



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **EKO Logistics s.r.o.**, se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 12. 2021, č. j. 55 Af 5/2021-57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Rozhodnutími Finančního úřadu pro Středočeský kraj ze dne 30. 9. 2020, č. j. 4592577/20/2111-50523-202376 (ve vztahu ke zdaňovacímu období března 2015) a č. j. 4592656/20/2111-50523-202376 (ve vztahu ke zdaňovacímu období dubna 2015), byl žalobci přiznán úrok ze zadržného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Správce daně totiž v rámci řízení o námitkách proti předchozím úkonům při placení daní vyhodnotil, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, publ. pod č. 4055/2020 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na www.nssoud.cz), nelze na případ žalobce aplikovat § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017. Z tohoto důvodu správce daně přiznal žalobci úrok podle rozsudku Nejvyššího správního soudu 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).

[2] V odvolání proti prvostupňovým rozhodnutím správce daně žalobce namítal, že k započítání úročení mělo podle zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne

16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, dojít již po 55 dnech od konce příslušného zdaňovacího období, nikoli až po třech měsících. Této argumentaci žalovaný nepřisvědčil a rozhodnutím ze dne 2. 2. 2021, č. j. 3884/21/5300-22444-707622, odvolání zamítl a obě prvostupňová rozhodnutí potvrdil. Žalovaný upozornil, že počátek úročení po 55 dnech se týká pouze případů, kdy nedochází k prověřování správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a přiznaný nadměrný odpočet je vyměřen tzv. konkludentně (pozn. NSS – i v tomto rozsudku je pro jednoduchost vyjádření používán zavedený termín „konkludentní“ vyměření daně, přestože si je zdejší soud vědom toho, že k vyměření daně ve shodě s daňovým přiznáním ve smyslu § 140 daňového řádu již, na rozdíl od předchozí právní úpravy, nedochází v pravém slova smyslu konkludentně, neboť správce daně je i v tomto případě povinen vydat platební výměr, který se ovšem nedoručuje daňovému subjektu, ale pouze zakládá do spisu). Taková situace však u žalobce nenastala, neboť za zdaňovací období března a dubna 2015 u něj před vyměřením DPH proběhla daňová kontrola.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze. V ní argumentoval, že zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, modifikoval závěry dřívějšího rozsudku téhož soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34. K tomu žalobce odkázal na konkrétní body rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, z nichž vyvodil, že lhůta, v níž lze v souladu s unijním právem nadměrný odpočet neúročit, činí pouze 55 dnů, nikoli 3 měsíce. V doplnění žaloby pak žalobce namítl, že podle bodu 12 čl. II (přechodných ustanovení) zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, žalovaný ztratil kompetenci věc meritorně posoudit, protože je jeho rozhodnutí nicotné.

[4] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl.

[5] Úvodem krajský soud podrobně vypořádal námitku nicotnosti; vzhledem k obsahu kasací stížnosti a k tomu, že ani Nejvyšší správní soud nepovažuje žalobou napadené rozhodnutí za nicotné, není nutné tuto část odůvodnění rekapitulovat. Ani v otázce doby úročení se krajský soud s argumentací žalobce neztotožnil. Krajský soud s odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie, na niž Nejvyšší správní soud odkázal v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, shrnul, jaká jsou pravidla vrácení nadměrných odpočtů (možnost vrácení DPH až po provedení kontrolních postupů, úročení až po uplynutí přiměřené lhůty k jejich provedení, irelevance právní formy prověřování). Dále krajský soud přímo citoval část daného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, a zrekapituloval některé jeho další úvahy. Ty se týkaly posouzení souladu § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Krajský soud upozornil, že o lhůtě 55 dnů Nejvyšší správní soud hovořil pouze v souvislosti s případy „konkludentního“ vyměření. Nelze však dovozovat, že by mělo jít o lhůtu přiměřenou k prověření nadměrného odpočtu v případě zahájení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly před vyměřením daně.

[6] Krajský soud připomněl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, dovodil lhůtu tří měsíců ode dne následujícího po uplynutí zdaňovacího období (příp. prodlouženou o počet dnů prodlení s podáním daňového přiznání) jako přiměřenou k provedení kontrolních postupů. K tomuto závěru se Nejvyšší

pokračování

správní soud opakovaně přihlásil nejen v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, ale i v dalších. Krajský soud neshledal důvod, proč by se měl žalovaný v projednávané věci od této judikatury odchýlit. Závěrem krajský soud zdůraznil, že projednávaná věc nepředstavovala žalobcem zmiňovanou situaci dle bodu 40 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, neboť žalobce podal daňová přiznání opožděně a zároveň byla v případě obou zdaňovacích období před vyměřením DPH zahájena daňová kontrola. „Konkludentní“ vyměření daně tedy bylo vyloučeno. Na případ žalobce by se, nebýt rozporu s čl. 183 směrnice o DPH, užil § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, ovšem vzhledem k jeho neaplikovatelnosti je namíste i nadále použít pravidla vymezená v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34. Úrok tedy žalobci náležel za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období, prodloužené o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání do dne jeho podání.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle stěžovatele jsou závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, v rozporu s unijním právem. Krajský soud ani žalovaný jej proto neměli aplikovat, k čemuž stěžovatel odkazuje na judikaturu Soudního dvora týkající se aplikační přednosti unijního práva, jakož i na judikaturu českých správních soudů, které tento princip přijaly. Stěžovatel zdůrazňuje, že přednost unijního práva se týká nejen výsledku posouzení, ale též způsobu, jakým je tohoto výsledku dosaženo.

[8] Stěžovatel namítá, že jeho právo na odškodnění přímo plyne z rozsudků Soudního dvora ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenheide a další*, C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96, ECLI:EU:C:1997:623, ze dne 10. 7. 2008, *Sosnowska*, C-25/07, ECLI:EU:C:2008:395, ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, ECLI:EU:C:2011:298, a ze dne 29. 10. 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, ECLI:EU:C:2010:454.

[9] Závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, jsou podle stěžovatele v rozporu konkrétně s rozsudkem Soudního dvora *Enel Maritsa Iztok 3*, rozsudkem velkého senátu Soudního dvora ze dne 19. 7. 2012, *Littlewoods Retail a další*, C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478, a rozsudkem Soudního dvora ze dne 24. 10. 2013, *Rafinária Steaua Română*, C-431/12, ECLI:EU:C:2013:686. Z posledně uvedeného rozsudku Soudního dvora stěžovatel cituje a zdůrazňuje formulaci „*kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH*“. Na otázku, kdy je nadměrný odpočet „*obvykle nahrazen*“, pak podle stěžovatele odpovídá citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, v bodě 41 (ve skutečnosti stěžovatel cituje bod 40 daného rozsudku – pozn. NSS), podle něhož je to 55 dní od konce příslušného zdaňovacího období.

[10] Stěžovatel cituje rovněž z rozsudku velkého senátu Soudního dvora *Littlewoods Retail a další*, podle něhož státy mohou stanovit podmínky pro hrazení takovýchto úroků, ovšem tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity. Podle stěžovatele žalovaný tyto zásady porušil, když mu přiznal méně příznivý úrok, než by mu náležel podle

§ 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „ZDPH“), ve spojení s § 155 odst. 5 daňového řádu, taktéž ve znění účinném do 31. 12. 2020, tedy úrok po dobu od uplynutí 55 dnů ode dne skončení příslušného zdaňovacího období až do vyplacení nadměrného odpočtu. I v případě započtení prodlení s podáním daňových přiznání by výsledný úrok podle stěžovatele měl být vyšší než ten, který mu byl přiznán. Napadené rozhodnutí je tudíž nezákonné pro nesprávnou aplikaci unijního práva. Proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti připomíná, že žalobní námítky založil stěžovatel na údajném nesouladu postupu žalovaného s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47. Poté, co byla žaloba krajským soudem zamítnuta s odůvodněním, že v judikatuře Nejvyššího správního soudu k žádnému posunu nedošlo (i jeho rozsudek ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, odkázal na postup zavedený jeho dřívějším rozsudkem ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34,), v kasační stížnosti stěžovatel nově namítá nesoulad tohoto postupu s unijním právem. Žalovaný je proto toho názoru, že kasační stížnost je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná.

[12] Podle žalovaného navíc stěžovatel neprezentuje žádnou argumentaci, s níž by se již Nejvyšší správní soud nevypořádal. Z rozsudku velkého senátu Soudního dvora *Littlewoods Retail a další* vycházel i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, kde jej právě zásady rovnocennosti a efektivity vedly k vyloučení aplikace § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017. Dobu úročení pak tento soud odvodil v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, z rozsudků Soudního dvora *Garage Molenheide a další*, *Sosnowska* a *Enel Maritsa Iztok 3*. Žalovaný připomněl, že lhůta 55 dnů není nic jiného, než součet lhůty 25 dnů pro podání daňového přiznání a lhůty 30 dnů pro vrácení přeplatku. V praxi ale může dojít k opožděnému podání daňového přiznání či prověřování správnosti nadměrného odpočtu ze strany správce daně. K oběma těmto okolnostem v projednávané věci došlo.

[13] Stěžovatel podle žalovaného otázku adekvátního úroku nepřijatelně zužuje pouze na dobu úročení a nebere na zřetel výši úrokové sazby ani případné rozdíly v posuzování jiných nároků. Nejvyšší správní soud při posouzení souladu § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, s unijním právem, vycházel mimo jiné z rozsudku Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*, C-13/18 a C-126/18, ECLI:EU:C:2020:292. Podle něj by měl přiznaný úrok odpovídat situaci, kdy by si daňový subjekt danou částku půjčil. Otázka doby úročení je pro posouzení celkové výše úroku pouze okrajová a stěžovatel ani netvrdí, že celková výše úroku jemu přiznaného by byla menší, než jakou unijní právo připouští.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

pokračování

[15] Nejvyšší správní soud se dále musel zabývat otázkou přípustnosti kasační stížnosti ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Pokud by totiž kasační stížnost nebyla přípustná, nebylo by namíste přezkoumávání napadeného rozsudku a musela by být odmítnuta.

[16] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. „[k]asační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl“.

[17] Žalovaný spatřuje nepřípustnost kasační stížnosti v tom, že stěžovatel v žalobě namítal nesoulad jeho postupu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, v kasační stížnosti však namítá jeho rozpor s unijním právem. Nejvyšší správní soud připouští, že argumentace stěžovatele se mírně posunula, ovšem již v žalobě stěžovatel namítal nesoulad úročení s unijním právem, byť tak činil prostřednictvím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47. Právě odůvodnění rozporu české právní úpravy (§ 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017) s právem unijním stěžovatel z uvedeného rozsudku citoval a stavěl na něm svou argumentaci. V reakci na vysvětlení obsahu rozsudku zdejšího soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, krajským soudem pak stěžovatel v kasační stížnosti argumentuje přímo judikaturou Soudního dvora.

[18] Z uvedeného vyplývá, že kasační stížnost je přípustná. Nejvyšší správní soud tedy přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[19] Tento soud nikterak nerozporuje argumentaci stěžovatele o přednosti ustanovení unijního práva, která mají bezprostřední účinek či ho za určitých okolností mohou nabýt, před případným s nimi kolidujícím pravidlem práva vnitrostátního. Stěžovatel však neoznačil žádný konkrétní výklad čl. 183 směrnice o DPH či jiné unijní normy či zásady (včetně zásad rovnocennosti a efektivity při uplatňování unijního práva v rámci systému práva vnitrostátního a zásady neutrality společného systému DPH) ze strany Soudního dvora, s nímž by byla doba úročení při vrácení zadržovaného nadměrného odpočtu DPH, jak ji dovodily rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, a ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, v rozporu.

[20] Stěžovatel na některé výše zmiňované rozsudky Soudního dvora k problematice zadržování nadměrných odpočtů odkazuje pouze obecně, aniž by označil konkrétní pasáže či úvahy, z nichž vyvozuje své závěry (či alespoň představil vlastní argumentaci, která by měla být závěry těchto rozsudků podpořena). Vzhledem k tomu Nejvyšší správní soud pouze obecně konstatuje, že v rozsudcích *Garage Molenbeide a další*, *Sosnowska* či *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski* Soudní dvůr neposkytl přesnou odpověď na to, kdy má být úročení zadržovaného odpočtu zahájeno.

[21] Je pravdou, že stěžovatel výslovně odkazuje na body 33, 53 a 54 rozsudku *Enel Maritsa Iztok 3*. Ovšem v bodě 33 tohoto rozsudku se Soudní dvůr zabývá obecnými východisky pro vymezení rozhodovacího prostoru členských států pro stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu dle čl. 183 směrnice o DPH, aniž by poskytl konkrétní vodítka pro posouzení toho, kdy by se měl zadržovaný odpočet začít úročit. V bodě 53 uvedeného

rozsudku Soudní dvůr připouští, že lhůta k vrácení odpočtu může být prodloužena za účelem provedení daňové kontroly, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly, ovšem upozorňuje na z toho plynoucí hospodářské znevýhodnění osoby povinné k dani. To lze podle Soudního dvora kompenzovat zaplacením úroků, Soudní dvůr však ani zde neuvádí, kdy přesně se má úročení zahájit. To Soudní dvůr nesděлил ani v posledně zmiňovaném bodě 54, kde pouze shrnul, kterou otázku zbývá posoudit.

[22] Ani odpověď tohoto rozsudku na položené předběžné otázky neobsahuje žádný konkrétní časový rámec, dokdy lze nadměrný odpočet zadržovat bez nutnosti hradit úroky. Soudní dvůr pouze konstatoval, že čl. 183 směrnice o DPH „brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že se obecná lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty, po jejímž uplynutí vzniká nárok na úroky z prodlení z částky, která musí být vrácena, v případě zahájení řízení o daňové kontrole prodloužuje, přičemž toto prodloužení má za následek, že na uvedené úroky vzniká nárok až po datu skončení této daňové kontroly, přestože byl tento nadměrný odpočet již převeden během tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpočtu došlo“. Z toho je zřejmé, že vnitrostátní právní úprava posuzovaná Soudním dvorem v rozsudku *Enel Maritsa Iztok 3* byla odlišná od úpravy nyní posuzované, přičemž z tohoto rozsudku rozhodně nevyplývá, že by počátek úročení stanovený od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období, prodloužené o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání do dne jeho podání, byl v rozporu s unijním právem.

[23] Stěžovatelem rovněž připomínaný bod 27 rozsudku velkého senátu Soudního dvora *Littlewoods Retail a další* uznává pravomoc jednotlivých členských států stanovit podmínky hrazení úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Soudní dvůr uvádí, že tyto podmínky „musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivit, to znamená, že nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných nároků vzniklých na základě vnitrostátního práva, a že v praxi nesmějí znemožňovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie“. Ani zde tedy Soudní dvůr neposkytuje žádnou definitivní odpověď na otázku, kdy přesně je nutné zadržovaný nadměrný odpočet začít úročit. Podle stěžovatele tyto zásady nebyly dodrženy, neboť obdržel úrok menší, než by mu náležel podle § 105 odst. 1 ZDPH, ve znění účinném do 31. 12. 2020, ve spojení s § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Ovšem tato ustanovení by vedla k úročení po 55 dnech od konce příslušného zdaňovacího období, čehož se stěžovatel dovolává, pouze v případech včasného daňového přiznání a zároveň „konkludentního“ vyměření daně. Jelikož stěžovatel podal obě daňová přiznání opožděně (dne 4. 5. 2015 za březen 2015 a dne 29. 5. 2015 za duben 2015) a zároveň u něj byly v obou dotčených zdaňovacích obdobích provedeny daňové kontroly před vyměření daně (zahájené dne 2. 6. 2015 za březen 2015 a dne 23. 6. 2015 za duben 2015, ukončené projednáním zpráv o daňové kontrole dne 25. 9. 2015), projednávanou věc nelze srovnávat s případy „konkludentního“ vyměření DPH po včasném daňovém přiznání. Nejvyšší správní soud tedy neshledává porušení zásady rovnocennosti ani efektivit, které zmiňuje velký senát Soudního dvora v rozsudku *Littlewoods Retail a další*.

[24] Konečně stěžovatelem rovněž uváděný bod 23 rozsudku Soudního dvora *Rafinăria Steaua Română* obsahuje obecné konstatování, že v případě vrácení nadměrného odpočtu po uplynutí přiměřené lhůty náleží osobě povinné k dani (vzhledem k zásadě neutrality společného systému DPH) úrok z prodlení. Neuvádí však, jak dlouhá by tato „přiměřená

pokračování

lhůta“ měla být. Podle bodu 24 tohoto rozsudku je pak v rozporu s požadavky čl. 183 směrnice o DPH, pokud není za počátek běhu lhůty brán den, „*kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nabrizen podle směrnice o DPH*“. Lze poznamenat, že provádění kontrolních postupů před vrácením nadměrného odpočtu je v souladu se směrnicí o DPH, obvyklá lhůta by tedy měla tuto okolnost zohledňovat. Lhůta 45 dnů, již tento bod rozsudku dále zmiňuje, se týká pouze vnitrostátních právních předpisů Rumunska. Posouzení délky této lhůty (resp. toho, zda by i delší lhůta byla v souladu s unijním právem) však nebylo předmětem předběžné otázky, která byla Soudnímu dvoru položena.

[25] Nejvyšší správní soud již všechny tři citované rozsudky Soudního dvora vzal v úvahu v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, když shledal § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že lhůta, kdy je nadměrný odpočet obvykle vyplacen, činí v případech „konkludentního“ vyměření 55 dnů od konce příslušného zdaňovacího období. Ovšem v případě, kdy dochází k prověřování nadměrného odpočtu správcem daně (ke „konkludentnímu“ vyměření nedošlo), se obvyklé vrácení odpočtu zdrží o 3 až 5 měsíců. Lze poznamenat, že faktorem, který byl vyhodnocen jako rozpor s unijním právem, nebyla samotná délka této lhůty, ale její nepředvídatelnost (a zároveň to, že běh této lhůty je převážně v dispozici správce daně). Druhým důvodem pro vyloučení aplikace § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, pak byla skutečnost, že úrok nedosahoval výše, kterou by musel hradit daňový subjekt, kdyby si obdobnou částku sám půjčil (to bylo v rozporu s rozsudkem Soudního dvora *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*).

[26] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, dospěl k závěru, že je v souladu s unijním právem i nadále aplikovat závěry jeho rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, tedy přiznat daňovým subjektům úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Délku lhůty, po kterou se zadržovaný přeplatek vůbec neúročí (tři měsíce, počítané od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, přičemž lhůta se staví po dobu prodlení s podáním daňového přiznání), pak tento soud podrobně odůvodnil již v bodech 37 až 38 rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34. Kromě odkazů na obecné pasáže rozsudků Soudního dvora stěžovatel neuvádí, v čem mají být úvahy tohoto soudu obsažené v rozsudcích ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, chybné. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by se měl od závěrů své dosavadní judikatury jakkoli odchýlit.

[27] Nejvyšší správní soud tedy v souladu s krajským soudem uzavírá, že daňové orgány postupovaly správně, když v souladu se závěry jeho rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, na stěžovatelův případ aplikovaly pravidla definovaná v jeho rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34.

IV.

Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[29] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči

neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 31. ledna 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu