

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **HAMAGA a.s.,** se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4, zast. Censitio s.r.o., se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 11. 2012, č. j. 16627/12-1500-106794, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2015, č. j. 11 Af 1/2013 – 72, ve znění usnesení Městského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2015, č. j. 11 Af 1/2013 - 91,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **12 342 Kč** do **30 dnů** od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám zástupce žalobkyně společnosti Censitio s.r.o., se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ve znění shora uvedeného usnesení (pokud se dále hovoří o rozsudku městského soudu, je tím myšleno ve znění tohoto usnesení), kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze specifikované v záhlaví. Napadeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu – Jižní Město (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 5. 2012, č. j. 159915/12/011511107682 (dále jen „rozhodnutí o námitce“), jímž bylo rozhodnuto o námitce žalobkyně proti sdělení, v němž

jí správce daně oznámil, že nemá nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „daňový řád"), neboť k neoprávněnému jednání [zadržování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH") uplatněného za třetí čtvrtletí roku 2011] nedošlo. Nadměrný odpočet byl vyměřen po proběhlém postupu k odstranění pochybností na základě platebního výměru ze dne 6. 3. 2012, č. j. 53179/12/011511107682 (dále jen „platební výměr"), v souladu s daňovým přiznáním. Daň byla vrácena dne 13. 3. 2012, tj. v zákonné lhůtě 30 dnů po vyměření daně.

[2] Žalobkyně zastává odlišný názor, má za to, že jelikož jí vykázaný nadměrný odpočet nebyl v rámci postupu k odstranění pochybností zpochybněn, má naopak nárok na úhradu úroku za dobu zadržování nadměrného odpočtu, tj. za dobu od 24. 11. 2011 (kdy měl nejpozději být nadměrný odpočet za běžných okolností vrácen) do 13. 3. 2012 (kdy byl nadměrný odpočet vyplacen).

[3] Proto napadla obě rozhodnutí správce daně žalobou, kterou městský soud rozsudkem ze dne 26. 5. 2014, č. j. 11 Af 1/2013 - 44, zamítl. Žalobkyně napadla tento rozsudek kasační stížností, jíž Nejvyšší správní soud vyhověl (viz rozsudek ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 174/2014 - 61), a proto se městský soud musel touto věcí zabývat znovu.

[4] Při hodnocení posuzované otázky vycházel zejména z 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 (dále jen „rozsudek *Kordárna*"). Dospěl k závěru, že česká vnitrostátní právní úprava má při svém doslovném výkladu nepřijatelné dopady z hledisek ústavněprávních i z hledisek práva Evropské unie. Povinností soudu je, je-li to možné, vykládat právo v souladu s ústavním pořádkem a vnitrostátní právo v souladu s právem Evropské unie. Má-li soud dostát této povinnosti, musí se v určitých ohledech odchýlit od doslovného výkladu rozhodné vnitrostátní úpravy a přiklonit se k výkladu reflektujícímu smysl a účel systému výběru DPH, jeho základní strukturální prvky a princip proporcionality ve spojení s povinností šetřit základní práva a svobody jednotlivců (zde právo vlastnit majetek a právo podnikat).

[5] Vnitrostátní právo neobsahuje žádné ustanovení o lhůtě, které by mohlo být podkladem pro jeho analogické užití a zaplnění mezery spočívající v tom, že toto právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátci nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Takové ustanovení neobsahují ani předpisy práva Evropské unie. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr) je nicméně zřejmé, že uvedená lhůta má své nepochybné horní limity. V rozhodnutí ve věci C-25/07 Alicja Sosnowska ze dne 10. 7. 2008 (dále jen „rozhodnutí *Alicja Sosnowska*") v bodě 27 Soudní dvůr označil za nepřijatelně dlouhou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, a to dokonce pro specifickou skupinu nově registrovaných plátců, u nichž lze za legitimní považovat vyšší apriorní podezření z nebezpečí podvodného jednání než u plátců již delší dobu registrovaných k dani, lhůtu 180 dnů. Zároveň v žalobkyní citovaném rozhodnutí ve věci C-107/10 Enel Maritsa Iztok ze dne 12. 5. 2011 (dále jen „rozhodnutí *Enel Maritsa Iztok*") v bodě 49 Soudní dvůr aproboval takovou vnitrostátní úpravu, která umožnila převod nadměrného odpočtu až na tři následující zdaňovací období tehdy, jednalo-li se o období měsíční.

[6] 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 § 155 odst. 5 daňového řádu. Pokud však správce daně prověřováním zjistí, že nárok plátce na nadměrný odpočet je zcela či zčásti neoprávněný, nemá plátce za tu část uplatněného nároku, která mu nebyla přiznána, nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu proto, že mu takový přeplatek nevznikl.

[7] V daném případě to znamená, že za období od 1. 1. 2012, tj. za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období třetího čtvrtletí roku 2011, za které žalobkyně podala daňové přiznání, do dne uhrazení částky 1.108.077,- Kč (13. 3. 2012) jí z této částky náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

II. Obsah kasační stížnosti a dalších podání

[8] Proti rozsudku městského soudu podal stěžovatel kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Důvodnost kasační stížnosti zakládá už skutečnost, že městský soud v posuzované věci bez dalšího přejal závěry z rozsudku *Kordárna*. V tomto rozsudku učinil kasační soud nepřípustný závěr o absolutní délce zadržování nadměrného odpočtu a okamžiku, od kdy již má daňový subjekt nárok na úroky za toto zadržování.

[10] Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna* vyšel z judikatury Soudního dvora, zejména rozhodnutí C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96 Garage Molenheide ze dne 18. 12. 1997 (dále jen „rozhodnutí *Garage Molenheide*“), rozhodnutí *Alicja Sosnowska* a rozhodnutí *Enel Maritsa Iztok*. Z uvedených rozsudků ale nelze učinit závěr o absolutní délce zadržování nadměrného odpočtu a s tím spojeného okamžiku vzniku nároku na úroky z vratitelného přeplatku a v návaznosti na to ani o lhůtě pro prověřování nadměrného odpočtu daňového subjektu.

[11] Uvedené judikáty se týkají odlišných případů s odlišnou vnitrostátní úpravou. V rozhodnutí *Garage Molenheide* byla posuzována lhůta pro vyplacení nadměrného odpočtu od okamžiku, kdy vznikl. Tato lhůta činí dle české právní úpravy 30 dní, na rozdíl od belgické, která mnohdy činila i déle než rok, proto byla shledána v rozporu se zásadou proporcionality. V rozhodnutí *Alicja Sosnowska* shledal soud nepřijatelným prodlužování lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu z 60 na 180 dní, a to pouze pro jednu skupinu osob povinných k dani bez jakéhokoliv objektivního základu. Stěžejní skutečností v tomto rozhodnutí tak není obecně řešená lhůta k vrácení nadměrného odpočtu, ale proporcionalita a rovnost mezi jednotlivými skupinami osob povinných k dani. V rozhodnutí *Enel Maritsa Iztok* šlo o okamžik vzniku nároku na úrok z prodlení a posouzení přijatelnosti prodlužování lhůty k vrácení nadměrného odpočtu zahájením daňové kontroly, kdy nárok na úroky by vznikl až po vyměření na základě kontroly, a to s ohledem na bulharskou právní úpravu, která kombinovala převod a vrácení

nadměrného odpočtu. V rozsudku ale nebyla nikde řešena lhůta, která by dávala správci daně přiměřený prostor pro prověřování uplatněného nároku na nadměrný odpočet, ani nebyla absolutizována maximální přípustná lhůta pro zadržování odpočtu.

[12] Taktéž městský soud vyšel z rozhodnutí *Alicja Sosnowska* a *Enel Maritsa Iztok*. Ani jeden z těchto rozsudků však nestanovuje horní limity pro zadržování nadměrného odpočtu správcem daně v souvislosti s navázáním na prověřování skutečností uvedených v daňovém přiznání. Soud se tak dopustil nepřípustné normotvorby, jelikož jím byla uměle vytvořena lhůta pro vracení nadměrného odpočtu, která nemá oporu ani v unijním právu, ani v judikatuře Soudního dvora.

[13] Nadto stěžovatel upozornil na to, že argumentace ve vztahu k judikatuře Soudního dvora je nedostatečná. Nejvyšší správní soud zrušil předchozí rozhodnutí městského soudu, protože pominul argumentaci rozhodnutími *Enel Maritsa Iztok* a *Garage Molenheide*. Městský soud toto své pochybení nenapravil, pouze v odůvodnění rozsudku zmínil rozhodnutí *Alicja Sosnowska* a *Enel Maritsa Iztok*. Tyto zmínky ale nejsou argumentací v posuzované věci, jsou pouze odkazem na rozsudek *Kordárna*.

[14] Stěžovatel také upozornil na to, že usnesením ze dne 24. 6. 2015, č. j. 1 Afs 235/2014 - 43, 1. senát Nejvyššího správního soudu postoupil rozšířenému senátu otázku směřující proti závěrům rozsudku ve věci *Kordárna*.

[15] Městský soud v rozsudku jednak odkázal na judikaturu nerozlišující mezi jednotlivými dílčími daňovými řízeními, současně směšoval pojem „odpočet“ a „nadměrný odpočet“. Vnitrostátní právní úprava je postavena na rozlišení dílčího řízení nalézacího – postup k odstranění pochybností ukončený vydáním platebního výměru, a dílčího řízení při placení daní – vrácení přeplatku vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu. V rámci vyměřovacího řízení byl daňovým subjektem uplatněn nárok na odpočet, který mu vzniká „okamžitě“, resp. ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, z něhož je nárok na odpočet uplatněn. Nadměrný odpočet však vzniká až jeho vyměřením, tj. až vydáním platebního výměru (k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 – 57). Rozdíl mezi nalézacím a vyměřovacím řízením a mezi odpočtem a nadměrným odpočtem nalézá svůj odraz v § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „zákon o DPH“), dle něhož vrátí správce daně plátci vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření nadměrného odpočtu do 30 dnů od jeho vyměření. Lhůta 30 dnů pro vrácení nadměrného odpočtu tedy nebyla překročena, jelikož počala svůj běh až po jeho vyměření, tedy od 6. 3. 2012. Nelze tak přisvědčit soudu, že žalobkyni náleží úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[16] Vnitrostátní právní úprava tedy obsahuje lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu v délce 30 dnů od jeho vyměření, která není v rozporu s judikaturou Soudního dvora, neobsahuje však lhůtu pro samotné vyměření nadměrného odpočtu. Městský soud v napadeném rozsudku uměle „vytvořil“ lhůtu pro vyměření nadměrného odpočtu, čímž se dopustil nepřípustného dotváření práva, nikoli eurokonformního výkladu. Pro tento postup nevidí stěžovatel oporu ani v judikatuře Soudního dvora ani v samotné směrnici - směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané

hodnoty (dále jen „směrnice“). Ta v čl. 183 uvádí, že si státy mají samy stanovit podmínky, za kterých se nadměrný odpočet má vyměřit a vracet. Stejně tak Šestá směrnice [pozn. NSS: dřívější právní úprava – Šestá směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)] neupravovala délku zadržování nadměrného odpočtu. Jedině Soudní dvůr má výlučnou pravomoc vykládat evropské právo. Pokud by tedy soud přistoupil k extenzivnějšímu výkladu rozhodných ustanovení zákona o DPH a směrnice, mohlo by dojít k překročení mezí eurokonformního výkladu a nepřípustnému dotváření práva (k tomu odkázal na judikaturu Ústavního a Nejvyššího správního soudu).

[17] Pokud by se kasační soud rozhodl přisvědčit městskému soudu a vyplnit mezeru v právu, došlo by k nepřípustnému dotvoření práva ve prospěch žalobkyně, čímž by nebyla nalezena spravedlivá rovnováha. Zároveň by nemohlo být postupováno v souladu s principem proporcionality, neboť by individuální práva daňového subjektu převážila nad veřejným zájmem, k jehož ochraně slouží úprava v daňovém řádu a kterou je správce daně při svém postupu vázán.

[18] Nezákonnost napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v několika bodech. V první řadě má za to, že soud nezohlednil zákonné pojetí, účel a smysl postupu k odstranění pochybností. Ten totiž není svévolným postupem správce daně, neboť může být zahájen pouze za zákonem stanovených podmínek za účelem správného zjištění a stanovení daně. Pokud se daňový subjekt domnívá, že správce daně zahájil, popř. vedl, postup k odstranění pochybností nezákonně, má možnost obrany prostřednictvím stížnosti dle § 261 daňového řádu a poté případně prostřednictvím žaloby proti nezákonnému zásahu správce daně. Správce daně nelze trestat za skutečnost, že zahájil postup k odstranění pochybností v souladu se zákonem.

[19] Úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu nebo úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu jsou v zásadě sankcí za nesprávný postup správce daně nebo za porušení zákona z jeho strany. V případě postupu k odstranění pochybností delšího než 3 měsíce však k žádnému porušení zákona či nesprávnému postupu nedochází. Správní soudy tak svou judikaturní činností doplnily novou kategorii úroku, která nemá oporu v zákoně. Správce daně není oprávněn přiznávat úrok, který není stanoven zákonem, jelikož nerozhoduje o úročení, pouze je deklaratorně osvědčuje.

[20] Výše úroků v daňovém právu je stanovena ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů. Tato výše odráží skutečnost, že vznik úroku je vždy spojen s porušením povinnosti. S tím však nelze srovnávat situaci správně zahájeného postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 3 měsíce. Výše úrokové sazby v tomto případě je tedy nepřiměřená. Pokud má nahrazovat výnos, který mohl daňový subjekt získat, převyšují takto stanovené úroky značným způsobem průměrnou výnosnost investic (pohybují se přibližně v řádu několika procent). Ve svém důsledku by tak mohlo docházet k úmyslnému prodlužování postupu k odstranění pochybností ze strany daňových subjektů právě za účelem získání co nejvyšších úroků.

[21] Městský soud svými názory zcela odhlédl od skutečnosti, že délka postupu k odstranění pochybností závisí na řadě okolností, které nejsou v dispozici správce daně – míra spolupráce daňového subjektu, nutnost dožádat o poskytnutí informací či provedení správního šetření příslušný zahraniční orgán nebo provést svědeckou výpověď apod.

[22] Závěry městského soudu také nereflektují variabilitu průběhu a ukončení postupu k odstranění pochybností. Výsledkem totiž může být odstranění pouze části pochybností, vyměření daně v odlišné výši od deklarovaného, a přesto vyměření nadměrného odpočtu. Z částky takto vyměřeného nadměrného odpočtu by daňovým subjektům neměl příslušet úrok, jelikož samotné zahájení postupu k odstranění pochybností souvisí s jejich pochybením.

[23] Od 1. 1. 2015 byl nově do daňového řádu zaveden úrok z daňového odpočtu, a to jako kompenzace za průtahy při postupu k odstranění pochybností, pokud má daňovému subjektu vzniknout daňový odpočet. Překročení rozhodné doby (5 měsíců od oznámení výzvy podle § 89 odst. 1 daňového řádu) zakládá nárok na úrok z daňového odpočtu. Úrok z daňového odpočtu se má vztahovat i na postupy k odstranění pochybností zahájené před 1. 1. 2015, ovšem s tím rozdílem, že počátek lhůty se počítá od 1. 1. 2015. Výše úroku je odvozena od aktuální výše repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 1 procentní bod.

[24] Napadený rozsudek je navíc zmatečný a nejasný, neboť na jednom místě určuje počátek tříměsíční lhůty na vrácení odpočtu bez povinnosti platit úroky pro správce daně na okamžik uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, příp. podání daňového přiznání, je-li podáno opožděně, na jiném místě a v celkovém výpočtu úroků však počátek této lhůty odvíjí od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na odpočet uplatňován.

[25] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že dle jejího názoru nárok na úrok za dobu zadržování nadměrného odpočtu, přesahující dobu přiměřenou, vyplývá ze zásady proporcionality společného systému DPH, tedy z evropského práva. Soud evropské právo pouze aplikoval, nikoli dotvářel. Ve všech otázkách se shoduje s vypořádáním městským soudem. V replice na vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti stěžovatel reagoval na argumentaci žalobkyně a setrval na svých názorech vyjádřených v kasační stížnosti.

[26] Žalobkyně pak v následujících dvou podáních upozornila na skutečnost, že Ministerstvo financí v reakci na ustálenou judikaturu Soudního dvora odeslalo dne 25. 2. 2016 do vnějšího připomínkového řízení návrh zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní, jehož obsahem je mimo jiné i nové znění § 254a daňového řádu odškodňujícího plátce daně za zadržování nadměrných odpočtů. V důvodové zprávě ministerstvo uvedlo, že stávající právní úprava je i od 1. 1. 2015 nekonformní s evropským právem. Dále žalobkyně informovala soud o přípisu Generálního finančního ředitelství, kterým jsou příslušní správci daně instruováni, aby nepřiznávali plátcům úrok za zadržování nadměrného odpočtu. Uvedla také, že považuje za vhodné a účelné, aby se soud *obiter dictum* vyjádřil k precedenční síle dosavadní judikatury v řešené otázce a případně

tak významně přispěl k zamezení budoucích sporů o otázce, která je již soudní judikaturou dostatečně vyřešena.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[27] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas a za stěžovatele jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s.

[28] Poté se zabýval přípustností kasační stížnosti, jelikož se jedná o tzv. opakovanou kasační stížnost v téže věci. Napadeným rozhodnutím je nyní pravomocné rozhodnutí městského soudu, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno kasačním soudem. Soudní řád správní v § 104 odst. 3 písm. a) stanoví, že taková kasační stížnost je nepřípustná, což neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Toto ustanovení je však třeba zároveň vykládat ve světle zachování co možná nejširšího přístupu k soudu tak, že kasační stížnost není možné podat opakovaně „z týchž důvodů“ (viz k tomu podrobně Potěšil, L., Šimíček, V. a kol. *Soudní řád správní. Komentář.* Praha: Leges, 2014, str. 1003 – 1004). Nyní vznesenými kasačními námitkami se ve svém předchozím rozsudku kasační soud nezabýval, jelikož rušil rozsudek městského soudu pro nepřezkoumatelnost z důvodu, že se řádně těmito námitkami nezabýval městský soud, a proto jsou tyto námitky nyní přípustné (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, publ. pod č. 2365/2011 Sb. NSS).

[29] Na základě kasační stížnosti tedy soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[30] V dalším kroku se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že by k ní byl povinen soud přihlédnout i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[31] Námitka nepřezkoumatelnosti se týká nedostatečné argumentace městského soudu ve vztahu k judikatuře Soudního dvora. Kasační soud musí přisvědčit tomu, že městský soud mohl k vypořádání žalobních námitek přistoupit lépe, přesto však jeho rozhodnutí nelze shledat nepřezkoumatelným. Veškerá výše uvedená kritéria přezkoumatelnosti totiž napadené rozhodnutí splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Na rozdíl od předchozího rozhodnutí v této věci, které bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno pro nepřezkoumatelnost, obsahuje nyní napadené rozhodnutí veškeré nosné myšlenky a vypořádává se se žalobní argumentací, přestože by toto vypořádání mohlo být zajisté podrobnější. Je třeba souhlasit s tím, že městský soud výslovně v rozsudku neaplikoval rozhodnutí *Garage Molenheide*, ale svou argumentaci

podpořil citací jiné evropské judikatury (rozhodnutí *Alicja Sosnowska* a *Enel Maritsa Iztok*), což kasační soud nepovažuje za odkaz na rozsudek *Kordárna*, ale za řádně užitou evropskou judikaturu dopadající na posuzovanou věc. Všechna citovaná evropská rozhodnutí se týkají obdobných otázek a Soudní dvůr v nich dospěl k jednotným závěrům, z nichž poté čerpal městský soud v napadeném rozsudku. V závislosti na žalobní námitce se měl městský soud správně vypořádat i s rozhodnutím *Garage Molenheide*, ovšem za situace, kdy použil judikaturu jinou, říkající ale totéž, by bylo lpění na vypořádání každého dílčího žalobního argumentu přílišným formalismem a proti zásadě hospodárnosti řízení, a to zejména za situace, kdy by šlo jen o další argumentaci svědčící pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Napadený rozsudek tedy nelze považovat za nepřezkoumatelný, ale naopak za způsobilý přezkumu, čemuž nasvědčuje už samotný fakt, že kasační argumentace je mnohem obsáhlejší a věcně směřuje i proti obsahu rozsudku.

[32] Patrně nejzásadnější pochybení spatřuje stěžovatel v tom, že soud uměle vytvořil lhůtu pro vyměření nadměrného odpočtu. Z kontextu kasační stížnosti je zřejmé, že stejné pochybení spatřuje už v rozsudku *Kordárna*. Městský soud z rozsudku sedmého senátu (*Kordárna*) vyšel. 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. Ústavní soud k tomu například uvedl, že: „*Podle přesvědčení Ústavního soudu povinnosti takto obecným soudům zákonem uložené jsou nejen výrazem povinnosti soudu (soudce) rozhodnout - mimo jiné - spravedlivě, tj. ve shodě s ustálenou rozhodovací praxí (Bureš a spol.: Občanský soudní řád, Komentář), ale jsou současně integrální částí stanoveného postupu, jak tento je dán a chráněn ústavně zaručeným právem na soudní ochranu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod) a jak tento postup jako jedna ze zásad spravedlivého procesu byl Ústavním soudem v jeho ustálené rozhodovací praxi vyložen; mezi tyto zásady jak svou povahou, tak svým významem - též jako atribut právní jistoty co by jednoho z předpokladů právního státu – spadá požadavek jednotnosti rozhodování orgánů veřejné moci.*“ Ani nyní rozhodující senát nemá důvod se od názorů sedmého senátu odchýlit a zcela se s nimi ztotožňuje. Považuje proto za správné i závěry přijaté městským soudem a nesouhlasí s tím, že by uměle vytvořil lhůtu pro vyměření nadměrného odpočtu, ani s tím, že došlo k dotvoření práva ve prospěch žalobkyně.

[33] Kasační soud v rozsudku *Kordárna* dospěl k tomu, že oddálení výplaty nadměrného odpočtu může mít pro daňové subjekty velmi zásadní zásah do toku peněz v jejich hospodaření a vyvolat významné dodatečné náklady, které by nevznikly, pokud by jim byl nadměrný odpočet vyplacen krátce po podání daňového tvrzení. Na druhou stranu je nadměrný odpočet institutem DPH, který je v řadě případů terčem pokusů o daňové podvody. Proto soud vyslovil: „*Z tohoto úhlu pohledu se jeví jako nejvhodnější takový výklad vnitrostátního práva, který zákonodárcem sice zřejmě zamýšlenou, nicméně ústavně nepřijatelnou „mezeru“ v procesní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu vyplní 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 určitou přiměřenou dobu. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit*

plátci paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu.“

[34] Soud proto pokračoval: „*Vnitrostátní právo neobsahuje žádné ustanovení o lhůtě, které by mohlo být podkladem pro jeho analogické užití a zaplnění mezery spočívající v tom, že toto právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátci nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Takové ustanovení neobsahují ani předpisy práva Evropské unie. Z citované judikatury Soudního dvora je nicméně zřejmé, že uvedená lhůta má své nepochybné horní limity. V rozhodnutí ve věci C-25/07 v bodě 27 Soudní dvůr označil za nepřijatelně dlouhou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, a to dokonce pro specifickou skupinu nově registrovaných plátců, u nichž lze za legitimní považovat vyšší apriorní podezření z nebezpečí podvodného jednání než u plátců již delší dobu registrovaných k dani, lhůtu 180 dnů. Zároveň v rozhodnutí ve věci C-107/10 v bodě 49 aproboval takovou vnitrostátní úpravu, která umožnila převod nadměrného odpočtu na až tři následující zdaňovací období tehdy, jednalo-li se o období měsíční. Z uvedeného lze tedy usuzovat, že lhůta tří měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora, a přitom jde v podmínkách vnitrostátní procesní úpravy v České republice o lhůtu, která dává správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření uplatněného nároku na nadměrný odpočet, a zároveň jde o takový časový úsek, po který lze ještě po plátci 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.“*

[35] Tyto závěry, které se stěžovatel snaží kasační argumentací zvrátit, ostatně Nejvyšší správní soud potvrdil i v dalších svých rozhodnutích. Jde zejména o rozsudek ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 – 46, kterým byl zrušen jak rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci, tak i rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, a to z důvodu, že příslušná rozhodnutí nebyla v souladu s názorem kasačního soudu vyjádřeným v rozsudku *Kordárna*. Stejně tak v rozsudku ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015 – 27, kasační soud zmínil rozsudek *Kordárna*, a přestože šlo o nečinnostní žalobu a soud nemohl řešit výši úroků z vratitelného přeplatku, pro další rozhodování odkázal žalovaného právě na tento rozsudek.

[36] Správnost závěrů Nejvyššího správního soudu byla zcela potvrzena rozhodnutím Soudního dvora sp. zn. C-120/15 Kovozber ze dne 21. 10. 2015 (dále jen „rozhodnutí *Kovozber*“). Ve věci šlo obdobně jako v posuzované věci o spor o vyplacení úroků z prodlení za zadržování nadměrného odpočtu na DPH z důvodu prověřování oprávněnosti uplatnění nadměrného odpočtu, v tomto případě prostřednictvím daňové kontroly. Slovenská společnost Kovozber s. r. o. si podala žádost o zaplacení úroků z prodlení od uplynutí 31. dne po uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání k DPH za příslušné období, až do dne vrácení řádně uplatněného nadměrného odpočtu. Vzhledem k tomu, že žádosti nebylo vyhověno, obrátila se společnost na soud. Ten se z důvodu, že slovenská vnitrostátní úprava neobsahovala úpravu přiznání úroků z prodlení za opožděné vrácení nadměrného odpočtu a chyběla i úprava definující okolnosti, za nichž se vrácení nadměrného odpočtu považuje za opožděné, obrátil na Soudní dvůr s předběžnými otázkami: 1) je v souladu s čl. 183 směrnice, že vnitrostátní úprava váže přiznání úroků

z prodlení opožděně vrácené DPH až na uplynutí lhůty 10 dní od ukončení daňové kontroly zaměřené na zjištění oprávněnosti nároku na vrácení nadměrného odpočtu?, 2) je-li odpověď na první otázku kladná, náleží vnitrostátnímu soudu, aby v případě absence vnitrostátní právní úpravy úroků z prodlení po uplynutí 10 dní od ukončení daňové kontroly stanovil přiměřený právní režim úroků z prodlení vlastní úvahou na základě analogie iuris?

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

[38] Ve vztahu ke stěžovatelem namítané nepřípustné normotvorbě je podstatným zejména postup Soudního dvora, ze kterého je nepochybné, že otázku úroků souvisejících s prověřováním uplatněného odpočtu považoval za jednoznačně judikovanou. O položených předběžných otázkách totiž rozhodl formou usnesení, což je zjednodušující postup dle čl. 99 Jednacího řádu Soudního dvora. K usnesení v souladu s tímto článkem Soudní dvůr přistoupí za předpokladu, že odpověď na položenou otázku lze jasně vyvodit z předchozí judikatury nebo pokud o odpovědi na položenou předběžnou otázku nelze rozumně pochybovat. Soudní dvůr tak potvrdil, že se otázkami, které jsou předmětem sporu i v projednávané věci, zabýval již ve své předchozí judikatuře a v rozhodnutí *Kovozber* pouze odcitoval již známé závěry, ze kterých při svém rozhodování ve věci *Kordárna* vycházel i Nejvyšší správní soud.

[39] Ke kasační námitce nutno konstatovat, že s ohledem na uvedené a na judikaturu Soudního dvora (jak je rozebrána dále v tomto rozsudku) se soudy nedopouští nepřípustného eurokonformního výkladu ani nepřípustné normotvorby, jsou to naopak daňové orgány, které nerespektují ustálenou judikaturu Soudního dvora. Jelikož česká vnitrostátní právní úprava je v posuzované otázce nedokonalá, musí soudy vyjít z práva Evropské unie. Ve své judikatuře (rozhodnutí *Garage Molenheide*, *Alicja Sosnowska*, *Enel Maritsa Izok*, *Kovozber* a další) Soudní dvůr dovodil, že směrnice má ve vztahu k členským státům, které nedokonale transponovaly její znění, přímý účinek. Vnitrostátní soudy mají v takovém případě totiž povinnost neaplikovat vnitrostátní právní předpis a namísto něj musí aplikovat příslušné unijní pravidlo. Čl. 183 směrnice tedy musí být přímo aplikován i v českém právním prostředí. Tento článek Soudní dvůr vyložil tak, že za opožděně vrácený řádně uplatněný nadměrný odpočet náleží daňovému subjektu úrok. Finanční orgány mají

v případě pochybností o uplatněném nároku povinnost tyto pochybnosti odstranit, k tomu jim musí být dána přiměřená lhůta. Ovšem pokud tuto lhůtu překročí, musí daňovému subjektu dorovnat jeho finanční znevýhodnění, které musel snášet po dobu, kdy byl jeho nadměrný odpočet prověřován, byl-li odpočet shledán oprávněným.

[40] 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. Už v rozsudku *Kordárna* kasační soud vyslovil, 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 plátci 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.“* V souladu s evropskou judikaturou soudu nezbylo než k vymezení přiměřené lhůty přistoupit, jelikož jakákoli vnitrostátní úprava v rozhodném období chyběla (včetně té, kterou by bylo možno aplikovat analogicky).

[41] 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.

[42] Pokud jde o úroky související s prověřováním uplatněného odpočtu, jejichž úprava ve vnitrostátním právu v rozhodném období chyběla, členské státy jsou podle judikatury Soudního dvora povinny použít úpravu, která je té chybějící svou povahou nejbližší. Pro posuzovanou věc se rozhodná právní úprava nachází v daňovém řádu. Nejbližší úpravou je úprava v § 155 odst. 5 daňového řádu: *Je-li poukazován 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. Uvedené ustanovení souvisí s § 105 odst. 1 zákona o DPH, který stanoví lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku na 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Jde o úrok za opožděné vrácení nadměrného odpočtu, resp. za nevrácení odpočtu v zákonem stanovené lhůtě. Jde o právní úpravu svou povahou nejbližší, a proto při povinnosti dát průchod přímému účinku práva Evropské unie je nejvhodnější k zaplnění mezery na vnitrostátní úrovni, navíc při zajištění zásady ekvivalence a efektivity. České soudy neměly jinou možnost, než v mezích vytyčených judikaturou Soudního dvora najít nejbližší právní úpravu, kterou by mohly aplikovat.

[43] Jelikož v případě, kdy byl řádně uplatněn nadměrný odpočet, došlo ke „vzniku" vratitelného přeplatku, bylo na správci daně, aby tento přeplatek daňovému subjektu vrátil a současně k vraceným finančním prostředkům poskytl i příslušný úrok z vratitelného přeplatku (nadměrného odpočtu) dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Sedmý senát tak aplikoval nejbližší právní úpravu dopadající na danou věc a nelze souhlasit se stěžovatelem, že si soudy doplnily novou kategorii úroku, která nemá oporu v zákoně. Stejně tak výše úrokové sazby byla stanovena dle tohoto toho zákonného ustanovení, proto soudy neměly možnost výši úrokové sazby modifikovat a je nadbytečné nyní polemizovat o její přiměřenosti. Jak je uvedeno již výše, soudy postupovaly v souladu s judikaturou Soudního dvora a vlastně s principy, na nichž je vystavěno evropské právo, a byly povinny nalézt právní úpravu, kterou by bylo možno v souladu se závěry přijatými Soudním dvorem k posuzované problematice aplikovat na případ vnitrostátní úpravou konkrétně neřešený.

[44] Pro úplnost soud doplňuje, že placení úroku souvisejícího s prověřováním nadměrného odpočtu není trestem pro správce daně. Nejedná se o sankční opatření, jak se snaží nastínit stěžovatel, ale jedná se o dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo. Kasační soud nezpochybňuje, že existují prostředky, kterými se daňové subjekty mohou domáhat ochrany před nezákonně zahájeným postupem k odstranění pochybností nebo nezákonně zahájenou daňovou kontrolou, ovšem o takový případ se nejedná. 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 nad přiměřenou dobu probíhajícího postupu k odstranění pochybností. Pohled finanční správy na placení úroků z nadměrného odpočtu jako na trest za vedení kontrolních postupů není správný.

[45] Stěžovatel nemá pravdu ani v tom, že městský soud směšuje jednotlivá dílčí daňová řízení. Vyměření nadměrného odpočtu má převážně povahu deklaratorního správního rozhodnutí (autoritativně určuje, že plátci vznikl nárok na nadměrný odpočet v určité výši). Konstitutivní charakter má vyměření jen potud, že zakládá počátek běhu lhůty, po jejímž uplynutí je nadměrný odpočet plátcem exekučně vymožitelný na státu. Soud nerozporuje, že nadměrný odpočet je vyměřen až vydáním platebního výměru (viz v kasační stížnosti odkazovaný rozsudek ve věci sp. zn. 7 Afs 10/2006), právně tedy „vzniká" (je vymožitelný, lze s ním „počítat") až tímto okamžikem, fakticky však existuje od okamžiku jeho uplatnění. Z judikatury Soudního dvora dovozená tříměsíční lhůta je odlišná od lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu, tyto nelze srovnávat ani poměřovat.

Správce daně je nadále povinen vrátit nadměrný odpočet ve lhůtě 30 dnů od vyměření, to vše v rámci tříměsíční lhůty, aby předešel nutnosti vyrovnat daňovému subjektu finanční ztráty prostřednictvím úroků.

[46] K námitce, že 1. senát Nejvyššího správního soudu postoupil rozšířenému senátu otázku směřující proti závěrům rozsudku *Kordárna*, soud konstatuje, že ve věci již bylo rozhodnuto, a to usnesením ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1 Afs 235/2014 – 50. Rozšířený senát dovodil, že: *„[s]kutkový i právní stav věci projednávané sedmým senátem byl zjevně zcela odlišný od věci, v níž rozhoduje první senát (úrok z přeplatku na dani z příjmů, resp. na dani důchodové v případě jeho pozdního vrácení, resp. v případě zaviněného přeplatku správcem daně); nadto, lhůta stanovená pro vrácení přeplatku ve věci sp. zn. 7 Aps 3/2013 započala běžet až za účinnosti daňového řádu, nikoli, jak první senát uvádí, za účinnosti zákona o správě daní (platební výměr na daň z přidané hodnoty, v němž uplatněné částky nadměrného odpočtu byly žalobkyni přiznány, resp. daň byla vyměřena, a od tohoto okamžiku započal běh lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu, byl vydán dne 26. 4. 2011).“* Rozšířený senát proto vrátil věc k rozhodnutí prvnímu senátu. Nad rámec projednávané věci při tom uvedl, že závěry rozsudku *Kordárna* byly potvrzeny usnesením Soudního dvora *Kovozber* (k tomu argumentace viz výše), čímž nepřímo závěry rozsudku *Kordárna* potvrdil. S ohledem na výsledek řízení před rozšířeným senátem se soud ani v nynější věci dále názory 1. senátu nezabýval, jelikož jde o zcela odlišnou věc skutkově i právně.

[47] Důvodnost kasační stížnosti spatřoval stěžovatel dále v tom, že městský soud přejal závěry rozsudku *Kordárna*. Soud však v této skutečnosti důvodnost kasační stížnosti nespatřuje. Závěry městského soudu dopadají na posuzovanou věc, nejedná se o situaci, kdy by městský soud přejal závěry Nejvyššího správního soudu bez jakékoli návaznosti na souzenou věc (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64). Přejal pouze právní argumentaci k totožné otázce, kterou předtím kasační soud již vyřešil. V takovém postupu nelze spatřovat pochybení. Přestože by možná bylo vhodnější zvolit alespoň jiné slovní formulace, nic to nemění na tom, že v převzetí závěrů k otázce, na niž převzaté závěry dopadají, a s nimiž se městský soud ztotožnil, nelze považovat za vadu rozsudku, pro kterou by bylo třeba ho rušit.

[48] Velká část kasačních tvrzení se týká nesouhlasu stěžovatele s aplikací evropské judikatury na posuzovanou věc z důvodu, že se jedná o skutkově odlišné případy v prostředí odlišné právní úpravy. Jde o judikaturu, kterou ve své argumentaci použil jak Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna*, tak městský soud v nynější věci. Na rozdíl od stěžovatele má ale soud za to, že z této judikatury lze v rámci českého právního řádu učinit závěr o absolutní délce zadržování nadměrného odpočtu a s tím spojeného okamžiku vzniku nároku na úroky z vratitelného přeplatku a v návaznosti na to i o přípustné lhůtě pro prověřování nadměrného odpočtu daňového subjektu. Tak jako to ostatně učinil soud ve věci *Kordárna*, s jejímiž závěry se ztotožňuje i v nyní posuzované věci. Pro vyhovění požadavkům evropských předpisů, judikatury a principů, na nichž je evropské právo postaveno, to dokonce považuje za nezbytné.

[49] Konkrétně jsou v kasační stížnosti zmíněny tři rozsudky Soudního dvora, které byly použity soudy v otázkách vzniku nároku na úroky z vratitelného přeplatku a souvisejících. V rozhodnutí *Garage Molenheide* byla sice předmětem sporu lhůta pro

zadržování nadměrného odpočtu počítána od okamžiku, kdy nadměrný odpočet vznikl, nikoliv od okamžiku, kdy ho daňový subjekt uplatňoval, Soudní dvůr se však obecně vyjadřoval zejména k užití principu proporcionality, který je jedním z nejdůležitějších principů společného systému DPH, a zvláště pravidel, kterými se řídí uplatnění odpočtu daně, jež jsou základní součástí tohoto systému. Soudní dvůr v rozhodnutí dospěl k řadě obecných závěrů, které jsou zásadní i pro posuzovanou věc, přestože skutkově se obě věci v některých rysech liší. Konstatoval mimo jiné zejména to, že není důvod, aby byl úrok kalkulován od data jiného, než je datum, ke kterému by za běžných okolností vznikl vratitelný přeplatek daně, a zejména pak k závěru, že v případě, kdy je zadržení přeplatku daně zrušeno, výpočet úroku, jenž je hrazen státním orgánem, který by nebral jako počáteční bod datum, kdy nedoplatek musel být zpět zaplacen v případě normálního sledu událostí, by byl v rozporu s principem proporcionality. Uvedené obecné závěry jednoznačně dopadají na řešenou věc.

[50] Z rozhodnutí *Alicja Sosnowska* zase plynou obecné závěry použitelné i přes to, že se Soudní dvůr zabýval primárně prodlužováním lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu pouze pro jednu skupinu osob. I kasační soud v rozsudku *Kordárna* si byl této skutečnosti vědom a konstatoval, že *„[v] rozhodnutí ve věci C-25/07 v bodě 27 Soudní dvůr označil za nepřijatelně dlouhou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, a to dokonce pro specifickou skupinu nově registrovaných plátců, u nichž lze za legitimní považovat vyšší apriorní podezření z nebezpečí podvodného jednání než u plátců již delší dobu registrovaných k dani, lhůtu 180 dnů.“* Tedy *a contrario* u bezproblémových plátců registrovaných k dani delší dobu lze předpokládat nižší nebezpečí podvodného jednání, takže lhůta pro vracení nadměrného odpočtu by měla být ještě kratší. Z tohoto rozhodnutí lze tedy dovodit, jakou lhůtu je nutno považovat za nepřiměřeně dlouhou. V rozhodnutí Soudní dvůr dále uvedl například následující: *„…členské státy mohou vrátit daň nebo převést nadměrný odpočet daně do následujícího období v souladu s podmínkami, které samy stanoví. Co se týče této posledně uvedené možnosti, které se týká věc dotčená v původním řízení, Soudní dvůr upřesnil, že i když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu neutrality společného systému DPH … Zvláště takové podmínky musejí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a že přijatý způsob vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Itálie, body 32 až 34).“* Nejvyšší správní soud shledává rozhodnutí *Alicja Sosnowska* jako přiléhavé na posuzovanou věc, a městský soud proto toto rozhodnutí vhodně použil a podpořil jím odůvodnění svého rozsudku.

[51] Stejně tak rozhodnutí *Enel Maritsa Iztok* řeší obdobnou otázku, jakou městský soud řešil v posuzované věci, proto je i aplikace tohoto rozhodnutí zcela v pořádku. Soudní dvůr v této věci vyšel z předchozí judikatury: *„…podle judikatury Soudního dvora je výpočet úroků dlužných ze strany státu, který jako počátek běhu lhůty nepřevzal den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH, v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice…“*, a učinil následující závěry: *„…vrácení uvedeného nadměrného odpočtu se podle vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení obvykle uskutečňuje ve lhůtě 45 dnů, což je lhůta, která je sama o sobě v souladu s článkem 183 směrnice o DPH, a že*

povinnost hradit úroky z prodlení z nevrácené částky vzniká po uplynutí této lhůty. V případě, že daňové orgány zahájí daňovou kontrolu, vzniká na tyto úroky nicméně nárok až ode dne, kdy bylo toto řízení skončeno. ... Z toho vyplývá, že lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality. ... Osoba povinná k dani je tedy nejen vystavena finančním nevýhodám, ale rovněž nemá možnost předvídat datum, od kterého může disponovat finančními prostředky odpovídajícími částce nadměrného odpočtu DPH, což pro ni představuje další zátěž." České správní soudy z tohoto rozhodnutí vyvodily mimo jiné i to, že Soudní dvůr aproboval takovou vnitrostátní úpravu, která umožnila převod nadměrného odpočtu na až tři následující zdaňovací období tehdy, jednalo-li se o období měsíční. Uvedené závěry jsou rozhodující i pro řešení nyní souzené věci.

[52] Skutkově jsou samozřejmě věci řešené Soudním dvorem odlišné a vztahuje se na ně i odlišná právní úprava, ovšem závěry z nich plynoucí jsou použitelné i v obdobných případech, jako je například i posuzovaná věc. Využití evropské judikatury je nejen možné, ale i žádoucí, a městskému soudu nelze v tomto směru nic vytknout. Naopak z premisy jednotného výkladu evropského práva vyplývá následná obecná vázanost národních soudů judikaturou Soudního dvora, byť vždy adresovanou v konkrétním případě konkrétnímu národnímu soudu, pro nějž je rozhodnutí Soudního dvora přímo závazné. Nemělo by tedy docházet k situacím, kdy se národní soudy odchylují od ustálené judikatury Soudního dvora nebo ji ignorují. Nesouhlasí-li národní soud se závěry přijatými Soudním dvorem, má možnost sám požádat o opětovné posouzení příslušné problematiky. V případě, že tak národní soud neučiní, je pro něj judikatura Soudního dvora závazná. Nepostupuje-li národní soud v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora, vystavuje členský stát riziku sankcí (viz například: Brejcha, P. *Judikatura Soudního dvora ES v oblasti DPH.* CENTURY CZ., str. 19 a násl.)

[53] Kromě výše zmíněných rozhodnutí Soudního dvora lze odkázat i na další jeho rozhodnutí v obdobných relevantních otázkách. Jde například o rozhodnutí ve věci sp. zn. C-431/12 SC Rafinăria Steaua Română ze dne 24. 10. 2013, v němž Soudní dvůr uvedl: „*i když článek 183 směrnice o DPH nestanoví ani povinnost zaplatit úroky z přeplatku na DPH v důsledku nadměrného odpočtu, který musí být vrácen, ani den, od kterého na tyto úroky vzniká nárok, tato okolnost neumožňuje sama o sobě učinit závěr, že tento článek musí být vykládán v tom smyslu, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevzahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva.*" Dále Soudní dvůr pokračoval: „*Právě ve světle těchto úvah již Soudní dvůr rozhodl, že podmínky vracení nadměrného odpočtu DPH nemohou narušit zásadu neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní, z čehož zejména vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě (výše uvedený rozsudek Enel Maritsa Iztok 3, bod 33). Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku*

nemožnosti disponovat dotčenými peněžními částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že výpočet úroků dlužných ze strany státu, který za počátek běhu lhůty nebere den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH, je v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice … Kromě toho je třeba konstatovat, že důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH není z pohledu osoby povinné k dani relevantní. V tomto kontextu 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 odpočtu protiprávně vyloučily a následně byly soudním rozhodnutím zrušeny.“

[54] Jak plyne i z výše citované evropské judikatury, je nutno výše uvedené závěry vztáhnout na všechny prověřovací postupy přípustné v rámci daňového řízení, tedy včetně postupu k odstranění pochybností, ale i daňové kontroly podle českého práva. Bylo by totiž bez jakéhokoli smyslu, pokud by soudy vztáhly onu tříměsíční lhůtu pro kontrolní postupy a vůbec všechny s tím související okolnosti (nutnost placení úroků a další – viz výše) pouze na postup k odstranění pochybností. V zájmu spravedlivého přístupu ke všem daňovým subjektům je tedy nutné uvedený postup aplikovat v rámci jakéhokoli prověřovacího postupu za účelem zjištění oprávněnosti uplatněného nadměrného odpočtu. Ostatně tyto závěry lze vyčíst i z rozhodnutí *Kovozber*, ve kterém byla posuzována daňová kontrola.

[55] Kasační stížnost dále obsahovala námitku, že délka postupu k odstranění pochybností závisí na řadě okolností, které nejsou v dispozici správce daně. Stěžovatel konkretizoval, že je určující i míra spolupráce daňového subjektu, případné mezinárodní dožádání, nutnost provést svědeckou výpověď a další. Závěry městského soudu také nereflektují variabilitu průběhu a ukončení postupu k odstranění pochybností.

[56] V posuzovaném případě však nedošlo k žádným průtahům v řízení ze strany daňového subjektu či svědků, ani k mezinárodnímu dožádání, a stěžovatel ani nic takového netvrdil. Stejně tak nedošlo k odstranění pouze části pochybností s tím, že by správce daně přiznal nadměrný odpočet pouze v části uplatněného rozsahu a nenastaly tak v kasační stížnosti zmiňované nepříznivé varianty průběhu a ukončení postupu k odstranění pochybností. Řešení těchto kasačních námitek, které ale nenachází odraz ve skutkových okolnostech posuzované věci, by bylo zcela hypotetické. Obecné hodnocení závěrů městského soudu, a potažmo i Nejvyššího správního soudu ve věci *Kordárna*, by bylo pouhým akademickým cvičením bez jakéhokoli dopadu na řešení dané věci.

[57] To ale není úkolem kasačního soudu. Ten přezkoumává pravomocná rozhodnutí krajských soudů, a to v rozsahu a z důvodů, které označí stěžovatel. Pokud kasační námitky (důvody) nenapadají obsah rozhodnutí městského soudu, pak nemá kasační soud co přezkoumat. Vztaženo na posuzovanou věc, pokud se námitky netýkají souzeného případu, ale popisují situace, které mohou teoreticky nastat, pak není předmětem kasačního řízení tyto námitky hodnotit, a soud se jimi proto z věcného hlediska nemohl zabývat.

[58] Obdobné závěry je třeba přijmout i ve vztahu k nové právní úpravě účinné od 1. 1. 2015, na niž stěžovatel odkazuje a jež dle jeho názoru posuzuje úrok z daňového odpočtu zcela odlišně než napadený rozsudek a bere v úvahu jeho specifika. Na nynější věc však dopadá právní úprava starší účinnosti. Rozhodnutí o námitce bylo vydáno dne 15. 5. 2012, rozhodnutí o odvolání pak 14. 11. 2012. Dle § 75 odst. 1 s. ř. s. rozhoduje soud podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. V době rozhodování správce daně nebyla nová právní úprava účinná a nejedná se ani o hraniční období. Novou právní úpravu tedy nelze na posuzovanou věc aplikovat, a proto se jí kasační soud podrobněji nezabýval a neporovnával ji se závěry městského soudu. Takové srovnání by bylo pro posuzovanou věc zcela irelevantní. Stejně tak není relevantní postoj ministerstva financí, na nějž odkázala ve své duplice ze dne 3. 3. 2016 žalobkyně.

[59] Závěrem stěžovatel konstatoval, že napadený rozsudek je zmatečný a nejasný, neboť na jednom místě určuje počátek tříměsíční lhůty pro vrácení odpočtu bez povinnosti platit úroky na okamžik uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání, na jiném místě a v celkovém výpočtu úroků však počátek této lhůty odvíjí od uplynutí příslušného zdaňovacího období, za které je nárok uplatňován. Kasační soud však žádný rozpor v odůvodnění napadeného rozsudku nespatřuje. Městský soud na str. 11 v odst. 3 popisuje, jak by měl probíhat standardní postup od podání daňového přiznání do vyplacení nadměrného odpočtu. Tento průběh pak dal mimo jiné podklad pro stanovení právě tříměsíční lhůty, v níž by měly být daňové orgány schopny (s ohledem na lhůty uvedené v napadaném odstavci na str. 11 rozsudku) při standardním běhu skutečností ukončit prověřovací postupy a vyměřit a vyplatit případný nadměrný odpočet. Nikde v rozsudku se však neříká, že by tříměsíční lhůta pro provedení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly měla počínat od podání daňového přiznání. Naopak městský soud zcela správně a v souladu s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu, z níž bezpochyby vyšel a proti níž se stěžovatel vymezuje i v kasační stížnosti, vypočetl úrok z vratitelného přeplatku od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období třetího čtvrtletí roku 2011.

[60] Zcela pro úplnost soud doplňuje, že pro posuzovanou věc je irelevantní přípis Generálního finančního ředitelství ze dne 29. 12. 2014, č. j. 66201/14/7100-40124-709095, který soudu zaslala žalobkyně spolu s duplikou č. 2 ze dne 26. 4. 2016. K precedenční síle judikatury se soud vyjádřil výše (body [32] a [52] tohoto rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[61] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[62] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení úspěšný, žalobkyně má proto proti němu právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložila. Žalobkyně je v řízení zastoupena společností Censitio s.r.o. poskytující daňové poradenství, náleží jí tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením; pro určení její výše se použije v souladu s

§ 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“). Tyto náklady byly tvořeny náklady na právní zastoupení ve výši 3 100 Kč za 3 úkony právní služby podle ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) AT (vyjádření ke kasační stížnosti, duplika ze dne 3. 3. 2016 a duplika č. 2 ze dne 26. 4. 2016), a náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 AT ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby, celkem tedy 10 200 Kč. Zástupce žalobkyně již v řízení před městským soudem doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, náhrada nákladů řízení proto byla navýšena o 21 %, tedy 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.), celkem tedy odměna činí 12 342 Kč.

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

V Brně dne 6. října 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu