

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Ladislava Derky a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **DARK DIAMOND DEVELOP a. s.**, se sídlem Rudná 704/14, Ostrava-Vítkovice, zast. Mgr. Vladimírem Soukupem, advokátem se sídlem Stodolní 835/17, Ostrava-Moravská Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 10. 2014, čj. 27100/14/5000-14503-706611, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 11. 2016, čj. 22 Af 127/2014-32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce podal v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období březen 2011, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 879 552 Kč. Správce daně měl pochybnosti o údajích uvedených v předmětném daňovém přiznání, zaslal proto žalobci výzvu z 16. 5.2011 k odstranění pochybností. K jejich odstranění nedošlo, proto správce daně zahájil u žalobce dne 29. 5. 2012 kontrolu DPH za uvedené zdaňovací období. Na základě výsledků této daňové kontroly byl odvolateli platebním výměrem z 21. 3. 2013 za zdaňovací období březen 2011 vyměřen nadměrný odpočet ve výši 879 552 Kč, který byl 29. 3. 2013 poukázán na bankovní účet žalobce. Dále v zákonem stanovené lhůtě žalobce podal daňové přiznání k DPH za

zdaňovací období duben 2011, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 847 700 Kč. Jelikož měl správce daně pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání, zaslal žalobci výzvu z 13. 6. 2011 k odstranění pochybností. Na základě výsledků postupu k odstranění pochybností podle úředního záznamu o jeho výsledku z 16. 7. 2012 byla žalobci platebním výměrem z 15. 8. 2012 vyměřena za zdaňovací období duben 2011 vlastní daňová povinnost ve výši 53 659 Kč.

[2] Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný rozhodnutím z 6. 11. 2013 tak, že vyměřená daň ve výši vlastní daňové povinnosti 53 659 Kč se mění na nadměrný odpočet ve výši 1 847 700 Kč, který byl 27. 11. 2013 poukázán na bankovní účet žalobce. Nakonec žalobce v zákonem stanovené lhůtě podal daňové přiznání k DPH za zdaňovací období květen 2011, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 457 907 Kč.

[3] Jelikož měl správce daně pochybnosti o údajích uvedených v předmětném daňovém přiznání, zaslal žalobci výzvu z 18. 7. 2011 k odstranění pochybností. Na základě výsledků postupu k odstranění pochybností podle úředního záznamu o jeho výsledku z 16. 7. 2012 byla žalobci platebním výměrem z 15. 8. 2012 vyměřena za zdaňovací období květen 2011 vlastní daňová povinnost ve výši 10 997 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný rozhodnutím z 6. 11. 2013 tak, že vyměřená daň ve výši vlastní daňové povinnosti 10 997 Kč se mění na nadměrný odpočet ve výši 457 907 Kč, který byl 27. 11. 2013 poukázán na bankovní účet žalobce.

[4] Dne 23. 12. 2013 podal žalobce u finančního úřadu žádost o vystavení potvrzení stavu osobního daňového účtu, na základě které byl žalobci sdělen stav jeho daňového účtu potvrzením z 2. 1. 2014. Podáním z 1. 2. 2014 žalobce namítal nesprávnost údajů v tomto potvrzení a domáhal se přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně z důvodu nečinnosti správce daně, neúměrného a bezdůvodného protahování postupu k odstranění pochybností a v důsledku toho došlo k neoprávněnému dlouhodobému zadržování výplaty nadměrného odpočtu daně. Žalobce svůj nárok odůvodnil ustanovením § 254 zákona č. 280/2009 Sb. (dále jen „daňový řád“). Rozhodnutím z 28. 2. 2014, čj. 655566/14/3202-24801-809534 Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen finanční úřad) námitku žalobce zamítl s tím, že požadovaný úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu nelze žalobci přiznat. Proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu o námitce podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 10. 2014, čj. 27100/14/5000-14503-706611 zamítl a zároveň rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

[5] Na základě podané žaloby krajský soud rozsudkem z 1. 11. 2016 zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Své rozhodnutí odůvodnil mj. tím, že řešení uvedené problematiky je obsaženo v ustanovení § 254a daňového řádu, které je účinné až od 1. 1. 2015. V souladu s přechodným ustanovením zákona č. 267/2014 Sb., kterým bylo do daňového řádu vloženo uvedené ustanovení, lze tuto úpravu aplikovat pouze za dobu po 1. 1. 2015, i když byl postup k odstranění pochybností zahájen před 1. 1. 2015. Krajský soud proto nemohl v projednávané věci k této právní úpravě přihlížet.

[6] Žalovaný ve svém vyjádření opakovaně poukazoval na skutečnost, že je nutno rozlišovat řízení vyměřovací a řízení při placení daní s tím, že skutečností rozhodnou pro

pokračování

vlastní vyměření daně je až vydání platebního výměru. K tomu krajský soud uvedl, že při doslovném výkladu vnitrostátní úpravy lze dojít k závěru, že nárok na výplatu nadměrného odpočtu podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb. (dále jen „zákon o DPH“) skutečně vzniká až uplynutím třicetidenní lhůty, která začne běžet od vyměření nadměrného odpočtu. Úrok z vratitelného přeplatku za nadměrný odpočet podle § 155 odst. 5 daňového řádu pak plátci náleží až ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. Nejvyšší správní soud v rozsudku z 25. 9. 2014, sp. zn. 7 Aps 3/2013, odmítl tento doslovný výklad, který prezentoval rovněž žalovaný, přičemž vyslovil, že vnitrostátní úprava nereflektuje, že mezi okamžikem uplatnění nároku a okamžikem vzniku exekučně vymahatelného a případným úrokem z vratitelného přeplatku doplněného nároku na vyplacení nadměrného odpočtu mohou s ohledem na povahu věci, rychlost postupu správce daně i jiné rozhodné okolnosti uplynout diametrálně odlišné doby, čímž takto doslovně vyložená právní úprava může mít v některých případech diskriminační účinek. Jeden plátce může obdržet nadměrný odpočet krátce poté, co podá daňové přiznání, přičemž plátce jiný, aniž by musel pochybit, obdrží nadměrný odpočet až po delším prověřování, které může trvat i několik let. Nejvyšší správní soud následně dovodil, že tyto negativní majetkové dopady způsobené čekáním na nadměrný odpočet mohou pro některé plátce DPH představovat závažný zásah do jejich práva vlastnit majetek podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod, čímž může „rdousící efekt“ takového čekání dosahovat i protiústavní intenzity. Na straně druhé Nejvyšší správní soud připustil, že nadměrný odpočet představuje institut DPH, který je v řadě případů terčem pokusů o daňové podvody, přičemž i stát musí být schopen předcházet daňovým podvodům a kontrolovat řádné plnění daňových povinností plátců. Nejvyšší správní soud proto v citovaném rozsudku uvedl, že se jako nejvhodnější jeví takový výklad vnitrostátního práva, který 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, avšak zároveň bude plátce povinen takové prověřování snášet „bezplatně“ jen po určitou přiměřenou dobu, když nad rámec této doby musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu.

[7] V uvedeném rozsudku z 25. 9. 2014 Nejvyšší správní soud dále vyslovil, že správce daně musí mít k dispozici časový prostor k prověření oprávněnosti daňovým subjektem uplatněných nároků v případě pochybností o pravdivosti předložených daňových tvrzení. Ohledně přiměřené lhůty, po jejímž uplynutí by daňovému subjektu vzniklo právo na kompenzaci, dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, náleží plátci za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za které nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátci úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu. K uvedenému závěru Nejvyšší správní soud dospěl po analýze relevantní úpravy obsažené v právu Evropské unie, a to zejména směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty a soudní judikatury k řešené otázce (zejména rozsudku SDEU z 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 Enel Maritsa Iztok a rozsudku SDEU z 10. 7. 2008 ve věci C-27/07 Alicja Sosnowska).

[8] Krajský soud dále uvedl, že uvedené závěry Nejvyššího správního soudu byly podpořeny výkladem práva Evropské unie včetně příslušných rozhodnutí SDEU, na která odkazoval žalobce ve svých žalobních námitkách. V rozsudku SDEU C-286/94, Garage Molenheide, se SDEU zabýval úročením státem zadržovaného nadměrného odpočtu, přičemž tehdejší belgická vnitrostátní úprava byla shledána neslučitelnou se zásadou proporcionality tím, že byl tento úrok přiznán pouze v případě, že nadměrný odpočet nebyl plátci vyplacen do 31. března roku následujícího po roce, v němž vratitelný nadměrný odpočet vznikl. V rozsudku C-25/07, Alicja Sosnowska, SDEU zdůraznil základní zásady společného systému DPH včetně práva osob povinných k dani odpočíst od DPH, jež jsou povinny odvést daň, která již zatížila zboží nebo služby na vstupu. I když mají členské státy určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky nemohou nikdy narušit zásadu neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě je osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. SDEU připustil, že členské státy mají legitimní zájem na přijetí kroků k ochraně svých finančních zájmů v rámci boje proti daňovým únikům, avšak v souladu se zásadou proporcionality musí využívat prostředků, které sice umožňují účinně dosáhnout takového cíle, avšak co nejméně narušují cíle a zásady, jimiž jsou zejména nárok na odpočet DPH. K vrácení nadměrného odpočtu přitom musí dojít v přiměřené lhůtě. V žalobcem zmiňovaném rozsudku SDEU C-107/10, Enel Maritsa Iztok, soud vyslovil, že z hlediska daňové neutrality je nepřípustné, aby obecná lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, po jejímž uplynutí vzniká právo na úroky z prodlení, byla v případě zahájení řízení o daňové kontrole prodloužena s tím, že takovéto prodloužení má za následek, že na uvedené úroky vzniká právo až po datu skončení této daňové kontroly.

[9] Krajský soud neshledal důvod, pro který by se měl odchýlit od uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu. Je zřejmé, že přeplatky na DPH za zdaňovací období březen 2011, duben 2011 a květen 2011 z titulu nadměrných odpočtů byly žalobci vráceny až po uplynutí tříměsíční lhůty počítané od uplynutí zdaňovacího období, za které byly nároky na nadměrný odpočet uplatněny. Žalobce ve svých námitkách poukazoval na nepřiměřeně dlouhou dobu předchozích daňových řízení, z nichž odvozuje důvodnost svého nároku. Pokud žalovaný argumentoval tím, že správce daně měl konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti podaných daňových tvrzení, a proto využil institutu postupu k odstranění pochybností upraveného v § 89 odst. 1 daňového řádu, když nárok na nadměrný odpočet vznikl žalobci až po jeho vyměření, lze uvést, že postupoval příliš formalisticky a ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 105 odst. 1 zákona o DPH vyložil příliš extenzivním způsobem. Správce daně musí mít k dispozici časový prostor k prověření oprávněnosti daňovým subjektem uplatněných nároků v případě vzniku pochybností o pravdivosti předkládaných daňových tvrzení. Z tohoto pohledu představuje postup k odstranění pochybností či daňová kontrola legitimní prostředky správce daně ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňových tvrzení. Nejvyšší správní soud však v citovaném rozsudku z 25. 9. 2014 upozornil, že pokud správce daně podrobí daňová tvrzení podrobnějšímu zkoumání, musí si být vědom „ceny“, kterou pro něj tento čas prověřování bude mít v případě, že se po prověření ukáže, že plátcova daňová tvrzení odpovídají skutečnosti. Tuto „cenu“ představuje právě úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu po uplynutí tříměsíční

pokračování

lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni lhůty k podání daňového přiznání resp. dnem následujícím po dni podání opožděného daňového přiznání.

[10] Krajský soud dovodil, že žalobcem požadovaný nárok vyplývá ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátci za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku, a proto není důvod přiznávat žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu, jak žalobce svůj nárok primárně vyhodnotil. Tato nepřesná prvotní kvalifikace nemůže mít na rozhodnutí soudu žádný vliv, neboť žalobce odůvodnil svůj nárok zejména nepřiměřeně dlouhou dobou předchozích daňových řízení, přičemž v této souvislosti odkázal i na zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti podle § 5 odst. 3 daňového řádu a nakonec i § 155 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 105 odst. 1 zákona o DPH určující splatnost nadměrného odpočtu.

[11] Krajský soud vzhledem k těmto závěrům shledal žalobu důvodnou a s ohledem na nezákonnost rozhodnutí spočívající v aplikaci nesprávného právního názoru postupoval podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.

II. Kasační stížnost žalovaného

[12] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve které navrhl rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení. Stížnost odůvodnil tím, že se krajský soud zabýval jiným právním nárokem, o kterém však nebylo vedeno řízení u finančního úřadu a stěžovatele. V daňovém řízení se žalobce domáhal úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Z obsahu podání žalobce, kterým vyvolal řízení o námitce podané v souvislosti s předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně, přičemž jen proti takové námitce se lze odvolat (§ 254 odst. 5 daňového řádu na rozdíl od obecné úpravy v § 159 odst. 4 daňového řádu, která nepřipouští odvolání), plyne, že správce daně neměl žádný důvod se domnívat, že by skutečným obsahem podání měl být jiný nárok. Pokud by námitka nebyla podána ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně, nebylo by odvolání přípustné a odvolací řízení by nemohlo proběhnout. V žádném podání účastníka daňového řízení ani v rozhodnutí správních orgánů nebyl zmíněn § 155 odst. 5 daňového řádu. O obsahu námitky plátce nemohly být žádné pochybnosti, nepřicházelo proto v úvahu posouzení jeho podání podle skutečného obsahu dle § 70 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že se na straně žalobce jednalo o pouhou nepřesnost v prvotní kvalifikaci nároku. Krajský soud se měl zabývat případnou nezákonností napadeného rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o námitce dle § 159 ve spojení s § 254 daňového řádu.

[13] Stěžovatel nemůže v odvolacím řízení změnit předmět tohoto řízení, že by rozhodnutí vydané dle § 254 daňového řádu přezkoumal v intencích důvodů pro aplikaci § 155 odst. 5 daňového řádu. Pokud skutečně žalobci svědčil jiný než jím uplatněný nárok, jak naznačil krajský soud, měla být tato otázka řešena postupem dle § 155 daňového řádu, nikoliv v odvolacím řízení proti rozhodnutí vydanému dle § 159 ve spojení s § 254 daňového řádu.

[14] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a jsou splněny i obsahové náležitosti stížnosti dle § 106 s. ř. s. Nejvyšší správní soud dále přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Stěžovatel v kasační stížnosti vznesl dvě námitky. Krajský soud v rozsudku posoudil a shledal oprávněným jiný nárok, než kterého se žalobce domáhal ve správním i v soudním řízení.
Pokud žalobci skutečně svědčí nárok přiznaný mu soudem, měl být tento nárok řešen postupem dle § 155 daňového řádu, nikoliv v odvolacím řízení proti rozhodnutí vydanému dle § 159 ve spojení s § 254 daňového řádu.

[18] Stěžovatel tedy podal kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Vázán důvody kasační stížnosti (viz § 109 odst. 4 s. ř. s.) se Nejvyšší správní soud zabýval výlučně právním posouzením zmíněných dvou kasačních námitek.

[19] Ohledně první námitky (zpochybnění totožnosti uplatněného nároku a nároku, o kterém krajský soud rozhodl) je podstatný obsah podání žalobce z 1. 2. 2014, doručený finančnímu úřadu dne 4. 2. 2014 a obsah žaloby v porovnání s napadeným rozsudkem, ve kterém krajský soud shledal co do důvodu oprávněným požadavek žalobce na přiznání úroku z daňového odpočtu v intencích rozsudku Nejvyššího správního soudu z 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34.

[20] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v odstavci [1], žalobce se na finančním úřadu domáhal podáním z 1. 2. 2014 předepsání úroku z důvodu nečinnosti správce daně, neúměrného a bezdůvodného protahování postupu k odstranění pochybností a v důsledku toho došlo podle žalobce k neoprávněnému dlouhodobému zadržování výplaty nadměrného odpočtu daně. Žalobce výslovně uvedl, že úrok požaduje z nadměrných odpočtů za březen 2011, tj. z částky 879 552 Kč za období od 26. 8. 2011 do 28. 3. 2013, za duben 2011, tj. z částky 1 847 700 Kč za období od 26. 8. 2011 do 26. 11. 2013 a za květen 2011, tj. z částky 457 907 Kč za období od 26. 8. 2011 do 28. 3. 2013. Žalobce též uvedl, že v rámci postupu k odstraňování pochybností byla ve věci konána ve dnech 23. 5., 28. 7. a 25. 8. 2011 místní šetření, v rámci kterých poskytl žalobce finančnímu úřadu veškerá potřebná vysvětlení a doklady v originálech, a to ke všem předmětným obdobím březen, duben a květen 2011; žalobce veškerá svá daňová tvrzení doložil nejpozději dne 25. 8. 2011.

[21] Nejvyšší správní soud dodává, že z uvedených skutkových tvrzení je zřejmé, že žalobce (daňový subjekt) se domáhal předepsání úroku z částek nadměrného daňového

pokračování

odpočtu, které podle názoru žalobce finanční úřad po neúměrně dlouhou dobu nevracel žalobci. Již z tohoto popisu skutku je zřejmé, že se žalobce nedomáhal předepsání úroku na základě skutkových podstat popsaných v § 254 daňového řádu (nedošlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu finančního úřadu a žalobce neuhradil na základě takového rozhodnutí žádnou částku, ze které by byl úrok počítán, ani nebylo vůči žalobci vedeno exekuční řízení na základě takového rozhodnutí). Na této okolnosti nic nemění, že žalobce ve svém podání označil postup finančního úřadu jako rozporný s § 254 odst. 1 a odst. 3 daňového řádu. Toto právní hodnocení (nesprávné, neboť popsaný skutek se zcela míjí se skutkovými podstatami popsanými v uvedeném ustanovení) nemůže však nic změnit na vylíčených skutkových okolnostech, o které žalobce opřel své právo na úrok z nadměrného daňového odpočtu. Kromě toho uvedený nesprávný odkaz na § 254 daňového řádu lze logicky vysvětlit tím, že žalobce se patrně snažil svou argumentaci právně podepřít, ale dělo se tak v době, kdy součástí daňového řádu ještě nebyla právní úprava obsažená výslovně v § 254a daňového řádu, která byla včleněna do daňového řádu až zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností od 1. 1. 2015. Žalobce se proto patrně domníval, že ustanovení § 254 daňového řádu je jím popsanému právu nejbližší. Nicméně, jak již Nejvyšší správní soud uvedl, nesprávná právní kvalifikace (nesprávná představa žalobce, že finanční úřad nepředepsáním úroku ze zadržovaného nadměrného daňového odpočtu porušuje ustanovení § 254 daňového řádu) nic nemění na skutkové a ani právní podstatě žalobcem požadovaného práva na úrok.

[22] V žalobě ze dne 14. 12. 2014 žalobce zopakoval svou skutkovou argumentaci obsaženou v podání ze dne 1. 2. 2014 adresovaného finančnímu úřadu a uvedl, že uplatnil svůj nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, avšak jeho nárok nebyl finančním úřadem ani žalovaným posuzován, neboť oba správní orgány zastávají podle žalobce nesprávný právní názor, že po dobu řízení k odstranění pochybností nemohl žalobci vzniknout nárok na úrok, protože nárok na nadměrný odpočet vznikl žalobci až pravomocným rozhodnutím ve věci. Dále v žalobě bylo uvedeno, že článek 183, vztahující se k vrácení nadměrného odpočtu, směrnice Rady 2006/112/ES z 28. 11. 2006 vykládá SDEU tak, že v případě nedůvodného zadržení nadměrného odpočtu (tj. správnosti tvrzení daňového subjektu) má daňový subjekt právo na úrok z prodlení v zásadě ode dne, kdy by mu byl vrácen daňový odpočet za běžných okolností (viz princip proporcionality zmíněný v rozhodnutí Evropského soudního dvora sp. C-286/94 Garage Molenheide). Žalobce též odkázal na rozhodnutí Evropského soudního dvora sp. zn. C-107/10 Enel Maritsa Iztok, jehož body 60 a 61 vylučují výklad § 254 daňového řádu učiněného žalovaným.

[23] Nejvyšší správní soud k uvedenému obsahu žaloby uvádí, že tato skutková i právní tvrzení vymezují uplatněné právo stejným způsobem, jako tomu bylo v podání žalobce z 1. 2. 2014. O tomto právu též krajský soud rozhodl, proto není důvodná první kasační námitka, podle které krajský soud rozhodl o jiném, než uplatněném právu žalobce v žalobě a zároveň u finančního úřadu.

[24] K druhé kasační námitce (viz odstavec [13]) Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel a finanční úřad byli povinni ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu *(„Podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno“*) vykládat podání žalobce

z 1. 2. 2014 podle jeho skutečného obsahu a nikoliv podle jeho označení. Nelze učinit závěr, že z důvodu, že daňové orgány pokládaly (nesprávně) podání žalobce za řízení o námitce dle § 254 odst. 5 daňového řádu, lze žalobci upřít jeho právo na úrok z nadměrného daňového odpočtu, které mu přiznává judikatura SDEU v případě vrácení tohoto daňového odpočtu v nepřiměřené lhůtě. Kromě toho ani stěžovatelem navrhovaný procesní postup dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014 nebyl uspokojivým řešením, neboť (s ohledem na absenci právní úpravy § 254a účinné až od 1. 1. 2015) ve smyslu této úpravy náležel plátci úrok z vratitelného přeplatku za nadměrný odpočet až ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku. Podle doslovného výkladu tohoto ustanovení a § 105 odst. 1 zákona o DPH touto stanovenou lhůtou byla třicetidenní lhůta běžící od vyměření nadměrného odpočtu, který byl ale žalobci vyměřen až platebními výměry z 21. 3. 2013 a z 6. 11. 2013. Vzhledem k těmto závěrům není správný názor stěžovatele, že žalobce neměl uspět se svým nárokem z důvodu nesprávně zvoleného procesního postupu. Ani druhá kasační námitka není důvodná.

[25] Z výše uvedeného je zřejmé, že nebyly naplněny důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[26] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené závěry zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 s. ř. s., věty poslední.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., ve prospěch úspěšného žalobce s přihlédnutím ke skutečnosti, že nebyl prokázán vznik nákladů na jeho straně. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu uvedených nákladů.

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

V Brně dne 27. září 2018

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu