



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců JUDr. Jana Vyklického a Mgr. Radovana Havelce, v právní věci žalobkyně: **ARMEX GLOBAL, a. s.**, se sídlem Biskupský dvůr 2095/8, Praha 1, zastoupené Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2015, č. j. 5843176/15/2001-52525-108460, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2016, č. j. 11 Af 55/2015 – 38,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4114 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího právního zástupce Mgr. Jakuba Hajdučíka.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Rozhodnutím ze dne 31. 8. 2015, č. j. 5843176/15/2001-52525-108460 žalovaný zamítl námitku žalobkyně proti úkonu žalovaného spočívajícímu v tom, že žalobkyni nebyly na její osobní daňový účet daně z přidané hodnoty připsány úroky podle ustanovení § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 sb., daňový řád (dále „daňový řád“) za opožděné vrácení vratitelných přeplatků vzniklých vyměřením nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 ve výši 2,465.859 Kč, za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011 ve výši 2,023.339 Kč, za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2012 ve výši 344.755 Kč, za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2012 ve výši 585.425 Kč a za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2012 ve výši 1,105.374 Kč.

[2] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále „městský soud“), který napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud vycházel při úvaze o důvodnosti žalobních námitek ze závěrů, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 47, a v rozsudku ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 - 46. (citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu je dostupná z www.nssoud.cz). Konstatoval, že vnitrostátní právní úprava, platná a účinná v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, podle Nejvyššího správního soudu nereflektovala, že může uplynout relativně dlouhá doba mezi uplatněním nároku na odpočet a okamžikem vzniku exekučně vymahatelného nároku na vyplacení nadměrného odpočtu. Tato doslovně interpretovaná vnitrostátní právní úprava tak může mít v některých případech diskriminační účinek. Nejvyšší správní soud tak shledal ústavně nepřijatelnou mezeru v procesní úpravě vyplacení nadměrného odpočtu. Zdůraznil, že každý zásah přesahující spravedlivou míru musí být patřičným způsobem kompenzován. Dále vyšel z úpravy práva Evropské unie, zejména ze směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty, a soudní judikatury k řešené otázce (zejména rozsudek Soudního dvora EU ze dne 12. 5. 2011, ve věci C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3 AD). Nejvyšší správní soud posléze dospěl k závěru, že *„lze 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 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.“*

[3] V posuzované věci následně neshledal městský soud důvod, aby se od výše uvedeného názoru Nejvyššího správního soudu odchýlil. Nemohl přitom přihlídnout k právní úpravě, jejíž účinnost nastala až následně. Proto neakceptoval žalovaným namítanou skutečnost, že s účinností od 1. 1. 2015 je daná problematika zčásti jinak upravena v § 254a daňového řádu. Ze správního spisu soud ověřil, že žalobce podal k žalovanému správnímu orgánu dne 11. 6. 2015 žádost o sdělení pohybu na jeho osobním daňovém účtu. Žalovaný žalobci dne 15. 7. 2015 sdělil, že žalobci nebyly na jeho osobní daňový účet daně z přidané hodnoty předepsány úroky za opožděné vrácení vratitelných přeplatků vzniklých vyměřením nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2011 až 3. čtvrtletí roku 2012. Důvodem tohoto postupu byla skutečnost, že v případě všech zdaňovacích období byla správcem daně vydána výzva k odstranění pochybností podle § 89 odstavec 4 daňového řádu a tudíž úrok z vratitelného přeplatku nemohl vzniknout. Žalobce proti uvedenému sdělení správce daně podal dne 31. 7. 2015 námitku podle § 159 daňového řádu s tím, že správce daně nepřipsal na jeho osobní daňový účet daně z přidané hodnoty úrok podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daně a poplatků, respektive § 155 a § 261 daňového řádu, za opožděné vrácení vratitelných přeplatků vzniklých vyměřením nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty za výše uvedená zdaňovací období, vyjádřené a počítané způsobem, uvedeným ve výše citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu.

pokračování

[4] Městský soud dospěl k závěru, že v posuzované věci žalovaný otázku vzniku nároku na úrok vyložil natolik extenzivně, že to mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Uvedl, že v dalším řízení bude úkolem žalovaného zejména vyřídit podané námítky žalobce v kontextu výše uvedeného s přihlédnutím k právní úpravě platné a účinné v době vydání nového rozhodnutí, a své závěry určitě, srozumitelně a jednoznačně odůvodnit se zřetelem na skutkový základ nyní posuzované věci.

[5] Kasační stížností žalovaný (dále „stěžovatel“) napadá rozsudek městského soudu z důvodu podřaditelných § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále „s. ř. s.“). V první řadě stěžovatel zpochybňuje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7Aps 3/2013 - 47 (dále též věc „Kordárna“). Podle názoru stěžovatele nárok na úrok z vratitelného přeplatku vzniká pouze v situacích, kdy daňovému subjektu skutečně vznikl vratitelný přeplatek, který mu nebyl vrácen či převeden na jinou daň (§ 155 odst. 5 daňového řádu). Stěžovatel odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2014, č. j. 5 Ans 11/2013 - 31, podle nichž se nadměrný odpočet stává vratitelným přeplatkem až v okamžiku jeho vyměření. Rozsudek ve věci *Kordárna* však stanovil lhůtu pro zadržování nadměrného odpočtu a úrok i výši tohoto úroku na jiném principu: daňový subjekt má v případě postupu k odstranění pochybností (dříve vytýkácího řízení) od prvního dne čtvrtého měsíce od konce příslušného zdaňovacího období nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. V posuzované věci se nárok stěžovatele neopírá o znění zákona, ale právě o citovaný rozsudek. Stěžovatel závěry tohoto rozsudku a jeho závaznost zpochybňuje.

[6] Podle stěžovatele rozsudek ve věci *Kordárna* nepřipustně soudcovsky dotváří právo. Z doslovného znění zákona totiž vyplývá, že podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., zákon o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), vratitelný přeplatek vzniká až v okamžiku vyměření nadměrného odpočtu a úrok z vratitelného přeplatku vzniká až po nedodržení lhůty k vrácení vratitelného přeplatku. Proto případná délka postupu k odstranění pochybností před vyměření nadměrného odpočtu nehraje pro vznik nároku na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu žádnou roli. Nepřipustné dotváření práva citovaným rozsudkem a vměšování se soudu do pravomocí zákonodárce nepřímou dokládá i fakt, že od 1. 1. 2015 je problematika nároku na úrok z daňového odpočtu upravena § 254a daňového řádu, který stanoví odlišná pravidla. Z přechodných ustanovení příslušné novely daňového řádu (zákon č. 267/2014 Sb.) též jasně vyplývá, že zákonodárce zamýšlel přiznávat úrok podle § 254a daňového řádu až od 1. 6. 2015. Z toho vyplývá, že na případ žalobce se § 254a daňového řádu neaplikuje. Aplikace závěrů rozsudku *Kordárna* tedy znamená rozhodování podle neexistující, respektive nepřipustně soudcovsky vytvořené normy, což je v rozporu se zásadou legality.

[7] V citovaném rozsudku rovněž Nejvyšší správní soud nepřipustně dovodil přípustnou délku zadržování finančních prostředků, protože tato délka není dána žádným ustanovením zákona či předpisu evropského práva. Výklad unijního práva přitom náleží do pravomoci Soudního dvora Evropské unie (SDEU), popřípadě Ústavního soudu, pokud jde o formulování ústavně konformního výkladu.

[8] Stěžovatel též namítá, že soudní judikatura v českém právním prostředí není formálním pramenem práva. Její materiální závaznost je přitom vázána pouze na případy ustálené konstantní judikatury. Správní orgány dle stěžovatele nejsou povinny řídit se judikaturou obecných soudů, na druhou stranu ustálená judikatura je pro správní orgány závazná z hlediska legitimních očekávání daňových subjektů. Stěžovatel upozorňuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57 a ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 – 57, z nichž podle jeho názoru vyplývá, že nadměrný odpočet vzniká až jeho vyměřením. Z existence těchto závěrů Nejvyššího správního soudu dovozuje, že na základě této judikatury, kterou naopak považuje za ustálenou, je třeba odmítnout závěry zdejšího soudu vyslovené v rozhodnutí ve věci *Kordárna*, které podle něj ustálenou judikaturu netvoří. O tom vypovídá i fakt, že se v uvedeném případě nejedná o rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu.

[9] Stěžovatel rovněž zpochybňuje premisu rozsudku ve věci *Kordárna*, podle které by nebyla dána (při neaplikování jím dovozeného mechanismu) možnost kompenzace daňovému subjektu v souvislosti s délkou postupu k odstranění pochybností. Citovaný rozsudek pomíjí možnost kompenzace v režimu zákona č. 82/1998 Sb. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.

[10] Pro případ, že by Nejvyšší správní soud v posuzované věci dospěl k závěru o aplikovatelnosti rozhodnutí ve věci *Kordárna*, zpochybňuje stěžovatel určení počátku běhu tříměsíční lhůty pro přiznání úroku. Nesouhlasí s tím, že počátek této lhůty je vázán na konec zdaňovacího období a též s tím, že samotná délka této lhůty je odvislá pouze od chování správce daně (nikoliv daňového subjektu). Stěžovatel dovozuje, že by se mělo při posouzení podmínek pro případné přiznání úroku vycházet z konkrétních okolností jednotlivých případů. Rovněž sazba úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu neměla být určena podle § 155 odst. 5 daňového řádu, protože zde stanovená sazba je sankcí za pozdní vrácení vratitelného přeplatku po lhůtě stanovené zákonem. Neměla se tedy původně vůbec aplikovat v situacích obdobných situaci řešené v rozsudku *Kordárna*. Rovněž nelze souhlasit s tím, aby rozsudek *Kordárna* byl aplikován na daňová řízení ukončená před jeho vydáním. Závěrem stěžovatel navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že kasační námitky žalovaného byly vyřešeny ve skutkově obdobných věcech rozhodnutých Nejvyšším správním soudem, konkrétně v rozsudku ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72, a nepřímou v usnesení rozšířeného senátu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014 – 50. Žalobkyně proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil otázku splnění podmínek řízení o kasační stížnosti. Ověřil, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti (§ 102 s. ř. s.). V kasační stížnosti, kterou podal včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), uplatňuje přípustné důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a v řízení o kasační stížnosti za něj jedná pověřený zaměstnanec s vysokoškolským právníckým vzděláním vyžadovaným podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy

pokračování

věcně projednatelná. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán jejím rozsahem a uplatněnými stížnostními důvody.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud považuje za vhodné připomenout, že v rozsudku ve věci *Kordárna* se zabýval výkladem § 155 odst. 5 daňového řádu, článku 183 směrnice o DPH a rovněž § 105 odst. 1 zákona o DPH. Nejvyšší správní soud konstatoval, že v roce 2012 vnitrostátní právní úprava nijak nereflektovala okolnost, že správci daně často prověřují oprávněnost nároku na nadměrný odpočet dlouho, byť zákonně, a plátcí DPH tak nadměrný odpočet obdrží se značným časovým zpožděním po podání daňového přiznání. Vnitrostátní úprava tak při striktním výkladu diskriminuje plátce, jejichž daňové povinnosti byly předmětem prověřování ze strany správce daně. Dospěl proto k závěru, že tuto mezeru v procesní úpravě vyplacení nadměrného odpočtu je, s ohledem na čl. 183 směrnice o DPH, vhodné vyplnit tak, „že stát nebude omezen ve svém právu i delší dobu prověřovat oprávněnost plátcem uplatněného nároku na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet bezplatně jen po určitém přiměřenou dobu. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zdržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zdržován.“ Dále uvedl, že zásadám vyplývajícím z judikatury SDEU odpovídá odpoutání počátku vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku od okamžiku skutečného vyměření (po provedení případného postupu k odstranění pochybností) a jeho navázání na lhůtu tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období. 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 skutečnosti. Touto „cenou“ je úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty, počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.

[15] Tyto úvahy byly Nejvyšším správním soudem dále rozvedeny v rozsudku ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 - 72 (HAMAGA): „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. [...] 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. Je složena z lhůty k podání daňového tvrzení – 25 dní, lhůty k vyplacení případného nadměrného odpočtu nebo k zahájení postupu k odstranění pochybností – 30 dní, lhůty pro reakci daňového subjektu na výzvu k objasnění pochybností – 15 dní u postupu k odstranění pochybností, a další přiměřené lhůty pro prověření skutečností sdělených daňovým subjektem – zbylých přibližně 20 dní. 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.“

[16] K závěrům rozsudku *Kordárna* se Nejvyšší správní soud přihlásil i v dalších svých rozhodnutích (rozsudky ze dne 29. 1. 2015 č. j. 8 Afs 68/2013 - 46, ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015 - 27, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 Afs 173/2016 - 26, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 - 33, a ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 - 32). V usnesení ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014 - 50, konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, že „správnost závěrů vyslovených sedmým senátem byla potvrzena poté např. i nedávným usnesením Soudního dvora EU ze dne 21. 10. 2015, ve věci C-120/15 *Kovozber s. r. o.*, v němž Soudní dvůr uvedl, že plátce, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má podle práva EU nárok na úrok z prodlení. O tom, že Soudní dvůr považoval věc za jednoznačnou, svědčí i to, že rozhodl usnesením, což je zjednodušující postup podle článku 99 Jednacího řádu Soudního dvora (k usnesení v souladu s tímto článkem Soudní dvůr EU přistoupí v otázkách, kdy lze odpověď jasně vyvodit z předchozí judikatury, nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat).“

[17] Na závěr lze připomenout, že rozhodnutí *Kordárna* představuje „výklad vnitrostátního práva v souladu s principem právního státu, právem EU a judikaturou SDEU“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 - 32), který musí žalovaný ve své rozhodovací činnosti přiměřeně reflektovat (§ 5 odst. 1 daňového řádu).

[18] Nejvyšší správní soud na základě shora uvedeného podotýká, že závěry rozsudku ve věci *Kordárna* nelze zcela jistě považovat za jakýsi judikatorní exces, jak předestírá v kasační stížnosti žalovaný. Naopak ze shora uvedeného vyplývá, že jde o závěry potvrzené navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu (a nepřímo i citovaným usnesením rozšířeného senátu). Současně správnost těchto závěrů byla potvrzena i SDEU.

[19] Stěžovateli nelze přisvědčit, že by Nejvyšší správní soud rozsudkem ve věci *Kordárna* fakticky vytvořil novou právní normu. Nejvyšší správní soud se s tímto argumentem podrobně vypořádal v rozsudku *HAMAGA*, na jehož závěry lze odkázat i v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku konstatoval, že „s ohledem na uvedené a na judikaturu Soudního dvora (jak je rozebrána dále v tomto rozsudku) 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 Iztok*, *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

pokračování

daňovému subjektu dorovnat jeho finanční znevýhodnění, které musel snášet po dobu, kdy byl jeho nadměrný odpočet prověřován, byl-li odpočet shledán oprávněným.“

[20] Ke kasační argumentaci stěžovatele rozsudky zdejšího soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57 a ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 – 57, lze podotknout, že v těchto rozhodnutích se Nejvyšší správní soud zabýval okamžikem vzniku vratitelného přeplatku ve vztahu k nadměrnému odpočtu. Stěžovatelova argumentace těmito rozhodnutími je však v posuzované věci vyvrácena tím, že v kasační stížnosti stále nesprávně prosazuje doslovný výklad § 155 odst. 5 daňového řádu. Ze shora citované judikatury přitom vyplývá, že v případech zadržování nadměrného odpočtu je úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu použit pouze k vyplnění mezery v právní úpravě (srovnej rozsudek *HAMAGA*). Vznik nároku na takový úrok ve smyslu citované judikatury nelze vázat na splnění všech podmínek pro vznik vratitelného přeplatku obecně. V rozsudku ve věci *Kordárna* Nejvyšší správní soud dospěl právě k závěru, že zásadám vyplývajícím z judikatury SDEU odpovídá odpoutání počátku vzniku nároku na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu od okamžiku skutečného vyměření (po provedení případného postupu k odstranění pochybností) a jeho navázání na lhůtu tří měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období.

[21] Pro aplikovatelnost rozhodnutí ve věci *Kordárna* též není podstatná úvaha stěžovatele, že kompenzace daňovým subjektům mohla být případně poskytnuta náhradou škody podle zákona č. 82/1998 Sb. Jak objasnil Nejvyšší správní soud k obdobné námitce stěžovatele například v rozsudku ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 Afs 173/2016 – 26, mechanismus kompenzace prostřednictvím úroku vyplývá z judikatury SDEU. To SDEU potvrdil i v rozhodnutí ze dne 21. 10. 2015, sp. zn. C-120/15 *Kovozber*, kde zdůraznil, že pokud daňový subjekt nemůže dočasně disponovat finančními prostředky ve výši nadměrného odpočtu DPH, je poškozen hospodářským znevýhodněním, které by mělo být kompenzované zaplacením úroků, čímž by bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality. K tomu je vhodné dodat, že podle závěrů rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 – 33, rozsudkem ve věci *Kordárna* Nejvyšší správní soud reagoval na závažný rozpor českého daňového práva s unijními předpisy a věc rozhodl v souladu se svou povinností vykládat právo souladně s ústavním pořádkem a právem Evropské unie (viz bod 34 rozsudku). Tímto postupem „*neupřel daňovému subjektu právo domáhat se náhrady škody v celé výši prostřednictvím žaloby na náhradu škody vůči státu, pouze v souladu s judikaturou Soudního dvora vymezil, po jakou dobu lze v českém právním prostředí za daných skutkových okolností považovat neúročené zadržení daňového odpočtu při neexistenci výslovné právní úpravy za přiměřené.*“

[22] K počátku lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu se vyjadřuje již shora citovaná judikatura, jež závěry rozsudku ve věci *Kordárna* potvrdila. Rovněž nelze souhlasit s námitkou stěžovatele, že lhůta pro přiznání úroku je citovaným rozsudkem vyložena jako odvislá pouze od chování správce daně. V tomto smyslu lze poukázat například na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2017, č. j. 6 Afs 3/2017 – 39. V něm zdejší soud dospěl k závěru, že lhůtu dovozenou v rozsudku ve věci *Kordárna* nelze aplikovat vždy automaticky a po zohlednění okolností uvedené věci (prodloužení lhůty k odstranění pochybností na vlastní žádost daňového subjektu), její aplikaci modifikoval. K tomu je třeba dodat, že v nyní posuzované věci namítal stěžovatel aplikaci této lhůty

„bez ohledu na chování daňového subjektu“ pouze v obecné rovině, bez vazby kasačních námitek na konkrétní okolnosti nyní posuzované věci. Stěžovatel takové chování daňového subjektu v nyní posuzované věci netvrdil ani neprokazoval. V rozsudcích *HAMAGA* a ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 – 33, Nejvyšší správní soud též odpovídal na námitku, že úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu má sankční charakter vůči správci daně. Aplikace § 155 odst. 5 daňového řádu v případě prověřování nadměrného odpočtu představuje dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo. Pokud správce daně zcela v souladu s právními předpisy zahájí postup k odstranění pochybností a nestihne ho ukončit v přiměřené lhůtě, musí daňovému subjektu, v případě kdy se ukáže, že daňový subjekt uplatnil nadměrný odpočet oprávněně, dorovnat finanční znevýhodnění, kterému daňový subjekt čelil v průběhu n přiměřeně dlouhé doby probíhajícího postupu k odstranění pochybností. Již v rozsudku *HAMAGA* proto zdejší soud konstatoval, že pohled finanční správy na placení úroků z nadměrného odpočtu jako na „trest“ za vedení kontrolních postupů není správný.

[23] K časovým účinkům judikatury se Nejvyšší správní soud v obecné rovině již v minulosti opakovaně vyjádřil. Lze poukázat například na rozsudek ze dne 25. 7. 2013, č. j. 2 Afs 11/2013 – 37, v němž dospěl tento soud k závěru, že soudy rozhodující ve správním soudnictví mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí tvořících konstantní judikaturu tohoto soudu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních (princip incidenční retrospektivy). Tomu odpovídá postup i v nyní posuzované věci.

[24] Lze tedy uzavřít, že kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl v posuzované věci dán. Nejvyšší správní soud proto posoudil kasační stížnost jako nedůvodnou a jako takovou ji dle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl.

[25] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo naopak náleží procesně úspěšné žalobkyni. Podle obsahu spisu byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem, který v řízení provedl jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 11. 10. 2016). Zástupce žalobkyně též doložil osvědčení o registraci k DPH. Nejvyšší správní soud proto žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 4114 Kč, sestávající z 3100 Kč (§ 6 odst. 1, § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5 vyhlášky č. 177/1996 Sb., dále „advokátní tarif“), 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a DPH 714 Kč.

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

V Brně dne 16. srpna 2017

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu

