



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **UB HOLDING, a.s.**, IČO 055 60 543, se sídlem Pekařská 598/1, Praha 5 (původně UNITED BAKERIES, a.s., IČO 289 75 031, se sídlem Pekařská 598/1, Praha 5, poté OLBAK a.s., IČO 289 75 031, se sídlem Pekařská 598/1, Praha 5, zast. společností AA Tax-Audit s.r.o., IČO 032 75 191, se sídlem Pilotů 597, Měšice, 391 56 Tábor), proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2013, č. j. 8402/13/5000-14505-711218, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 11. 2016, č. j. 9 Af 29/2013 – 86,

**t a k t o :**

- I. V řízení **se pokračuje** na straně žalobce se společností **UB HOLDING, a.s.**, IČO 055 60 543, se sídlem Pekařská 598/1, Praha 5.
- II. Kasační stížnost **se zamítá**.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **4 114 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

- I.  
Vymezení věci

[1] Původní žalobce UNITED BAKERIES, a.s. dne 25. 1. 2011 podal Finančnímu úřadu pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2010, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 26 689 065 Kč. Správce daně poté zahájil dle ust. § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), postup k odstranění pochybností a na základě jeho výsledku vyměřil původnímu žalobci platebním výměrem ze dne 11. 5. 2011 nadměrný odpočet ve výši 26 147 012 Kč. Nadměrný odpočet v této částce byl poté původnímu žalobci (resp. v části v souladu se žádostí původního žalobce též na daňový účet společnosti UB REAL ESTATE a.s.) vrácen s datem splatnosti 20. 5. 2011.

[2] Písemností ze dne 20. 3. 2012 se původní žalobce obrátil na správce daně s žádostí o vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně. Požadoval, aby správce daně postupoval dle § 254 daňového řádu a připsal na účet původního žalobce úrok z prodlení za období od 26. 2. 2011 (tj. den, kdy by byl nadměrný odpočet vrácen za běžných okolností – 30 dnů od podání daňového přiznání) do dne jeho skutečného vrácení. O vyplacení úroku původní žalobce opětovně požádal přípisem ze dne 22. 5. 2012. Přípisem ze dne 12. 7. 2012 sdělil Specializovaný finanční úřad (jako nově příslušný správce daně) původnímu žalobci, že v posuzovaném případě není dán titul pro výplatu úroku z neoprávněného jednání správce daně, jelikož ke vzniku vratitelného přeplatku došlo až ke dni vyměření daně po ukončení postupu k odstranění pochybností. Teprve tímto okamžikem započal běh třicetidenní lhůty pro vrácení přeplatku.

[3] Proti shora uvedenému přípisu brojil původní žalobce písemností, kterou správce daně vyhodnotil jako námitku proti postupu ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 5 daňového řádu, a jako nedůvodnou ji zamítl rozhodnutím ze dne 24. 10. 2012, č. j. 67566/12/013230204884. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 28. 3. 2013, č. j. 8402/13/5000-14505-711218 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[4] Proti napadenému rozhodnutí brojil původní žalobce žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který rozsudkem ze dne 11. 11. 2016, č. j. 9 Af 29/2013 – 86 (dále jen „napadený rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud konstatoval, že přiznání požadovaného úroku v požadovaných lhůtách nemá výslovnou oporu v § 254 daňového řádu ani v § 155 odst. 1 daňového řádu, k nimž žalobní námitky směřují. To však neznamena, že by správce daně byl oprávněn nadměrný odpočet zadržovat po libovolně dlouhou dobu.

[5] Otázkou proporcionality mezi nezbytností vyplatit v přiměřené době nadměrný odpočet a možností správce daně kontrolními postupy ověřovat daňovou povinnost se ve vztahu k výkladu Směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, zabýval Soudní dvůr Evropské unie. Z evropské judikatury poté vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu. Dobou, za kterou lze požadovat úrok za pozdní vrácení nadměrného odpočtu DPH, se zabýval 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 3/2015 – 47 (věc Kordárna, a.s.). Uvedl, že na jedné straně nelze připustit neomezené zadržování nadměrného odpočtu po neomezenou dobu, tedy zásah do práv daňového subjektu bez odpovídající kompenzace, na druhé straně však správce daně musí mít

pokračování

možnost prověřovat uplatněné nadměrné odpočty, neboť v této oblasti dochází k častým daňovým podvodům. S odkazem na judikaturu Soudního dvora ve věcech C-286/94 *Garage Molenheide*, C-25/07 *Alicja Sosnowska* a C 107/10 *Enel Maritsa Iztok 3 AD*, učinil Nejvyšší správní soud závěr, že kompromisem mezi zájmem státu na řádném doložení uplatněných nadměrných odpočtů DPH a zájmem daňových subjektů na jejich rychlém vyplacení, je lhůta v délce 3 měsíců od skončení příslušného zdaňovacího období, v níž je možné daňovou povinnost prověřovat bez nutnosti kompenzace za zdržení s výplatou nadměrného odpočtu. Pokud tuto lhůtu správce daně překročí, musí daňovému subjektu dorovnat jeho finanční znevýhodnění, které musel snášet po dobu, kdy byl jeho nadměrný odpočet prověřován, byl-li následně odpočet shledán oprávněným. Pokud jde o výši úroků souvisejících s prověřováním uplatněného odpočtu, jejíž úprava ve vnitrostátním právu v rozhodném období chyběla, členské státy jsou povinny použít úpravu, která je té chybějící svou povahou nejbližší. Touto úpravou je v posuzovaném případě ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu.

[6] Správní orgány žádost původního žalobce posoudily nesprávně, neboť přestože v okamžiku vyplacení nadměrného odpočtu po ukončení postupu k odstranění pochybností byla překročena tříměsíční lhůta od konce zdaňovacího období, za nějž byl odpočet nárokován, správce daně nepřiznal původnímu žalobci úrok za opožděně vrácený nadměrný odpočet, který je třeba stanovit dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tento nesprávný postup nenapravil ani žalovaný v napadeném rozhodnutí.

## II.

### Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[7] Žalovaný / stěžovatel / napadl rozsudek městského soudu kasační stížností. Namítá, že městský soud fakticky nahradil svou úvahu o meritu věci úvahami Nejvyššího správního soudu prezentovanými v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 (*Kordárna, a.s.*). Rozhodnutí soudů však v české právní kultuře nejsou právně závazná. V uvedené věci rozhodoval Nejvyšší správní soud v konkrétní skutkové věci jednoho daňového subjektu a jeho závěry jsou obtížně přenositelné na širší okruh případů. Další rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu nicméně tento právní názor stěžovatele nesdílela.

[8] Citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu byl vydán dne 5. 11. 2014. Městský soud však bez ohledu na jakoukoliv časovou souvislost aplikuje jeho závěry při přezkumu napadeného rozhodnutí, které bylo vydáno bezmála dva roky předtím, a týkalo se zdaňovacího období prosinec 2010.

[9] Intertemporální ustanovení nového právního předpisu vychází obvykle z principu, že ty právní vztahy, které vznikly před jeho účinností (*pozn. NSS: patrně myšleno po jeho účinnosti*), jsou upravovány ode dne účinnosti nového právního předpisu novým právním předpisem, a právní vztahy, jež vznikly před účinností nového právního předpisu, dřívějším právním předpisem. Ve zde projednávané věci však intertemporální „ustanovení“ rozsudek sp. zn. 7 Aps 3/2013 (*Kordárna, a.s.*) neobsahuje, a zákon situaci, kdy je možné či nemožné na základě judikatury měnit rozhodnutí správního orgánu zpětně, neřeší. Napadený rozsudek tak bez jakéhokoli logického a zákonného odůvodnění vztahuje judikaturu Nejvyššího správního soudu zpětně.

[10] Původní žalobce (k 1. 12. 2016 došlo ke změně názvu firmy na OLBAK a.s.) ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v současné době existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, podle níž počínaje 4. měsícem po konci zdaňovacího období do okamžiku, kdy byl nadměrný odpočet za toto zdaňovací období vyplacen, přísluší daňovému subjektu úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 – 46, ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 174/2014 – 61, ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015 – 27, ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014 – 50, ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 71, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 Afs 173/2016 – 26, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 – 33, nebo ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 – 32).

[11] Městský soud tedy v daném případě nevztáhl rozsudek sp. zn. 7 Aps 3/2013 (Kordárna, a.s.) zpětně, ale pouze toto stěžejní rozhodnutí opětovně využil jako argumentační oporu pro vyplnění mezery v českém právu v souladu evropskou judikaturou. Ostatně obsahově totožné námitky uplatnil stěžovatel i v kasační stížnosti, o níž rozhodoval Nejvyšší správní soud výše uvedeným rozsudkem ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 174/2014 – 61, kde uvedl: *Ostatně přestože české soudy formálně nejsou vázány předchozí judikaturou, je nezbytné, aby v případě, kdy soud se stávajícími závěry přijatými v judikatuře nesouhlasí, dostatečně svůj opačný názor vyargumentoval. Jestliže však se závěry předchozí judikatury souhlasí, potom je správný postup, pokud soud z předchozí judikatury čerpá...* Původní žalobce dále dodává, že z povahy a postavení Nejvyššího správního soudu (viz zejm. § 12 odst. 1 a § 17 odst. 1 s. ř. s.) plyne, že právní názory vyslovené v jeho rozhodnutích mají být zásadním vodítkem pro správní orgány i instančně podřízené správní soudy v obdobných věcech (dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2016, sp. zn. 2 Afs 165/2016).

### III.

#### Posouzení kasační stížnosti

[12] Z veřejně dostupných údajů z obchodního rejstříku Nejvyšší správní soud zjistil, že původní žalobce v průběhu řízení o kasační stížnosti s účinky ke dni 12. 6. 2017 zanikl fúzí s nástupnickou společností UB HOLDING, a.s., IČO 055 60 543, se sídlem Pekařská 598/1, 155 00 Praha.

[13] Podle ustanovení § 64 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), *nestanoví-li tento zákon jinak, použijí se pro řízení ve správním soudnictví přiměřeně ustanovení první a třetí části občanského soudního řádu*. Podle ustanovení § 107 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, v platném znění (dále jen „o. s. ř.“), *jestliže účastník ztratí po zahájení řízení způsobilost být účastníkem řízení dříve, než řízení bylo pravomocně skončeno, posoudí soud podle povahy věci, zda v řízení může pokračovat. Není-li možné v řízení ihned pokračovat, soud řízení přeruší. O tom, s kým bude v řízení pokračováno, soud rozhodne usnesením*. Podle ustanovení § 107 odst. 3 o. s. ř. *ztratí-li způsobilost být účastníkem řízení právnická osoba a umožňuje-li povaha věci pokračovat v řízení, jsou jejím procesním nástupcem, stanoví-li zákon jinak, ti, kteří po zániku právnické osoby vstoupili do jejích práv a povinností, popřípadě ti, kteří po zániku právnické osoby převzali práva a povinnosti, o něž v řízení jde*.

pokračování

[14] Lze tedy uzavřít, že procesní nástupnictví je odvozeno od nástupnictví hmotněprávního, proto je procesním nástupcem vždy ten subjekt, který podle hmotného práva převzal právo nebo povinnost, o něž v řízení jde. Podle § 61 odst. 1 zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, *fúzí sloučením dochází k zániku společnosti nebo družstva nebo více společností nebo družstev a přechodu jmění zanikající společnosti nebo družstva na nástupnickou společnost nebo družstvo; nástupnická společnost nebo družstvo vstupuje do právního postavení zanikající společnosti nebo družstva.* Jelikož předmětem řízení je v posuzované věci tvrzený peněžitý nárok původního žalobce na vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně, povaha věci umožňuje v řízení pokračovat s právním nástupcem původního žalobce, kterým je nástupnická obchodní společnost UB HOLDING, a.s. Soud proto rozhodl o pokračování v řízení s touto společností, s níž dále jedná jako se žalobcem.

[15] Nejvyšší správní soud dále 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. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 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 přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost **není** důvodná.

[17] Stěžovatel v kasační stížnosti žádnou konkrétní argumentaci nezpochybňuje věcnou správnost závěrů, které učinil městský soud v napadeném rozsudku k aplikaci § 155 odst. 5 daňového řádu na případy prodlení s vrácením nadměrného odpočtu DPH (přičemž městský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013). Lze tedy pouze poznamenat, že závěry městského soudu jsou správné a podepřené důkladným odůvodněním, na něž je možné pro stručnost zcela odkázat (dostupné na nssoud.cz).

[18] Stěžovatel dále vyslovil obecné obavy o přenositelnost závěrů uvedeného rozsudku na jiné obdobné případy. Hned vzápětí však sám dodal, že další rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu tyto jeho obavy nesdílí, což Nejvyšší správní soud i nyní potvrzuje.

[19] Podstatu stížní argumentace lze shrnout tak, že stěžovatel nesouhlasí s tím, že městský soud v posuzovaném případě aplikoval při přezkumu napadeného rozhodnutí z roku 2013 úvahy vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu z roku 2014, aniž by tento rozsudek obsahoval intertemporální ustanovení.

[20] Uvedená námitka však pramení pouze z nepochopení smyslu soudního přezkumu správních rozhodnutí. V tomto směru lze odkázat na úvahy, které Nejvyšší správní soud provedl v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012 – 76, ve vztahu k judikatorní změně, a jsou plně použitelné i v nyní posuzovaném případě. Soud zde uvedl, že *pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se*

*zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí... správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita).*

[21] Pokud tedy stěžovatel namítá, že napadený rozsudek vztahuje judikaturu Nejvyššího správního soudu zpětně, jedná se o námitku nedůvodnou. Městský soud v napadeném rozsudku aplikuje právo účinné v době vydání napadeného rozhodnutí. Aplikuje jej přitom v souladu s tím, jak jej vykládá ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie. Zcela bez významu je skutečnost, že k vydání rozhodnutí, v němž Nejvyšší správní soud problematiku úroku za opožděně vrácený nadměrný odpočet poprvé zevrubně pojednal (rozsudek 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 3/2015 – 47), došlo až po vydání napadeného rozhodnutí.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[22] Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[23] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce byl v řízení úspěšný, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení. Náklady řízení sestávají z odměny za zastoupení původního žalobce osobou, která vykonává specializované právní poradenství ve smyslu § 35 odst. 2 s. ř. s. (daňový poradce), za jeden úkon právní služby ve výši 3 100 Kč (písemné podání ve věci samé – vyjádření ke kasační stížnosti) podle ust. § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky, a náhrady hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Protože zástupce původního žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna o částku odpovídající této dani. Náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti tedy činí celkem 4 114 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen poukázat žalobci do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2017

Mgr. Jana Brothánková

pokračování

předsedkyně senátu