



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Miroslava Makajeva ve věci

žalobkyně: **SPORT WORKS, s.r.o.**, IČO 03347796
sídlem Čs. armády 1979, 272 01 Kladno
zastoupená advokátkou Mgr. Petrou Hrachy
sídlem Cihlářská 19, 602 00 Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28410/20/5100-41453-711335,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 7. 2020, č. j. 28410/20/5100-41453-711335, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám její zástupkyně Mgr. Petry Hrachy, advokátky.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145468/20/2110-52521-201794 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně přiznal žalobkyni podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění zákona

č. 267/2014 Sb. (dále jen „daňový řád“) úrok z neoprávněného jednání správce daně vztahující se k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 ve výši 372 539 Kč.

2. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně si v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2015 nárokovala nadměrný odpočet ve výši 694 610 Kč. Správce daně provedl daňovou kontrolu a dne 5. 5. 2016 vydal platební výměr č. j. 2528087/16/2110-52523-201794 (dále jen „platební výměr“), kterým žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet ve výši 210 Kč. Ten byl žalobkyni vyplacen dne 10. 5. 2016. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 23. 5. 2017 a platební výměr potvrdil. Toto rozhodnutí zrušil Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 29. 4. 2019, č. j. 48 Af 15/2017-45, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný poté rozhodnutím ze dne 10. 1. 2020, č. j. 767/20/5300-22444-702525, změnil platební výměr tak, že přiznal žalobkyni nárok na nadměrný odpočet v původně uplatněné výši. Nadměrný odpočet byl žalobkyni vyplacen dne 22. 1. 2020. Žalobkyni byl rozhodnutím ze dne 20. 1. 2020 přiznán úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu z částky 694 400 Kč za období od 17. 9. 2015 do 6. 6. 2016 a z částky 210 Kč za období od 17. 9. 2015 do 10. 5. 2016. Dne 27. 1. 2020 bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí. Žalobkyně podala odvolání proti oběma rozhodnutím, žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodl pouze o odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí. O odvolání proti rozhodnutí ze dne 20. 1. 2020 nebylo v době vydání napadeného rozhodnutí rozhodnuto.
3. Žalovaný konstatoval, že podle § 254 daňového řádu musí být pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně splněny dvě podmínky: a) musí dojít ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti a b) daňovému subjektu byl tímto rozhodnutím odepřen nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části. Platební výměr byl podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu pro nezákonnost změněn, první podmínka byla splněna. Splněna byla též druhá podmínka, neboť žalobkyni byl odepřen nárok na vyplacení nadměrného odpočtu. S ohledem na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, není odepření nároku ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky na základě či v souvislosti se zrušením, změněním nebo za nicotné prohlášením rozhodnutím, jelikož účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku. Z částky 210 Kč nebyl žalobkyni přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť v této části nebyl vykázaný nadměrný odpočet zpochybněn, resp. nebyl správcem daně neoprávněně zadržován na základě rozhodnutí, které bylo následně změněno pro nezákonnost. Žalobkyni náleží úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky 694 400 Kč od 7. 6. 2016, tj. ode dne následujícího po uplynutí lhůty třiceti dnů pro vrácení nadměrného odpočtu podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „zákon o DPH“), která počala v den následující po vydání platebního výměru, do vrácení nadměrného odpočtu dne 22. 1. 2020. Žalobkyně s odkazem na rozsudek NSS 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 (dále jen „rozsudek *Kordárna*“), požadovala, aby jí byl vyplacen úrok u neoprávněného jednání správce daně již od vyměření daně správcem daně. S tímto názorem se však žalovaný neztotožnil. V případě zdaňovacího období únor 2015 se použije § 254a daňového řádu, který stanoví dobu, po kterou vzniká tento typ úroku v souvislosti s prověřováním oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu. Souběh úroku z daňového odpočtu a úroku z neoprávněného jednání správce daně je vyloučen. Úrok dle

§ 254a odst. 2 daňového řádu se přiznává do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu se odvíjí od jeho vyměření. Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH má správce daně povinnost vrátit vyměřený nadměrný odpočet bez žádosti do 30 dnů. Požadavek žalobkyně na prodloužení doby úročení k okamžiku vyměření nadměrného odpočtu by kolidoval se speciální úpravou § 254a daňového řádu. Nadto je vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně spojen s úhradou daně, nikoli jen s vydáním nezákonného rozhodnutí. Tuto podmínku lze považovat za splněnou nevyplacením uplatněného nadměrného odpočtu. Správce daně si počínal neoprávněně až v okamžiku, kdy marně uplynula lhůta pro jeho vrácení. Během lhůty stanovené správcem daně k vyplacení odpočtu nedochází k neoprávněnému zadržování odpočtu. Nad rámec posouzení nároku na úrok dle § 254 daňového řádu žalovaný s odkazem na rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26, doplnil, že přeplatek vzniklý v důsledku předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně na osobní daňový účet daňového subjektu se nevrací z úřední povinnosti, ale na žádost daňového subjektu.

Obsah žaloby a ostatních podání účastníků

4. Žalobkyně namítá, že úrok z částky 694 400 Kč jí měl být dle § 254 odst. 1 daňového řádu přiznán již ode dne doručení platebního výměru, nikoli až ode dne 7. 6. 2016. Způsob stanovení počátku úročení žalovaným považuje žalobkyně za nezákonný a odporující judikatuře NSS. K tomu odkázala na rozsudek *Kordárna* a rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47 (dále jen „rozsudek *EP ENERGY*“), v němž NSS konstatoval, že právní úprava § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*. Z něj vyplývá, že daňovému subjektu náleží úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období, za které byl nadměrný odpočet uplatněn, do dne jeho uhrazení správcem daně. Pokud je však následně vydáno nezákonné rozhodnutí správce daně, náleží daňovému subjektu úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu ode dne doručení nezákonného platebního výměru. Dále žalobkyně namítá, že od vydání platebního výměru do doby úhrady částky 210 Kč jí měl být přiznán také úrok z této částky dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně též nesouhlasí s názorem žalovaného, že není povinen vrátit přeplatek vzniklý v důsledku předepsání úroku z neoprávněného jednání na osobní daňový účet daňového subjektu z úřední povinnosti. Žalobkyně odkazuje na § 254 odst. 4 daňového řádu, podle něhož je žalovaný povinen vrátit přeplatek vzniklý v důsledku předepsání úroku z neoprávněného jednání z úřední povinnosti bez žádosti.
5. Žalovaný navrhuje žalobu zamítnout. Trvá na tom, že po dobu běhu zákonem stanovené lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku vzniklého z titulu vyměření nadměrného odpočtu, která plyne z § 105 zákona o DPH, nejde o neoprávněné jednání správce daně. Nárok na nadměrný odpočet vzniká daňovému subjektu po uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Tato lhůta je součástí zákonné konstrukce nároku na nadměrný odpočet. Úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu kompenzuje daňovému subjektu to, že po určitou dobu nemohl disponovat s určitými peněžními prostředky z titulu nezákonného rozhodnutí. Vznik tohoto úroku předpokládá existenci rozhodnutí o stanovení daně a úhradu daně na

jeho základě nebo v souvislosti s ním. Úrok vzniká z částky, která byla skutečně na nezákonnou daň uhrazena, a to nejdříve od okamžiku, kdy uhrazena být musela, tedy po uplynutí lhůty k plnění. Dle žalovaného není důvod, proč by v případě nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty měl úrok vznikat již od doručení rozhodnutí o stanovení daně, tedy dříve, než začne běžet lhůta, ve které mělo být správcem daně plněno. I z rozsudku *Kordárna* plyne, že neoprávněně držený nadměrný odpočet je nutno pro tyto účely považovat za úhradu daně. Žalovaný je proto přesvědčen, že zákonnou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu nelze považovat za dobu trvání neoprávněného jednání správce daně. Problematika řešená v rozsudcích NSS, na které odkazuje žalobkyně, s předmětem napadeného rozhodnutí přímo nesouvisí. Žalovaný uvedl, že si je vědom, že v rozsudku *Kordárna* NSS za okamžik, kdy začne vznikat úrok z neoprávněného jednání správce daně, označil doručení rozhodnutí o stanovení daně. Právní otázkou řešenou v tomto rozsudku však nebyl úrok z neoprávněného jednání správce daně. Tato otázka byla zmíněna jen okrajově a konstatování o začátku doby úročení nebylo blíže zdůvodněno. Lhůta dle § 105 zákona o DPH není v tomto rozsudku zmíněna. V případě, že je nadměrný odpočet vrácen po jeho stanovení zákonným rozhodnutím, je lhůta pro jeho vrácení součástí doby, po kterou za určitých podmínek vzniká úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Žalovaný je přesvědčen, že pokud by NSS měl záměr posoudit tuto lhůtu v těchto situacích odlišně, uvedl by důvody takového právního názoru. Závěry rozsudku *EP ENERGY* budou reflektovány v řízení o odvolání žalobce proti rozhodnutí o úroku z daňového odpočtu. Tím dojde k situaci, že období nepřiměřeně dlouhého prověřování tvrzeného nadměrného odpočtu včetně lhůty pro jeho vrácení budou úročeny dle § 155 odst. 5 daňového řádu, na což naváže období, za které byl žalobci pravomocně přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Vzhledem ke stejné úrokové sazbě tedy nebude mít posouzení lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu dopad do majetkové sféry žalobkyně. Pokud jde o částku 210 Kč, žalovaný trvá na tom, že z této částky nemohl vzniknout úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť tato část nadměrného odpočtu nebyla správcem daně zpochybněna, byla vyměřena rozhodnutím o stanovení daně a vyplacena ve lhůtě podle § 105 zákona o DPH. Úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká pouze z té zaplacené částky, která je držena správcem daně neoprávněně, tedy ve výši přesahující výši daně stanovené v souladu se zákonem. V případě nadměrného odpočtu je to jen ta jeho část, která je neoprávněně zadržována. Tento názor byl vysloven též NSS v rozsudku ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47.

6. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že je třeba vycházet z rozsudků *Kordárna* a *EP ENERGY*. Ze závěru, že neoprávněně držený nadměrný odpočet je nutno považovat za úhradu daně, dle žalobkyně jednoznačně vyplývá důvod, proč má být úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznán již od doručení nezákonného platebního výměru. Doručením nezákonného platebního výměru je daň *de facto* uhrazena, neboť je nezákonně zadržován oprávněný odpočet a správce daně jasně dává najevo, že jej daňovému subjektu nevrátí. Neoprávněné jednání správce daně je tak umocněno nezákonným rozhodnutím. Od nezákonného rozhodnutí nelze odvíjet zákonnou lhůtu pro úhradu daně či vrácení nadměrného odpočtu, a to už proto, že nadměrný odpočet měl být daňovému subjektu dávno vrácen. Lhůta počala plynout od podání správného daňového přiznání a uplynula před vydáním nezákonného rozhodnutí. Na tom nic nemění ani právo správce daně prověřovat oprávněnost nadměrného odpočtu po judikatorně stanovenou lhůtu 3 měsíců od konce zdaňovacího období, kterou je povinen

daňový subjekt strpět. Vydáním nezákonného rozhodnutí období prověřování správnosti jednoznačně končí, čímž končí i zákonnost postupu správce daně a jeho oprávnění daň po tuto dobu zdržet. V posuzovaném případě bylo navíc nezákonné rozhodnutí vydáno více než rok po přiměřené lhůtě pro prověřování. Žalobkyně je přesvědčena, že je v daném případě úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu nutno počítat ode dne doručení nezákonného rozhodnutí, neboť správce daně oprávněný nadměrný odpočet nevrátil, resp. vrátil pouze částku 210 Kč. Žalobkyně má za to, že pokud by žalovaný počítal lhůtu tak, jak ji stanovil NSS v rozsudku *Kordárna*, nenastal by problém ani s úrokem z částky 210 Kč. Dle žalobkyně je logické, že i z této částky je nutné počítat úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu ode dne doručení nezákonného platebního výměru, protože i tato částka byla neoprávněně zdržována. Žalobkyně nesouhlasí se žalovaným, že s ohledem na stejnou úrokovou sazbu stanovenou v § 155 odst. 5 a § 254 odst. 1 daňového řádu nehraje určení správného běhu lhůty žádnou roli, neboť nemá dopad do majetkové sféry žalobkyně. Žalobkyně poukazuje na to, že správce daně nelogicky rozdělil řízení, ve kterém se žalobkyně žádostí domáhala přiznání úroků, čímž jí ztěžoval hájení práv. Nezákonně stanovený počátek lhůty u úroku z neoprávněného jednání správce daně nemůže být zhojen nezákonně určeným obdobím běhu lhůty u úroku z důvodu nepřiměřené doby postupu k odstranění pochybností v jiném řízení. Bylo na správních orgánech, aby řízení o nárocích na úroky z důvodu nezákonného postupu správce daně vedly v rámci jednoho řízení, čímž by se dosáhlo celkové přehlednosti. Pokud rozhodování o úrocích rozdělily, nemůže se žalovaný dovolávat chyb učiněných v jiných řízeních. Špatné určení doby úročení v rámci samostatných řízení nemůže v důsledku znamenat zákonný postup a zhojit nezákonný postup žalovaného.

7. Žalovaný v duplice zopakoval, že při stanovení doby úročení nepostupoval v rozporu s výslovnými právními názory NSS, neboť v rozsudku *Kordárna* se NSS otázkou návaznosti úroku z neoprávněného jednání správce daně na úrok kompenzující prověřování oprávněnosti nadměrného odpočtu v podrobnostech nezabýval a nezahrnul do svých úvah § 105 odst. 1 zákona o DPH. Rovněž v rozsudku *EP ENERGY* byla posuzována zcela jiná než nyní řešená otázka. Žalovaný poukazuje na to, že ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, které bylo koncipováno pro pozitivně uhrazené částky, přiznávalo úrok nejdříve od data splatnosti, případně náhradní splatnosti, nebo od data skutečné úhrady, pokud nastala po splatnosti daně. Pokud daňový subjekt na základě nezákonného rozhodnutí provedl úhradu před splatností, za dobu do splatnosti mu úrok nenáležel. Pokud žalobkyně argumentuje, že jí úrok náleží od doručení rozhodnutí, jelikož v tom okamžiku musel být nadměrný odpočet považován za uhrazený, dovolává se odlišného režimu úročení, než který plyne z § 254 odst. 1 daňového řádu. Jestliže bylo dovozeno, že zdržování nadměrného odpočtu je ekvivalentem ke skutečně provedené úhradě, není důvod se současně domnívat, že se v případě nadměrného odpočtu nezohledňuje lhůta k plnění v podobě lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu. Lhůta k vrácení nadměrného odpočtu představuje v souvislostech institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně ekvivalent ke lhůtě splatnosti. Úrok z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti s nadměrným odpočtem zdržovaným na základě nezákonného rozhodnutí o stanovení daně by měl vzniknout až od chvíle, kdy nadměrný odpočet musel být vrácen. Pokud by byla akceptována argumentace žalobkyně, musel by být v situacích, kdy je na základě nezákonného rozhodnutí zdržována jen část tvrzeného odpočtu, přiznán úrok od oznámení rozhodnutí i z té části nadměrného odpočtu, který byl uznán a v souvislosti s nímž se správce daně žádného neoprávněného

jednání nedopustil, jak požaduje žalobkyně ve vztahu k nadměrnému odpočtu ve výši 210 Kč. Tato částka však nebyla odeprána v souvislosti s rozhodnutím o stanovení daně, a nemůže tak být dovozováno naplnění podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný nepovažuje za opodstatněnou argumentaci, že na nezákonné rozhodnutí nemůže navazovat zákonná lhůta dle § 105 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyni byl za zdaňovací období únor 2015 vyměřen platebním výměrem ze dne 5. 5. 2016 nadměrný odpočet, který byl správce daně povinen z moci úřední vrátit ve lhůtě stanovené v § 105 odst. 1 zákona o DPH. Skutečnost, že byla následně rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 1. 2020 konstatována nezákonnost platebního výměru týkající se části nadměrného odpočtu, který nebyl platebním výměrem uznán, na běhu lhůty dle § 105 odst. 1 zákona o DPH ničeho nemění. Každé rozhodnutí správce daně je nutno považovat za rozhodnutí správné a zákonné až do okamžiku, kde je konstatována jeho nezákonnost. Dle žalovaného není žádný důvod, proč by v daném případě neměl být aplikován § 105 odst. 1 zákona o DPH stanovující lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu navázanou na jeho vyměření, ke kterému došlo platebním výměrem. Žalovaný nespatřuje pochybení, nehospodárnost ani nelogičnost v tom, že o jednotlivých nárocích byla vydána samostatná rozhodnutí. Upozorňuje, že žalobkyni vzniklo několik nároků z různých titulů v souvislosti s výsledky tří daňových řízení, jejichž průběh se lišil. Úroky v souvislosti s prověřováním a v souvislosti s nezákonným vyměřením vznikly na základě jiných ustanovení, jiných skutkových okolností i z jiných částek. Dle názoru žalovaného by rozhodnutí o všech nárocích jediným rozhodnutím nebylo přehlednější. Žalovaný poznamenal, že zatímco ve vztahu k úroku z neoprávněného jednání neshledal v rozhodnutí správce daně pochybení, v případě úroků souvisejících s prověřováním tvrzených nadměrných odpočtů musel přihlídnout k rozsudku *EP ENERGY*, který byl vydán po vydání prvostupňového rozhodnutí. Žalovaný nezastává názor, že by bylo jedno, dle jakého ustanovení má být postupováno. Žalovaný odmítá, že by se při výpočtu úroků z neoprávněného jednání správce daně dopustil pochybení. Ve vyjádření pouze poukázal na to, že i pokud se soud přikloní k právnímu názoru žalobkyně, do majetkové sféry se případný úspěch ve věci nepromítne. Pokud bude prodloužena doba úročení úrokem z neoprávněného jednání správce daně o lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, bude zkrácena doba, za kterou má být poskytnut úrok související s prověřováním oprávněnosti tvrzeného odpočtu, který je v případě žalobkyně stanoven v sazbě dle rozsudku *Kordárna*.

Splnění procesních podmínek

8. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje i všechny ostatní formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Soud o věci rozhodl bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem podle § 51 odst. 1 s. ř. s. souhlasili.

Posouzení věci soudem

9. Podle § 2 odst. 1 daňového řádu předmětem správy daní jsou daně, které jsou příjmem veřejného rozpočtu, nebo snížením příjmu veřejného rozpočtu. Podle odst. 3 písm. a) tohoto ustanovení se daní pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek. Podle odst. 4 tohoto ustanovení daň podle odst. 3

zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně.

10. Podle § 72 odst. 1 písm. a) zákona o DPH plátce je oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Podle odst. 2 písm. a) tohoto ustanovení daní na vstupu u přijatého zdanitelného plnění se rozumí daň uplatněná podle tohoto zákona na zboží, které plátcí bylo nebo má být dodáno, nebo službu, která mu byla nebo má být poskytnuta. Podle odst. 3 tohoto ustanovení nárok na odpočet daně vzniká plátcí okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat.
11. Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH, vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek vyšší než 100 Kč, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. To neplatí, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou stanovené daně na základě dodatečného vyměření. Podle odst. 3 tohoto ustanovení, pokud vznikne v důsledku neoprávněného uplatnění odpočtu daně daňový nedoplatek, podléhá tento úrok z prodlení podle daňového řádu od počátku běhu lhůty podle odstavce 1. Úrok z prodlení se neuplatní do doby vrácení nadměrného odpočtu.
12. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Podle odst. 3 tohoto ustanovení úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání. Podle odst. 5 tohoto ustanovení proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat. Podle odst. 6 tohoto ustanovení úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.
13. Podle § 254a odst. 1 daňového řádu v případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně. Podle odst. 2 tohoto ustanovení úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. Podle odst. 3 tohoto ustanovení úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Podle odst. 4 tohoto ustanovení správce daně předepíše úrok z daňového odpočtu na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne oznámení rozhodnutí

o stanovení daňového odpočtu. Vznikne-li tak vratitelný přeplatek, vrátí jej současně s vrácením daňového odpočtu. Podle odst. 5 tohoto ustanovení proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat. Podle odst. 6 tohoto ustanovení úrok přiznaný podle tohoto ustanovení se započítává na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučnění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.

14. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, je-li poukázován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.
15. Smyslem úroku souvisejícího s prověřováním nadměrného odpočtu je dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo. Otázka úroku náležejícího ze zadržování nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty při prověřování daňových povinností správcem daně nebyla od počátku jednoznačná, neboť česká právní úprava v tomto ohledu vykazovala legislativní nedostatky spočívající v tom, že nestanovovala časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí daně nárok na úrok z vratitelného přeplatku (v případě daně z přidané hodnoty na úrok z nevyplacení nadměrného odpočtu). Bylo proto třeba vycházet ze sekundárního práva Evropské unie a judikatury Soudního dvora Evropské unie.
16. Podle čl. 183 směrnice o DPH, 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. Členské státy však mohou odmítnout vrácení nadměrného odpočtu daně nebo jeho převedení do dalšího období, jestliže je jeho výše zanedbatelná.
17. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie pak vyplývá, že nárok na odpočet daně je nedílnou součástí mechanismu daně z přidané hodnoty a členské státy jej v zásadě nemohou omezit (srov. bod 15 rozsudku ze dne 10. 7. 2008, C-25/07 *Sosnowska*). Členské státy jsou povinny respektovat zásadu neutrality společného systému daně z přidané hodnoty (srov. bod 16 rozsudku ve věci *Sosnowska*). Vrácení daně musí být uskutečněno v takové lhůtě, která není v rozporu se zásadou proporcionality (srov. bod 62 rozsudku ze dne 18. 12. 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 *Garage Molenheide*). Je-li nadměrný odpočet zadržován po dobu přesahující vnitrostátním zákonem předvídanou (přiměřenou) lhůtu, náleží plátcí úrok jakožto kompenzace za to, že dočasně nemůže těmito penězi disponovat, neboť opačný závěr by byl v rozporu se zásadou neutrality (srov. bod 53 rozsudku ze dne 12. 5. 2011, C-107/10 *Enel Maritsa Iztok 3*). Z pohledu osoby povinné k dani neexistuje žádný relevantní rozdíl mezi opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správního vyřizování žádosti, jež překročilo stanovené lhůty, a opožděným vrácením, ke kterému došlo z důvodu správních aktů, jež vrácení nadměrného rozpočtu protiprávně vyloučily a následně byly soudním rozhodnutím zrušeny (viz např.

rozsudky ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12 *Rafinăria Steaua Română*, bod 25, či ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16 *Nidera*, bod 31).

18. V judikatuře správních soudů se tyto závěry promítly do rozsudku *Kordárna*, v němž Nejvyšší správní soud stanovil, 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 plátcova tvrzení 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 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“ (srov. bod 40 citovaného rozsudku ve znění opravného usnesení). Nejvyšší správní soud postavil najisto, že plátcе daně z přidané hodnoty má za dobu zadržování nadměrných odpočtů správcem daně nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a také přesně specifikoval dobu, za niž úrok náleží. Zdůraznil, že „úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátcі za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodu plátcі 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 plátcі 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. Plátcі 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 plátcе je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátcе disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku“ (bod 41 rozsudku *Kordárna*).
19. Závěry rozsudku *Kordárna* byly Soudní dvorem Evropské unie potvrzeny ve věci C-120/15 *Kovozber* s tím, že i v případě dovoleného (ale dlouhého) prověřování nároku na odpočet daně z přidané hodnoty má daňový subjekt nárok na úrok. Rovněž NSS se k závěrům uvedeným v rozsudku *Kordárna* přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (mezi jinými v rozsudcích ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016-33, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016-32, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 51/2016-43). Závěry uvedené v rozsudku *Kordárna* jsou tedy již všeobecně přijímány a správními soudy aplikovány.
20. Na rozsudek *Kordárna* zákonodárce reagoval přijetím zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností ode dne 1. 1. 2015 (do dne 30. 6. 2017), jímž byl do daňového řádu zařazen nový § 254a, podle něhož platí, že nárok na úrok z daňového odpočtu má daňový subjekt v případě, že postup k odstranění pochybností trval déle než pět měsíců. Úrok náleží ode dne následujícího po uplynutí pěti měsíců do dne vrácení daňového odpočtu.

21. Nejvyšší správní soud v rozsudku *EP ENERGY* dovodil, že právní úprava § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*.
22. Z výše uvedeného vyplývá, že v případě nevyplaceného nadměrného odpočtu za zdaňovací období únor 2015 se § 254a daňového řádu (ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017) upravující úrok z daňového odpočtu neaplikuje. Namísto toho je v posuzovaném případě třeba aplikovat § 155 odst. 5 upravující úrok z vratitelného přeplatku podle pravidel stanovených v rozsudku *Kordárna* a § 254 odst. 1 daňového řádu.
23. Z bodů 39 až 42 rozsudku *Kordárna* vyplývá, že úroky dle § 155 odst. 5 daňového řádu a § 254 odst. 1 daňového řádu se uplatňují komplementárně. Daňovému subjektu v jednotlivých obdobích náleží v závislosti na důvodu, pro který nebyl nadměrný odpočet vyplacen, buď úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, nebo úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se výslovně zabýval tím, kterým z úroků a za jaké období má být daňovému subjektu nemožnost disponovat s částkou uplatněného nadměrného odpočtu kompenzována: „V daném případě to znamená, že za období od 1. 12. 2010, tj. za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období srpna 2010, za které stěžovatelka daňové přiznání podala, do dne doručení platebního výměru finančního úřadu náleží stěžovateli podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku z částky 676.433 Kč [...] Za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 187.433 Kč na základě tohoto platebního výměru jí z této částky náleží úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu a dále jí za období ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru finančního úřadu do dne uhrazení částky 489.000 Kč na základě rozhodnutí odvolacího orgánu, kterým byl platební výměr finančního úřadu změněn ve prospěch stěžovatelky, náleží úrok z neoprávněného jednání finančního úřadu podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu“ (bod 42 rozsudku *Kordárna*). Tyto závěry potvrdil NSS i v navazující judikatuře (viz např. bod 26 rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-33, či bod 11 rozsudku ze dne 18. 4. 2019, č. j. 9 Afs 301/2017-31).
24. Žalovaný přiznal žalobkyni úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu až počínaje dnem 7. 6. 2016, neboť v rozporu s rozsudkem *Kordárna* navázal počátek úročení nadměrného odpočtu až na marné uplynutí 30denní lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu dle § 105 odst. 1 zákona o DPH, která počala plynout vydáním platebního výměru. V rozsudku *Kordárna* i navazující judikatuře je však bez jakýchkoliv pochybností jasné uvedeno, že úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu náleží za období počínající následujícím dnem po doručení platebního výměru. Vydání platebního výměru a jeho oznámení daňovému subjektu totiž představuje právní skutečnost, která zakládá nezákonné jednání správce daně, proto úrok dle § 254 daňového řádu náleží již od tohoto okamžiku, nikoliv až po uplynutí lhůty dle § 105 odst. 1 zákona o DPH, která plyne v návaznosti na vydání platebního výměru. Konstrukce žalovaného odchylující se od pravidla stanoveného v rozsudku *Kordárna* spočívá v modelování toho, jak by se vyplacení nadměrného odpočtu vyvíjelo, pokud by byl vydaný platební výměr zákonný. Dnem vydání platebního výměru by byl nadměrný odpočet v částce uplatněné žalobkyni vyměřen a počala by plynout lhůta 30 dnů pro jeho vyplacení. Pro takový postup však není důvod ve vztahu k částce nadměrného odpočtu, která nezákonným platebním výměrem vyměřena žalobkyni nebyla. Nezákonnost platebního výměru je natolik významnou okolností, že správce daně

není oprávněn bezplatně zadržovat nadměrný odpočet nebo jeho část. Pravidla aplikovaná žalovaným lze vztáhnout pouze na případ, kdy správce daně vydá zákonný platební výměr, respektive ve vztahu k částce, která byla daňovému subjektu na základě platebního výměru vyplacena. Nemají ovšem místo tam, kde správce daně jedná nezákonně a kdy na základě nezákonného rozhodnutí byl plátcí nárok na nadměrný odpočet či jeho část odepřen. S ohledem na skutkový stav vyplývající z obsahu správního spisu, který nebyl mezi účastníky sporný, lze konstatovat, že žalobkyně měla nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu z částky 694 400 Kč (kterou správce daně platebním výměrem nezákonně nepřiznal) ode dne následujícího po dni doručení platebního výměru do dne uhrazení zadržovaného nadměrného odpočtu na základě rozhodnutí žalovaného, jímž byl platební výměr změněn (tedy za období od 6. 5. 2016 do 22. 1. 2020). Dospěl-li tedy žalovaný k závěru, že žalobkyni náleží úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky 694 400 Kč až od 7. 6. 2016, ačkoliv podle rozsudku *Kordárna* by jí náležel již ode dne následujícího po doručení platebního výměru, je napadené rozhodnutí nezákonné. Tato nezákonnost se reálně promítla do právní sféry žalobkyně, neboť žalobkyni byl za uvedené období ke dni vydání napadeného rozhodnutí přiznán úrok dle § 254a daňového řádu v roční sazbě 1,05 %.

25. Soud se však ztotožňuje se žalovaným, že žalobkyni nenáleží úrok z neoprávněného jednání dle § 254 odst. 1 daňového řádu z částky 210 Kč, tedy z částky přiznané platebním výměrem již v prvním stupni, za období od doručení platebního výměru do jejího vyplacení, neboť nejde o částku nadměrného odpočtu, která by byla žalobkyni odepřena na základě nezákonného platebního výměru. V tomto směru považuje soud za příléhavý i odkaz žalovaného na rozsudek NSS ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47. Také z výše citovaného rozsudku *Kordárna*, od jehož závěrů soud neshledal důvod se odchýlit a na jehož závěry odkazuje též žalobkyně, jednoznačně vyplývá, že za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení příslušného zdaňovacího období, za které byl nárok na nadměrný odpočet uplatněn, do dne uhrazení částky nadměrného odpočtu na základě platebního výměru žalobkyni náleží z této částky úrok z vratitelného přeplatku podle [§ 155](#) odst. 5 daňového řádu, a nikoli úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Tento žalobní bod tedy soud neshledal důvodným.
26. Soud se pro nadbytečnost věcně nezabýval námitkou žalobkyně směřující proti závěru žalovaného, že správce daně není povinen vrátit přeplatek vzniklý v důsledku předepsání úroku z neoprávněného jednání z úřední povinnosti, neboť žalovaný jej vyslovil pouze nad rámec předmětu odvolacího řízení a napadené rozhodnutí na něm nebylo založeno.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

27. Soud s ohledem na výše uvedené napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
28. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně byla ve věci úspěšná, a má tedy právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a nákladů na zastoupení advokátem. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Za zastoupení náleží zástupkyni odměna za tři úkony právní služby (převzetí a přípravu zastoupení, seps

žaloby a sepis repliky) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu. Výše odměny za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Vedle odměny přísluší zástupkyni žalobkyně též náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč za úkon za tři uvedené úkony právní služby. Jelikož zástupkyně žalobkyně je dle údajů Administrativního registru ekonomických subjektů (ARES) plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 10 200 Kč, ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen zaplatit dle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupkyně žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení :

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 22. června 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu

