od 1. 1. 2015, která tak na posuzovanou věc nedopadá a nelze ji jakkoliv aplikovat. Rozhodnutí žalovaného totiž bylo vydáno již dne 15. 2. 2012 a podle § 75 odst. 1 s. ř. s. soud rozhoduje podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Nejvyšší správní soud se proto věcně nezabýval argumentací stěžovatele, kterou zpochybňoval závěry městského soudu učiněné ve vztahu k § 254a daňového řádu a tímto ohledu koriguje závazný právní názor vyslovený městským soudem, neboť v tomto rozsahu nemohl městský soud stěžovatele zavázat a jeho úvahu lze tedy považovat za pouhé *obiter dictum*.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[49] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[50] O nákladech řízení pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu odměny právního zástupce, kterým je daňový poradce. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Výše odměny zástupce žalobce byla stanovena za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 22. 11. 2016), podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9

odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 advokátního tarifu ve výši 3.100 Kč. K tomu zástupci žalobce náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky). Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce žalobce je plátcem DPH, proto se náklady ve výši 3.400 Kč zvyšují o 21% DPH na 4.114 Kč. Celkově tedy je stěžovatel povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce. K plnění soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. ledna 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu