



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Gabriely Bašné a soudkyně JUDr. Evy Pechové a Mgr. Martiny Weissové ve věci

žalobce: **IXPERTA s.r.o.**, IČO 27599523
sídlem Lihovarská 1060/12, 190 00 Praha 9
zastoupený společností Rödl & Partner Tax, k.s., IČO
61246115
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2017, č. j. 44786/17/5300-22441-711913

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 10. 2017, č. j. 44786/17/5300-22441-711913, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, společnosti Rödl & Partner Tax, k.s.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí, jímž žalovaný k odvolání žalobce změnil výrok rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) ze dne 3. 3. 2015, č. j. 1404176/15/2010-52522-103414, tak, že původní text „*nepřiznává úrok požadovaný ve Vaší žádosti ze dne 03. 12. 2014, evidované pod č. j. 6847101/14*“ nahradil tímto: „*a přiznává úrok z daňového odpočtu v souladu s ust. § 254a daňového řádu*“.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. Žalobce nejprve uvedl, že žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil na základě rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2016, č. j. 11 Af 49/2015-31 (dále jen „zrušující rozsudek“) rozhodnutí správce daně o výši úroku z vratitelného přeplatku ze dne 3. 3. 2015, č. j. 1404176/15/2010-52522-103414, tak, že žalobci přiznal úrok z daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění rozhodném (dále jen „daňový řád“) za období od 27. 6. 2014 do 11. 11. 2014 ve výši 31 529,61 Kč. Žalobce však ve svém odvolání požadoval, aby mu správce daně přiznal úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období leden 2014 (tj. od 1. 5. 2014) do dne uhrazení nadměrného odpočtu (tj. do dne 11. 11. 2014). Žalobce proto vymezil předmět sporu jako posouzení správnosti postupu žalovaného při vydání nového rozhodnutí o odvolání; konkrétně, zdali bylo nové rozhodnutí vydáno v souladu s právním názorem vysloveným soudem ve zrušujícím rozsudku.
3. Zásadní žalobní námitkou byla nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí pro nerespektování 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, známého též pod názvem „Kordárna“, na nějž poukazoval Městský soud v Praze ve zrušujícím rozsudku. Žalobce vytkl žalovanému konkrétně nesprávnou aplikaci § 254a daňového řádu platného a účinného od 1. 7. 2017.
4. Žalobce nesouhlasil s tím, že žalovaný místo toho, aby žalobci přiznal nárok na úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to od prvního dne čtvrtého měsíce od konce příslušného zdaňovacího období do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně, ve věci použil § 254a daňového řádu ve znění platném od 1. 7. 2017. Žalovaný totiž podle žalobce nesprávně vyložil pokyn Městského soudu v Praze obsažený ve zrušujícím rozsudku, když se zaměřil pouze na poukaz směrem k právní úpravě platné a účinné v době vydání nového rozhodnutí, aniž by zohlednil fakta případu žalobce. Dodal, že výklad zvolený žalovaným by vedl k absurdnímu následku, kdy je na skutkový stav mající svůj základ před 1. 1. 2015 aplikována právní norma platná a účinná až od 1. 7. 2017.
5. Poukázal na to, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou orgány finanční správy vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. Odkázal přitom na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, a ze dne 23. 11.

2011, č. j. 7 Afs 59/2010. Uvedl, že Nejvyšší správní soud jasně deklaruje, že úrok za zadržování finančních prostředků daňového subjektu má hmotněprávní, nikoliv procesněprávní charakter. Za klíčový okamžik z hlediska určení rozhodného práva se považuje den následující po dni splatnosti daně. Dovodil, že prodlení státu s vrácením nadměrného odpočtu u žalobce nastalo před 1. 1. 2015, tedy v době, kdy ustanovení § 254a daňového řádu nebylo součástí právního řádu.

6. Namítal proto, že § 254a daňového řádu se v posuzované věci nemůže uplatnit. Toto ustanovení bylo do daňového řádu včleněno až s účinností od 1. 1. 2015. Přičemž k tomuto datu již žádný postup k odstranění pochybností ve vztahu ke zdaňovacímu období leden 2014 u žalobce neprobíhal; ten byl ukončen nejpozději dne 7. 11. 2014, kdy správce daně vydal platební výměr na daň z přidané hodnoty. Daná novela se tudíž na věc žalobce vůbec nevztahuje.
7. Žalobce poukázal rovněž na přechodná ustanovení ve vztahu k § 254a daňového řádu, vyplývající z novelizací zákonem č. 267/2014 Sb. a zákonem č. 170/2017 Sb. Uvedl, že ani jedna z citovaných novel se nijak nedotkla časové působnosti § 254a daňového řádu ve vztahu k nárokům, které vznikly před datem účinnosti § 254a daňového řádu.
8. S odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2001, sp. zn. I ÚS 287/04, a ze dne 15. 12. 2004, sp. zn. I. ÚS 344/04, konstatoval, že existující nároky se řídí právními normami účinnými v době jejich vzniku; později vydané právní normy mohou právní režim vzniklých nároků změnit, avšak musí se tak mj. stát nepochybným projevem vůle zákonodárce. Shrnl, že úrok ze zadržovaných daňových odpočtů představuje hmotněprávní nárok a zákony č. 267/2014 Sb. a č. 170/2017 Sb. výslovně nestanovily, že by se tyto novely měly promítnout do nároků na úrok ze zadržovaných daňových odpočtů vzniklých před 1. 1. 2015. Namítal, že nárok žalobce na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu bylo proto nutné posoudit podle práva účinného před 1. 1. 2015, přičemž tímto právním režimem se bude řídit celý nárok žalobce. Shrnl, že mu tedy náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období leden 2014, tj. od 1. 5. 2014, do dne uhrazení nadměrného odpočtu, tj. do dne 11. 11. 2014.
9. Závěrem žalobce poukázal na to, že postup žalovaného je rovněž v rozporu s interní metodikou Finanční správy České republiky, konkrétně s metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství k předepisování úroku ze „zadržovaného“ nadměrného odpočtu a úroku z daňového odpočtu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 71602/17/7700-10126-702909. Tedy postupoval-li žalovaný odchylně od tohoto pokynu, porušil tím zásadu legitimního očekávání upravenou v § 8 odst. 2 daňového řádu.
10. Žalobce navrhl, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí.
11. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 26. 2. 2018 nesouhlasil s žalobními námitkami žalobce a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a na příslušný spisový materiál.
12. Žalovaný shrnl relevantní právní úpravu a konstatoval, že Městský soud v Praze ve zrušujícím rozsudku převzal právní závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, a zároveň zavázal žalovaného, aby přihlédl k právní úpravě platné a účinné v době vydání nového rozhodnutí, tj. k nové právní úpravě popsané v § 254a daňového řádu zavádějící pojem „úrok z daňového odpočtu“. Konstatoval, že přeplatek se týká zdaňovacího období měsíce ledna roku 2014,

kdy poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení připadl na den 25. 2. 2014. Čtyřměsíční lhůta, po kterou žalobci úrok nenáleží, tedy skončila dne 26. 6. 2014. Uvedl, že za období ode dne 27. 6. 2014 až do dne 11. 11. 2014, kdy byl žalobci vrácen nadměrný odpočet vykázaný v příslušném daňovém přiznání, náleží žalobci na základě § 254a daňového řádu úrok z daňového odpočtu z částky 4 067 978 Kč. Konstatoval, že výše úroku z přeplatku za období od 27. 6. 2014 do 11. 11. 2014 s repo sazbou ČNB platnou pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšenou o 2 procentní body činí celkem částku 31 529,61 Kč.

13. Žalovaný dále odkázal na str. 6 odůvodnění zrušujícího rozsudku, konkrétně na část: „[v] dalším řízení tak bude úkolem žalovaného zejména vyřídit podané námitky žalobce v kontextu výše uvedeného s přihlédnutím k právní úpravě platné a účinné v době vydání nového rozhodnutí, a své závěry určitě, srozumitelně a jednoznačně odůvodnit se zřetelem na skutkový základ nyní posuzované věci.“ Uvedl, že vázán tímto právním názorem aplikoval na případ žalobce právní úpravu platnou a účinnou v době vydání nového rozhodnutí, tj. aplikoval § 254a daňového řádu. K poukazu žalobce na Pokyn Generálního finančního ředitelství ze dne 29. 6. 2017 žalovaný uvedl, že se v předmětné věci řídil závazným právním názorem zdejšího soudu obsaženým ve zrušujícím rozsudku.
14. Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.

III.

Obsah správního spisu

15. 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.
16. Správce daně vydal dne 20. 3. 2014 výzvu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu. Dne 2. 4. 2014 bylo v místě sídla žalobce provedeno místní šetření. Dne 30. 10. 2014 byl žalobci sdělen výsledek postupu k odstranění pochybností, který byl, včetně celého průběhu tohoto daňového řízení, uveden v úředním záznamu č. j. 6195171/14/2010-05403-109298, z něhož vyplynulo, že provedeným daňovým řízením byl žalobcem vykázaný nadměrný odpočet v celé své výši prokázán.
17. 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. Nadměrný odpočet byl na účet žalobce poukázán dne 11. 11. 2014.
18. Dne 3. 12. 2014 požádal žalobce 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. Žalobce odkázal na rozsudek 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, a dovodil, že mu náleží úrok z vratitelného přeplatku za období od 1. 5. 2014 do 7. 11. 2014. Správce daně vydal rozhodnutí ze dne 3. 3. 2015, jímž žalobci požadovaný úrok z vratitelného přeplatku nepřiznal, když dospěl k závěru, že vratitelný přeplatek byl žalobci vrácen v zákonem stanovené třicetidenní lhůtě od jeho vyměření podle § 105 zákona č. 325/2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném.
19. Proti uvedenému rozhodnutí správce daně podal žalobce odvolání, o kterém rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 6. 2015, č. j. 19374/15/5300-22441-711661, tak, že odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

20. Žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze, která byla vedena pod sp. zn. 11 Af 49/2015. Zdejší soud žalobě ve zrušujícím rozsudku vyhověl. Soud shledal žalobu důvodnou na základě závěrů, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud především v rozsudcích 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, a ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013-46. Shrnul, že podle Nejvyššího správního soudu nereflektuje vnitrostátní právní úprava, platná a účinná v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, 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. Městský soud v Praze veden právním názorem zaujatým Nejvyšším správním soudem tak nepřihlédl 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. 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. Městský soud v Praze dospěl k závěru, že v daném případě žalovaný interpretoval otázku vzniku nároku na úrok natolik extenzivně, že to mohlo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
21. Žalovaný podal proti zrušujícímu rozsudku kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016-33, zamítl. Nejvyšší správní soud uzavřel, že v převzetí závěrů jeho 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, Městským soudem v Praze nelze spatřovat důvodnost kasační stížnosti. Naopak se s převzetím uvedených závěrů k dané problematice Městským soudem v Praze ztotožnil.
22. Žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku ve věci rozhodl znovu žalobou napadeným rozhodnutím. Žalovaný v něm stručně shrnul skutkový stav, vymezil právní základ sporu, aplikoval právní základ na skutkový stav případu a vypořádal odvolací důvody. Konstatoval, že Městský soud v Praze ve svém rozhodnutí zopakoval závěry přijaté v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, sp. zn. 7 Aps 3/2013, a zavázal žalovaného přihlédnout k právní úpravě platné a účinné v době vydání nového rozhodnutí, tj. k nové právní úpravě popsané v § 254a daňového řádu zavádějící pojem daňového odpočtu. Jelikož se přeplatek týká zdaňovacího období měsíce ledna roku 2014, kdy poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení připadl na den 25. 2. 2014; pak čtyřměsíční lhůta, po kterou úrok žalobci nenáleží, skončila dne 26. 6. 2014. Dovedil, že na základě § 254a daňového řádu náleží žalobci za období ode dne 27. 6. 2014 až do dne 11. 11. 2014, kdy byl žalobci vrácen nadměrný odpočet vykázaný v příslušném daňovém priznání, úrok z daňového odpočtu z částky 4 067 978 Kč. Uzavřel, že výše úroku z přeplatku za období od 27. 6. 2014 do 11. 11. 2014 s repo sazbou ČNB platnou pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšenou o 2 procentní body činí 31 529,61 Kč.

IV.

Posouzení žaloby

23. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť účastníci s tímto rozhodnutím souhlasili.
24. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.).
25. Žaloba je důvodná.
26. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
27. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu *„[j]e-li poukázván správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.“*
28. Podle § 254a odst. 1 daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, *„[v] případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně.“*
29. Podle § 254a odst. 2 daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, *„[ú]rok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.“*
30. Podle § 254a odst. 3 daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, *„[ú]rok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“*
31. Podle § 254a odst. 1 daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, *„[d]aňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.“*
32. Podle § 254a odst. 3 daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, *„[ú]rok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“*

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

33. V dané věci je mezi účastníky řízení sporným právní posouzení výše úroku, na který vznikl žalobci nárok v souvislosti se zadržovaným nadměrným odpočtem na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014. Žalovaný při přiznání úroku v žalobou napadeném rozhodnutí vyšel z § 254a daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, a přiznal žalobci úrok z daňového odpočtu za období od 27. 6. 2014 do 11. 11. 2014, s repo sazbou ČNB platnou pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšenou o 2 procentní body, tedy se sazbou 2,05 %, v celkové výši 31 529,61 Kč. Žalobce však s tímto výpočtem nesouhlasil a namítal, že mu náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, tedy za období od 1. 5. 2014 do 11. 11. 2014.
34. Mezi účastníky je přitom nesporné, 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.
35. Soud konstatuje, že k problematice přiznání úroků z tzv. zadržovaných daňových odpočtů zaujal Nejvyšší správní soud 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, následující stanovisko: *„[u]platní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet (§ 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) 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 na odpočet uplatnil, náleží plátci za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátci úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.“* K uvedeným závěrům se Nejvyšší správní soud přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (např. v rozsudcích ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013-46; ze dne 22. 4. 2015, č. j. 9 Afs 174/2014-61; ze dne 2. 7. 2015, č. j. 2 Afs 79/2015-36; ze dne 30. 9. 2015, č. j. 3 Afs 72/2015-47; ze dne 9. 12. 2015, č. j. 10 Afs 151/2015-27; ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72; ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 Afs 173/2016-26; ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016-33; ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016-32; nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 51/2016-43); jejich správnost pak byla zcela potvrzena rozhodnutím SDEU ve věci C-120/15, Kovozber.
36. S účinností od 1. 1. 2015 nalezla předmětná problematika výslovné vyjádření v § 254a daňového řádu v podobě tzv. úroku z daňového odpočtu. Uvedené ustanovení bylo do daňového řádu včleněno zákonem č. 267/2014 Sb., dle jehož přechodných ustanovení (čl. VII, bod 6) platí, že *„[b]yl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“* Vyjma citovaného přechodného ustanovení zákon neobsahuje žádná jiná pravidla týkající se působnosti § 254a daňového řádu z hlediska jeho dopadů na již založené a trvající hmotněprávní nároky (srov. bod [10] odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39). Ustanovení § 254a daňového řádu bylo následně novelizováno zákonem č. 170/2017 Sb., dle jehož přechodných ustanovení (čl. XI, bod 3) platí, že *„[u] daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z*

daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

37. Otázkou časové působnosti § 254a daňového řádu se Nejvyšší správní soud již zabýval, a to v rozsudku ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, kde v bodě [7] odůvodnění uvedl, že „[p]odle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou orgány daňové správy vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 – 105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, dostupný tak jako ostatní zde uvedená rozhodnutí na www.nssoud.cz). „Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá“ (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 – 143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS). V případě úroku z vratitelného přeplatku ve smyslu 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, (známého též pod populárním názvem „Kordárna“), se stát dostává do prodlení dnem následujícím po uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období, tj. v posuzovaném případě dne 1. 8. 2013 (a tedy před účinností zákona č. 267/2014 Sb.). Na tomto závěru ničeho nemění ani to, že přechodná ustanovení zákona č. 67/2014 Sb. zavádějí vůči probíhajícím postupům k odstranění pochybností nepravou retroaktivitu novely. Čl. VII bod 6) zákona č. 267/2014 Sb. stanoví, že „[b]yl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a zákona č. 280/2009 Sb. za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona“. V nyní posuzovaném případě byl však postup pro odstranění pochybností ukončen již dne 8. 10. 2013, ke dni nabytí účinnosti citované novely se tedy již nejednalo o probíhající postup pro odstranění pochybností, citovaná novela se na něj tudíž nevztahuje.“
38. V této souvislosti soud poukazuje i na právní větu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018-39, jenž zní „[n]astal-li den rozhodný pro přiznání nároku na úrok z nadměrného odpočtu náležející za dobu prověřování (jímž se ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47, rozumí den následující po uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období) před 1. 1. 2015, kdy nabyl účinností zákon č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a další související zákony, a současně byl před účinností uvedeného zákona ukončen i postup k odstranění pochybností, neuplatní se ustanovení § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a plátcí v takovém případě náleží za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu.“ Nejvyšší správní soud pak v bodě [14] odůvodnění mj. konstatoval, že „[j]akkoliv zákonodárce přijetím zákona č. 267/2014 Sb. vyplnil ústavně nepřijatelnou „mezeru“ v procesní úpravě vyplácení nadměrného odpočtu, nijak neupravil vztah této nové výslovné pozitivní právní úpravy k pravidlům přiznávání úroků ze zadržovaného odpočtu nastaveným rozsudkem Kordárna. Jejich existence si přitom musel být s ohledem na to, že rozsudek Kordárna byl publikován několik měsíců před citovanou novelou daňového řádu za nemalé pozornosti ze strany odborné veřejnosti a mediálního zájmu, nepochybně vědom. Při absenci výslovné zákonné úpravy působnosti § 254a daňového řádu na již založené a trvající hmotněprávní nároky, je pak třeba vycházet z obecných pravidel tak, jak je vyložila judikatura Nejvyššího správního soudu (viz výše), a toto ustanovení aplikovat až na

dluhy vzniklé po 1. 1. 2015, tj. na daňové odpočty, u nichž den rozhodný pro přiznání nároku na úrok (prodlení s vrácením odpočtu) nastal po uvedeném datu. Nastal-li tento den před 1. 1. 2015, náleží daňovému subjektu úrok ze zadržovaného odpočtu dle pravidel stanovených v rozsudku Kordárna (z důvodu absence příslušné pozitivní právní úpravy před přijetím zákona č. 267/2014 Sb.), a to za celou dobu trvání prodlení při prověřování oprávněnosti plátcem uplatněného nároku na odpočet.“

39. V projednávané věci se stát dostal do prodlení s vyplacením zadržovaného nadměrného odpočtu shodně jako ve věci vedené před Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 7 Aps 3/2013-34, kde soud rozhodl rozsudkem ze dne 25. 9. 2014, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47, dnem následujícím po uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období, tj. 1. 5. 2014, a tedy před účinností novelizace [daňového řádu](#) provedené zákonem č. [267/2014 Sb.](#) Před účinností uvedené novely byl nadto ukončen i postup k odstranění pochybností, vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty a nadměrný odpočet poukázán na účet žalobce. Za těchto skutkových okolností a s přihlédnutím k výše uvedeným konstantním judikturním závěrům je zřejmé, že se v nyní posuzované věci [§ 254a daňového řádu](#) neuplatní.
40. Žalovaný tudíž nepostupoval správně, pakliže na projednávanou věc bez zákonné opory aplikoval [§ 254a daňového řádu](#). Žalovaný svůj postup opřel o část odůvodnění zrušujícího rozsudku, v němž zdejší soud uvedl, že „[v] dalším řízení tak bude úkolem žalovaného zejména vyřídit podané námitky žalobce v kontextu výše uvedeného s přihlédnutím k právní úpravě platné a účinné v době vydání nového rozhodnutí, a své závěry určitě, srozumitelně a jednoznačně odůvodnit se zřetelem na skutkový základ nyní posuzované věci.“ Soud však na rozdíl od žalovaného má za to, že nelze z textu zrušujícího rozsudku vytrhnout jednotlivou větu a bez dalšího dovodit povinnost žalovaného aplikovat na věc [§ 254a daňového řádu](#). Žalovaným citovanou větu zrušujícího rozsudku je třeba posuzovat v kontextu celého rozsudku. Městský soud v Praze se totiž ve zrušujícím rozsudku zjevně vůbec nezabýval přechodnými ustanoveními zákonů č. [267/2014 Sb.](#) a č. [170/2017 Sb.](#), která jsou však nedílnou součástí použitelné právní úpravy. Žalovaný tedy měl přihlédnout k právní úpravě platné a účinné v době vydání nového rozhodnutí, zohlednit přitom časovou působnost [§ 254a daňového řádu](#) i s ohledem na příslušná přechodná ustanovení a v souladu s bohatou shora uvedenou judikaturou správních soudů dospět k závěru, že [§ 254a daňového řádu](#) se ve věci neuplatní. Žalovaný tedy měl žalobci přiznat úrok z daňového odpočtu nikoliv v souladu s [§ 254a daňového řádu](#), nýbrž dle pravidel stanovených v 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, tj. úrok za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž žalobce nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu, a to z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle [§ 155 odst. 5 daňového řádu](#).

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

41. Z důvodů uvedených shora soud shledal žalobní námitku nesprávného právního posouzení věci důvodnou. Z toho důvodu postupoval podle [§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.](#) a žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

42. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč a náklady právního zastoupení za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 2 x 3 100 Kč, dvě paušální částky ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. 2 x 300 Kč a DPH. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 11 228 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám zástupce žalobce, daňového poradce společnosti Rödl & Partner Tax, k.s.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 18. srpna 2020

Mgr. Gabriela Bašná v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje S. K.

