



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **iXperta s. r. o.**, se sídlem Průmyslová 1306/7, Praha 10 – Hostivař, zastoupeného daňovým poradcem Rödl & Partner Tax, s. r. o. (dříve VORLÍČKOVÁ PARTNERS s. r. o.), se sídlem Platnéřská 2, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2016, č. j. 11 Af 49/2015 – 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč, a to do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám žalobceva zástupce Rödl & Partner Tax, s. r. o., daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 3. 3. 2015, čj. 1404176/15/2010-52522-103414 (dále „prvostupňové rozhodnutí“), Finanční úřad pro hl. m. Prahu (dále „správce daně“) nepřiznal žalobci úrok z vratitelného přeplatku v podobě nadměrného odpočtu za zdaňovací období leden 2014, a to od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období leden 2014 do dne uhrazení nadměrného odpočtu.

[2] Rozhodnutím ze dne 22. 6. 2015, čj. 19374/15/5300-22441-711661 (dále „napadené rozhodnutí“), žalovaný zamítl odvolání žalobce proti shora uvedenému rozhodnutí správce daně a toto rozhodnutí potvrdil.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze. Městský soud žalobě vyhověl, zrušil žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud shledal žalobu důvodnou na základě závěrů, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud především v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 47 (dále „rozsudek *Kordárna*“), a v rozsudku ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 – 46. Vnitrostátní právní úprava, platná a účinná v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, podle Nejvyššího správního soudu nereflexuje, že může uplynout relativně dlouhá doba mezi uplatněním nároku na odpočet a okamžikem vzniku exekučně vymahatelného nároku na vyplacení nadměrného odpočtu. Tato doslovně interpretovaná vnitrostátní právní úprava tak může mít v některých případech diskriminační účinek. Pro některé plátce daně může mít odklad vyplacení nadměrného odpočtu významný dopad do toku peněz v jejich hospodaření a generovat významné dodatečné náklady (např. překlenovací úvěry), které by nevznikly, pokud by byl nadměrný odpočet vyplacen krátce po podání daňového tvrzení. Na druhé straně si byl Nejvyšší správní soud vědom, že uplatnění daňového odpočtu se stává terčem pokusů o daňové podvody a stát musí mít možnost prověřit splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet.

[4] Městský soud v Praze neshledal důvod odchýlit se od názoru Nejvyššího správního soudu. Nemohl přihlídnout k právní úpravě, jejíž účinnost nastala až následně. Proto nemohl zohlednit, že s účinností od 1. 1. 2015 je otázka úroku z daňového odpočtu upravena v § 254a daňového řádu. Ze spisového materiálu Městský soud v Praze ověřil, že žalobce podal dne 10. 2. 2014 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 4.067.978 Kč. Správce daně vydal dne 20. 3. 2014 výzvu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Dne 7. 11. 2014 vydal správce daně platební výměr na daň z přidané hodnoty, kterým žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši deklarované v podaném daňovém přiznání, a dne 11. 11. 2014 poukázal nadměrný odpočet na žalobcův účet.

[5] Městský soud zdůraznil, že pokud by aproboval postup daňových orgánů v rozporu s citovanými judikáty Nejvyššího správního soudu, porušil by základní zásady daňového práva, především zásadu rovnosti v přístupu daňových orgánů a správních soudů k jednotlivým daňovým subjektům a zásadu legitimního očekávání.

[6] Povinností veřejné správy jakožto služby veřejnosti je zajistit jednotnost a předvídatelnost všech svých postupů. Význam a sledování výkladových pravidel (zejména ústředních správních orgánů, stejně jako judikatury soudních instancí vyšších stupňů) je proto nezanedbatelnou součástí aplikační praxe správních orgánů a jejich uplatňování při výkonu veřejné správy nelze *a priori* vylučovat. V souzeném případě však žalovaný interpretoval otázku vzniku nároku na úrok natolik extenzivně, že to mohlo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

III.

[7] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, kterou koncipoval především jako nesouhlas s právními závěry rozsudku *Kordárna*, které vzal městský soud za základ svého rozhodnutí. Namítl, že Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna* bez faktického odůvodnění stanovil horní limit lhůty pro neúročené zadržování nadměrného odpočtu v délce 180 dnů. Tuto lhůtu potvrdil i Nejvyšší správní soud v navazujícím rozsudku ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 - 77 (dále „rozsudek *HAMAGA*“). Podle městského soudu lze z rozsudku Soudního dvora ve věci *Alicja Sosnowska, sp. zn. C-25/07* (dále „rozsudek *Sosnowska*“) dovodit, jakou lhůtu lze považovat za nepřiměřeně dlouhou; Soudní dvůr

pokračování

se však v tomto rozsudku zabýval pouze otázkou extrémní disproporcionality, neboť v dané věci docházelo ke znevýhodnění nových plátců daně. Soudní dvůr dosud výslovně neřešil stanovení horní hranice lhůty pro neúročené zadržování nadměrného odpočtu. Z rozsudku Soudního dvora ve věci *Enel Maritsa Iztok* lze naopak dovodit, že jednorozhodčí a i delší lhůta pro neúročené zadržování, resp. nevyplacení nárokovaného nadměrného odpočtu, je v souladu s právem EU. Stejně kritérium použité Nejvyšším správním soudem pro stanovení horní hranice lhůty v délce 180 dnů tudíž vychází z chybných závěrů a nemá oporu v právu EU.

[8] Rozsudkem *Kordárna* Nejvyšší správní soud fakticky vytvořil novou právní normu, čímž zasáhl do působnosti moci zákonodárné. Je to přitom výhradně moc zákonodárná, která je oprávněna vytvářet normativní pravidla v daňové oblasti; soudům pouze přísluší tato pravidla korigovat, nikoli vytvářet. Podle Ústavního soudu je třeba zákonodárci přiznat i možnost činit v daňové oblasti neracionální kroky (srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009).

[9] Soudní dvůr se ve vztahu k úročení zadržovaného odpočtu zabýval buď právní úpravou zakládající nerovnost mezi subjekty (rozsudek *Sosnowska*), nebo nepředvídatelností délky lhůty [rozsudek ve věci *Garage Molenheide*, sp. zn. C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 (dále „rozsudek *Garage Molenheide*“), rozsudek *Enel Maritsa Iztok*, usnesení ve věci *Delphi Hungary*, sp. zn. C-654/13 (dále „usnesení *Delphi Hungary*“ a usnesení ve věci *Kovozber*, sp. zn. C-120/15 (dále „rozsudek *Kovozber*“)]. V rozsudku *Kovozber* pak Soudní dvůr uvedl, že podmínky pro vrácení úroků z nadměrného odpočtu jsou záležitostí vnitrostátní právní úpravy členského státu; v případě absence této úpravy Soudní dvůr naznačil, že by vnitrostátní soud měl zvážit možnost podat žalobu na náhradu škody vůči státu. Výhradně v řízení o této žalobě lze spatřovat účinný a předvídatelný prostředek nápravy pochybení zákonodárce; poškozený daňový subjekt má možnost tímto způsobem vyvíjet na stát účinný tlak na nápravu nesprávné implementace.

[10] Řešení zvolené Nejvyšším správním soudem nezohledňuje celkovou výši škody, kterou by daňový subjekt mohl nárokovat v řízení o žalobě na náhradu škody, svévolně přebírá lhůtu z bulharského práva jen proto, že ji Soudní dvůr neshledal nepřiměřenou, a nebere v potaz možné prodlevy v doručování písemností mezi správcem daně a daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud ubral daňovému subjektu právo domáhat se náhrady škody v celém rozsahu a nezohlednil, že daňové subjekty mohou ovlivnit délku postupu k odstranění pochybností; nadto bez řádného odůvodnění dovodil, že úrok ze zadržovaného odpočtu má odpovídat úrokům z prodlení v sankční výši, ačkoli zde nedošlo k protizákonnému postupu správce daně. Úrok v sankční výši naopak může motivovat daňové subjekty k tomu, aby délku postupu k odstranění pochybností záměrně prodlužovali. Takové odůvodnění zohledňující motivaci daňového subjektu a správce daně by nebylo jen pouhým „akademickým cvičením“; předběžné otázky v tomto směru řeší Soudní dvůr ve věcech C-254/16 a C-387/16.

[11] Nejvyšší správní soud se rovněž nevyporádal s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „Směrnice“), podle kterého si členské státy samy upraví podmínky týkající se nadměrných odpočtů, a nahradil tak diskreci zákonodárce svou vlastní, čímž suploval roli zákonodárce a obešel moc výkonnou, která je tímto zdánlivě eurokonformním zákonodárstvím tlačena do pozice automaticky neúspěšného stěžovatele, neboť pouhá argumentační závaznost judikatury se stává autentickým výkladem. Moc výkonná totiž nemůže napadnout rozhodnutí Nejvyššího správního soudu u Ústavního soudu, ani položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru.

[12] Stěžovatel dále namítl, že dotváření práva soudem *contra legem* přichází v úvahu pouze výjimečně jako nouzový, pomocný prostředek, a to zpravidla tehdy, když nelze z právně-politických důvodů očekávat nápravu normativního deficitu ze strany zákonodárce. Ani právo EU neakceptuje dotváření práva jdoucí proti vůli zákonodárce (srov. rozsudek Soudního dvora ve věci *Impact*, C-268/06, dále „rozsudek *Impact*“).

[13] Postup Nejvyššího správního soudu dále nebyl v souladu se zásadou proporcionality, neboť stejného cíle bylo možné dosáhnout mírnějším způsobem, tj. odkázáním účastníka na možnost podat žalobu na náhradu škody proti členskému státu. Pokud Nejvyšší správní soud *quasi* dotváří právo, měl by podat i jeho výklad.

[14] Podle stěžovatele je jeho kasační stížnost meritorně projednatelná, neboť se správní soudy nevypořádaly s množstvím právních otázek. Soud je povinen řádně odůvodnit i výtky směřující proti jeho dříve již přijatým závěrům.

IV.

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout. Zdůraznil, že z jeho strany nedošlo v průběhu postupu k odstranění pochybností k žádným průtahům; stejně tak nedošlo k odstranění pouze části pochybností, a tedy ke snížení uplatněného nadměrného odpočtu. Byly tedy splněny podmínky pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[16] Stěžovatel pojal kasační stížnost jako polemiku se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku *Kordárna*. Aplikace judikatury Nejvyššího správního soudu nemůže záviset na tom, zda jsou finanční orgány přesvědčeny o její správnosti a dostatečné přesvědčivosti, neboť tato judikatura představuje pro finanční orgány závazné interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech.

[17] Podle žalobce nemá kasační stížnost náležitosti podle § 106 odst. 3 s. ř. s., neboť stěžovatel polemizuje se zcela jinými rozsudky, než je rozsudek městského soudu napadený kasační stížností; podle žalobce lze proto kasační stížnosti odmítnout podle § 120 s. ř. s. ve spojení s § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[18] Není pochybením městského soudu, že převzal do svého odůvodnění závěry rozsudku *Kordárna*. Nejvyšší správní soud ostatně potvrdil závěry rozsudku *Kordárna* také v rozsudku ve věci *HAMAGA*, kde rozpracoval jak otázku stěžovatelem zpochybňované tříměsíční lhůty, tak odmítl, že by se soud v rozsudku *Kordárna* dopustil nepřipustné normotvorby; jsou to naopak daňové orgány, které nerespektují judikaturu Soudního dvora.

[19] Ministerstvo financí jako součást moci výkonné předkládá legislativní návrhy, kterými značně ovlivňuje české daňové předpisy. Není tedy pravda, že by byla výkonná moc zkrácena na svých právech nemožností domáhat se revize rozhodnutí Nejvyššího správního soudu u Ústavního soudu. V reakci na rozsudek *Kordárna* ministerstvo navrhlo zavedení úroku z daňového odpisu; předmětná novela nabyla účinnosti dne 1. 1. 2015.

[20] Stěžovatel nepředložil žádné argumenty založené na evropském právu a judikatuře, s nimiž by se Nejvyšší správní soud dosud nevypořádal. Soudní dvůr se již dostatečně vyjádřil i k otázce úroků souvisejících s prověřováním uplatněného odpočtu, na což poukázal i Nejvyšší správní soud v rozsudku *HAMAGA*.

pokračování

V.

[21] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[22] Kasační stížnost není důvodná.

[23] Ze správního spisu vyplynulo, že žalobce podal dne 10. 2. 2014 řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 4.067.978 Kč. Správce daně vydal dne 20. 3. 2014 výzvu k odstranění pochybností a dne 2. 4. 2014 provedl místní šetření v sídle žalobce. Dne 7. 11. 2014 vydal správce daně platební výměr na daň z přidané hodnoty, kterým žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši deklarované v daňovém přiznání, a dne 11. 11. 2014 poukázal nadměrný odpočet na žalobcův účet. Dne 3. 12. 2014 žalobce požádal správce daně o vrácení vratitelného přeplatku ve formě úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z titulu zadržování jeho finančních prostředků na základě neúměrně dlouhého trvání postupu k odstranění pochybností prováděného správcem daně. Prvostupňovým rozhodnutím ze dne 3. 3. 2015 správce daně žalobci nepřiznal požadovaný úrok; odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl stěžovatel žalobou napadeným rozhodnutím. Stěžovatel odmítl zohlednit závěry vyplývající z rozsudku *Kordárna*, přestože uznal, že se jedná o typově shodný případ. Podle názoru stěžovatele není tento rozsudek odrazem konstantní a ustálené judikatury a jeho závěry proto správce daně ani stěžovatele nezavazují v obdobných případech.

[24] Podstatou kasační stížnosti je polemika stěžovatele se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku *Kordárna*, které městský soud vzal jako základ odůvodnění kasační stížnosti napadeného rozsudku.

[25] Přes nedostatek formální závaznosti má i v českém právním řádu rozhodovací činnost soudů význam překračující její závaznost v konkrétní rozhodované věci. Pokud by soudy předchozí judikaturu zcela ignorovaly, pak by se dostávaly do rozporu s hodnotami právní jistoty, předvídatelnosti práva a ochrany důvěry v konzistentní soudcovské rozhodování [srov. např. Kühn, Z., Bobek, M., Polčák, R. (eds.) *Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou*, Praha, 2006, Auditorium, str. 113 an.]. Rozhodnutí vrcholných soudů, jakkoliv nemají precedenční účinky, je třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově i právně analogickou věc. Třebaže jde o rozhodnutí v jednotlivé konkrétní věci, zpravidla působí i jako interpretační vodítko při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech. Podpoří-li proto soud své právní závěry v konkrétní věci odkazy na příslušnou a ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, lze jeho postup označit za žádoucí.

[26] V dané věci městský soud vyšel z rozsudku *Kordárna*. 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.“ (viz náleze ze dne 25. 11. 1999, sp. zn. III. ÚS 470/97). Ani nyní rozhodující senát nemá důvod se od názorů obsažených v rozsudku *Kordárna* odchýlit a zcela se s nimi ztotožňuje. Považuje proto za správné i závěry přijaté městským soudem.*

[27] Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna* dospěl k tomu, že oddálení výplaty nadměrného odpočtu může mít pro daňové subjekty velmi zásadní dopad 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 nejbodnější takový vyklad 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 určité přiměřené dobu. Nad rámec této doby pak musí od státu obdržet kompenzační přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nabrát plátcí paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu.“

[28] 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 plátcí 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 plátcí 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.“

[29] Tyto závěry, které se stěžovatel snaží kasační argumentací zvrátit, Nejvyšší správní soud potvrdil i v dalších 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. Rozsudkem ve věci *HAMAGA* Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost Odvolacího finančního ředitelství v jiné skutkové obdobné věci, přičemž se podrobně věcně vypořádal s daným problémem, rozebral relevantní judikaturu Soudního dvora a potvrdil závěry vyjádřené v rozsudku *Kordárna*.

pokračování

[30] Stěžovateli nelze přisvědčit, že by Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna* stanovil horní limit lhůty pro neúročené zadržování nadměrného odpočtu v délce 180 dnů. Nic takového z rozsudku *Kordárna* nevyplývá; soud v uvedeném rozsudku pouze konstatoval, že Soudní dvůr v rozsudku *Sosnowska* označil lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu v délce 180 dnů za nepřijatelnou, tj. za horní hranici toho, co lze ještě považovat za přiměřené.

[31] Stěžovatel dále namítl, že závěry Soudního dvora, z nichž vycházel Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna*, nejsou přiléhavé. Podle stěžovatele se Soudní dvůr dosud výslovně nezabýval stanovením horní hranice lhůty pro neúročené zadržování nadměrného odpočtu; v rozsudku *Sosnowska* se zabýval pouze otázkou extrémní disproporcionality a z rozsudku *Enel Maritsa Iztok* dle stěžovatele vyplývá, že i jednorozční a delší lhůta pro neúročené zadržování nadměrného odpočtu je v souladu s právem EU. Kasační soud stěžovateli nepřisvědčil.

[32] V rozsudku *Sosnowska* Soudní dvůr odpovídal na otázku, zda je v souladu s unijním právem, pokud finanční úřad prodlouží standardní lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu z 60 dnů na 180 dnů určité kategorii osob povinných k dani, kromě případu, kdy tyto osoby složí poměrně vysokou finanční jistotu. Aby mohl na tuto otázku odpovědět, musel nejprve shrnout svůj obecný náhled na problematiku vrácení nadměrného odpočtu a na to, jak velký rozhodovací prostor náleží členským státům v této otázce.

[33] Soudní dvůr v rozsudku *Sosnowska* předně zdůraznil, že „nárok na odpočet je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen“ (bod 15 rozsudku); dále také uvedl, 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 tím, že na jejich základě je osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. 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“ (bod 17 rozsudku).

[34] Na tyto obecné právní závěry Soudní dvůr odkázal i v dalších řízeních, v nichž se zabýval problematikou nadměrných odpočtů (srov. např. bod 33 rozsudku *Enel Maritsa Iztok*); jejich závažnost a obecný dopad proto nelze přehlížet. V tomto ohledu není podstatné, že ve výsledku se Soudní dvůr v rozsudku *Sosnowska* vyjádřil k dílčí otázce extrémní disproporcionality ve vztahu k určitým skupinám polských plátců daně, a nikoli k otázce maximálně přípustné lhůty pro neúročené zadržování nadměrného odpočtu.

[35] Z citovaných závěrů Soudního dvora je tedy zřejmé, že členské státy jsou ve své úvaze o podmínkách vrácení nadměrného odpočtu z povahy věci omezeny již tím, že toto vrácení musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě a že nesmí v žádném případě zahrnovat finanční riziko pro osobu povinnou k dani; toto omezení vyplývá již ze samotné podstaty fungování společného systému DPH, neboť pokud by byly podmínky vrácení nadměrného odpočtu ponechány zcela na libovůli členských států (členské státy by mohly nárokovat nadměrný odpočet zadržovat po neadekvátní dobu bez jakékoli kompenzace), bylo by fungování mechanismu DPH vážně ohroženo. Právě tyto úvahy se staly základem argumentace Nejvyššího správního soudu v rozsudku *Kordárna*.

[36] Stěžovatel dále namítl, že podle rozsudku *Enel Maritsa Iztok* je s unijním právem souladná i lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu v délce jednoho roku i delší. Takový právní názor Soudní dvůr nevyslovil. Pouze poznamenal, že podle čl. 252 Směrnice může zdaňovací období činit jeden měsíc až jeden rok; v návaznosti na to pak vyslovil, že převod do tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, ve kterém k odpočtu došlo, nemá sám o sobě vliv

na zásady připomenuté v bodech 29 až 33 daného rozsudku. Za situace, kdy zákon o DPH nepřipouští zdaňovací období v délce jednoho roku, je pro posuzovanou věc irelevantní, že takovou možnost Směrnice obsahuje a že by u jednoletého zdaňovacího období bylo teoreticky možné uvažovat o delší lhůtě pro neúročené zadržení nadměrného odpočtu, kterou by bylo možné ještě označit za přiměřenou.

[37] Stěžovateli nelze přisvědčit, že by Nejvyšší správní soud rozsudkem *Kordárna* fakticky vytvořil novou právní normu a nerespektoval čl. 183 Směrnice, podle kterého si členské státy samy upraví podmínky týkající se nadměrných odpočtů. Nejvyšší správní soud se s tímto argumentem podrobně vypořádal v rozsudku *HAMAGA*, na jehož závěry lze odkázat i v nyní posuzované věci. Nejvyšší správní soud v odkazovaném rozsudku konstatoval, že „s ohledem na uvedené a na judikaturu Soudního dvora (jak je rozebrána dále v tomto rozsudku) se soudy nedopouští nepřijatelného eurokonformního výkladu ani nepřijatelné 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 Molenbeide*, *Alicja Sosnowska*, *Enel Maritsa Iztok*, *Kovozber* a další) Soudní dvůr dovedl, 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 opožděné vrácení 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.“

[38] Správnost závěrů Nejvyššího správního soudu byla potvrzena usnesením Soudního dvora ve věci *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. požádala 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. Protože správce daně žádosti nevyhověl, 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 Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, že vnitrostátní úprava váže přiznání úroků z prodlení opožděné 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?“

[39] 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 prodloužena 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

pokračování

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 kompenzováno zaplacením úroků, čímž by bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality. Ke všem těmto závěrům odkázal na svou předchozí judikaturu.

[40] Podstatným je i 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 podle 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 *Kovožber* pouze citoval již známé závěry, ze kterých při svém rozhodování ve věci *Kordárna* vycházel i Nejvyšší správní soud.

[41] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatel označil postup Nejvyššího správního soudu v rozsudku *Kordárna* za rozporný s principem proporcionality. Podle stěžovatele lze za přiměřený, účinný a předvídatelný prostředek nápravy považovat pouze žalobu na náhradu škody vůči státu, což ostatně naznačil i Soudní dvůr v usnesení *Kovožber*. Řešení zvolené Nejvyšším správním soudem v rozsudku *Kordárna* nezohledňuje celkovou výši škody, kterou by daňový subjekt mohl požadovat v řízení o žalobě na náhradu škody vůči státu, a je v rozporu s principem, podle kterého lze dotvářet právo *contra legem* jen výjimečně, pokud nelze očekávat nápravu normativního deficitu ze strany zákonodárce. Ani unijní právo neakceptuje dotváření práva proti vůli zákonodárce. Soud také dovodil, že úrok má odpovídat úrokům z prodlení v sankční výši, ačkoli zde nedošlo k protizákonnému postupu správce daně. Nejvyšší správní soud dále dle stěžovatele nezohlednil, že daňové subjekty mohou ovlivnit délku postupu k odstranění pochybností, a přebral tříměsíční lhůtu z bulharského práva jen proto, že ji Soudní dvůr neshledal nepřiměřenou; nezohlednil přitom problematiku doručování. Kasační soud nepřisvědčil ani těmto námitkám.

[42] Rozsudkem *Kordárna* Nejvyšší správní soud reagoval na závažný rozpor českého daňového práva s unijními předpisy a věc rozhodl v souladu se svou povinností vykládat právo souladně s ústavním pořádkem a právem Evropské unie (srov. bod 34 rozsudku *Kordárna*). Tímto postupem neupřel daňovému subjektu právo domáhat se náhrady škody v celé výši prostřednictvím žaloby na náhradu škody vůči státu, pouze v souladu s judikaturou Soudního dvora vymezil, po jakou dobu lze v českém právním prostředí za daných skutkových okolností považovat neúročené zadržení daňového odpočtu při neexistenci výslovné právní úpravy za přiměřené. Rovněž se nejedná o „dotváření práva *contra legem*“, jak uvádí stěžovatel; požadavek na vrácení nadměrného odpočtu v objektivně přiměřené lhůtě, stejně jako požadavek, aby osoba zatížená daní nenesla žádné finanční riziko plynoucí z nepřiměřeně dlouhého zadržování nadměrného odpočtu, jednoznačně plyne z judikatury Soudního dvora podrobně citované v rozsudcích *Kordárna* a *HAMAGA*.

[43] Nejvyšší správní soud v bodě 38 rozsudku *Kordárna* a v bodě 41 následného rozsudku *HAMAGA* rovněž podrobně odůvodnil, proč v českém právním prostředí považuje za přiměřenou právě lhůtu v délce tří měsíců. Tyto úvahy přitom nevycházely pouze z rozsudku Soudního dvora ve věci *Enel Maritsa Iztok*, nýbrž byly odůvodněny i českými realitami a lhůtami danými zákonem o DPH a daňovým řádem. Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od těchto úvah v posuzované věci odchýlit a v plném rozsahu na ně odkazuje.

[44] Kasační soud se neztotožnil ani s námitkou, že při úvaze o přiměřenosti délky lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu je třeba vzít v potaz prodlevy zapříčiněné doručováním písemností. Stěžovatel předně netvrdil ani neprokazoval, že by žalobce takové prodlevy zapříčinil. Ze správního spisu je nepochybné, že daňový subjekt se správcem daně aktivně spolupracoval a písemnosti dodávané správcem daně do datové schránky přebíral většinou ještě ten stejný den, výjimečně o den později. Výzva k odstranění pochybností ze dne 20. 3. 2014 byla dodána do žalobcovy datové schránky v pondělí 24. 3. 2014 a doručena v úterý 25. 3. 2014; hned následující den žalobce telefonicky kontaktoval správce daně a sjednal termín místního šetření na 2. 4. 2014. Po stránce skutkové tedy nenastaly v projednávané věci ve vztahu k daňovému subjektu žádné významné prodlevy v doručování, které by mohly mít vliv na závěr o přiměřenosti délky lhůty pro neúročené zadržení nadměrného odpočtu v délce tří měsíců.

[45] Kasační soud konečně nepřisvědčil ani námitce, že výše úrokové sazby má sankční charakter, ačkoli zde nedošlo k protizákonnému postupu správce daně. S tímto argumentem se podrobně kasační soud vypořádal již v bodě 44 rozsudku *HAMAGA*, kde konstatoval, 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, ke němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo. (...) Pokud správce daně zcela v souladu s právními předpisy zabývá 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.*“

[46] Námitkou stěžovatele, že daňové subjekty mohou ovlivnit délku postupu k odstranění pochybností, se kasační soud blíže nezabýval zejména pro její spekulativní charakter. V nyní posuzované věci stěžovatel netvrdil ani neprokazoval, že by daňový subjekt (žalobce) se stěžovatelem a správcem daně nespolečně spolupracoval, nebo že by nastaly jiné okolnosti nasvědčující snaze daňového subjektu účelově prodloužit postup k odstranění pochybností. Ze strany Nejvyššího správního soudu tedy nebyl dán skutkový základ pro úvahu, jaký vliv na přiměřenost lhůty může mít to, že daňový subjekt způsobuje průtahy ovlivňující konečnou délku postupu k odstranění pochybností. Je tedy irrelevantní, že soudy jiných členských států v tomto směru předložily předběžné otázky Soudnímu dvoru.

[47] Lze tedy uzavřít, že v převzetí závěrů rozsudku *Kordárna* městským soudem nelze spatřovat důvodnost kasační stížnosti. 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). Městský soud přejal pouze právní argumentaci k totožné otázce, kterou předtím kasační soud již vyřešil. V takovém postupu nelze spatřovat pochybení. 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] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine*).

[49] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce měl ve věci úspěch, náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů řízení proti žalovanému, který úspěch neměl (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s.). Mezi náklady řízení (srov. § 57 odst. 1 s. ř. s.) patří odměna zástupce

pokračování

a náhrada jeho hotových výdajů stanovená podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

[50] Odměnu zástupce – daňového poradce v řízení o kasační stížnosti soud stanovil ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby spočívající v sepisu kasační stížnosti, zvýšená o náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč; celkem tedy 3 400 Kč + 21% DPH ve výši 714 Kč, tj. 4 114 Kč včetně DPH [srov. § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve znění od 1. 1. 2013]. Žalovaný je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

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

V Brně 12. ledna 2017

Mgr. David Hipšr
předseda senátu