



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **REKOMET STEEL s.r.o.**
sídlem J. Jabůrkové 308, Otrokovice
zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučkem
sídlem Sluneční nám. 14/2588, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29.4.2019, č.j. 17323/19/5300-22442-712448,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29.4.2019, č.j. 17323/19/5300-22442-712448, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám Mgr. Jakuba Hajdučka, advokáta, sídlem Sluneční nám. 14/2588, Praha, ve výši 19 456 Kč, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 29.4.2019, č.j. 7323/19/5300-22442-712448, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a bylo potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 19.7.2018, č.j. 076498/18/3306-52525-708414, kterým bylo rozhodnuto o výši úroku z daňového odpočtu za zdaňovací období listopad 2014 tak, že žalobci byl podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve znění účinném do 30.6.2017, za přímého použití ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vycházejí z jeho rozsudku ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Aps 3/2013-34, přiznán úrok z daňového odpočtu za dobu od 1.3.2015 do 23.3.2018 ve výši 1 426 Kč.

I. Shrnutí žalobní argumentace

2. Žalobce s odkazem na judikaturu Ústavního soudu (nález Ústavního soudu ve věci sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22.2.2019) namítá, že ze zprávy o daňové kontrole ze dne 17.1.2018, č.j. 8736389/17/2006-60561-109223, plyne, že část nadměrného odpočtu žalobce ve výši 42 921 Kč nebyla předmětem daňové kontroly, protože o její oprávněnosti správce daně nepochyboval a daňové kontrole ji vůbec nepodrobil. Tato skutečnost byla již zřejmá při zahájení předmětné daňové kontroly. Správce daně měl povinnost na tuto část nadměrného odpočtu vystavit platební výměr, a to nejpozději ke dni 18.3.2015, kdy došlo k ukončení postupu k odstranění pochybností, a měl ji žalobci vydat podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „ZDPH“).
3. Žalobce dále namítá, že pokud byl správce daně v prodlení s vrácením nadměrného odpočtu od 17.4.2015 a jde o daňovou povinnost na DPH za listopad 2014, měl žalobce odškodnit úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu, protože nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 254a daňového řádu (právní úpravy účinné od 1.1.2015). Žalobce v tomto ohledu odkazuje na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.6.2019, č.j. 7 Afs 373/2018-39.
4. Žalobce dále namítá, že i kdyby zdejší soud dospěl k názoru, že je třeba aplikovat § 254a daňového řádu, pak v něm stanovená sazba úroku je v rozporu s evropským právem a je nepřiměřeně nízká. Žalobce v této souvislosti odkazuje na bohatou judikaturu Soudního dvora EU, a dále kupř. na stanovisko generálního advokáta Macieje Szpunara ze dne 5.10.2017 ve věci C-387/16 Nidera B.V.: *„(ú)roky z prodlení jsou obvykle stanoveny na úrovni průměrných nákladů na získání peněžních prostředků na bankovním trhu. Odškodnění v podobě úroků má tedy ještě další výhodu, neboť umožňuje věřiteli získat potřebné prostředky ve formě bankovního úvěru se zárukou, že získá v podobě úroků z prodlení částku, která přibližně odpovídá nákladům na získání tohoto úvěru.“* A *„(v)ýše úroků z prodlení je obvykle stanovena vnitrostátními právními předpisy členských států. Z hlediska unijního práva platí, že pokud není tato výše stanovena na zjevně nízké úrovni, což by bylo v rozporu se zásadou efektivity, mohou členské státy v rámci své procesní autonomie svobodně stanovit výši úroků, která bude závazná v jejich vnitrostátním právu. Takto stanovená výše úroku umožňuje jak věřitelům, tak i dlužníkům přesně předvídat výši jejich budoucích finančních nároků nebo finančních*

povinností...“, jehož závěry byly potvrzeny rozsudkem Soudního dvora EU. Podle přesvědčení žalobce nebylo úmyslem zákonodárce poskytnout osobám povinným k dani odpovídající finanční kompenzaci, ale zamezit průtahům v řízení coby stimulace chování a jednání správce daně, což dosvědčuje rozpor s evropským právem, kdy má být plátcí přiznán úrok kompenzující jeho finanční ztráty. Právo na férové odškodnění plyne rovněž z judikatury Evropského soudu pro lidská práva.

5. Na základě výše uvedeného je žalobce toho názoru, že správce daně měl aplikovat právní úpravu obsaženou v § 254a daňového řádu účinnou až ode dne 1.7.2017, pokud neměl za povinnost aplikovat sazbu podle § 155 odst. 5 daňového řádu.
6. V doplnění žaloby ze dne 4.1.2021 žalobce uvedl, že s účinností od 1.1.2021 bylo vypuštěno odvolání jako opravný prostředek u všech typů úroků, tedy i u úroku podle § 254a daňového řádu, a proto již žalovaný nemá znovu kompetenci o odvolání rozhodnout. Proto by podle žalobce mělo být zrušeno i rozhodnutí prvostupňové a věc by měla být vrácena k rozhodnutí správnímu orgánu prvního stupně, který je podle žalobce i procesním nástupcem žalovaného v této věci.
7. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí, včetně jemu předcházející prvostupňového rozhodnutí správce daně, zrušil. Na svém procesním postoji žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření žalovaného

8. Žalovaný se žalobou nesouhlasí. Pokud jde o otázku žalobcem zmiňovaného „procesního nástupnictví“ správce daně s ohledem na novelizaci daňového řádu s účinností od 1.1.2021 provedenou zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“), k ní žalovaný uvádí, že jeho kompetence ve smyslu zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, rozhodnout znovu o odvolání v řízení, které bylo zahájeno a pravomocně skončeno podle právní úpravy účinné do 31.12.2020 nezanikla, a neplyne to ani z přechodných ustanovení ke zmíněné novelizaci.
9. V průběhu řízení před zdejším soudem žalovaný s ohledem na vývoj judikatury správních soudů své procesní stanovisko změnil a navrhl, aby zdejší soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil.

III. Průběh řízení před soudem

10. V průběhu řízení o žalobě žalovaný dne 16.12.2020 vydal v přezkumném řízení ve smyslu § 124 daňového řádu rozhodnutí č.j. 47744/20/5300-22442-712851 kterým napadené rozhodnutí změnil; žalobce k výzvě zdejšího soudu ve smyslu § 62 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), dne 28.1.2020 výslovně sdělil, že vydáním rozhodnutí v přezkumném řízení není uspokojen. V řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí proto zdejší soud pokračoval (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13.7.2010, č.j. 3 Ads 148/2008-70, č. 2130/2010 Sb.

NSS); rozhodnutí žalovaného ze dne 16.12.2020, č.j. 47744/20/5300-22442-712851, tak nenabýlo právní moci (§ 62 odst. 5 s.ř.s.). Pro účely posouzení věci k němu zdejší soud tudíž nemůže jakkoli přihlížet, tím spíše se vyjadřovat k závěrům žalovaným zde vysloveným.

IV. Posouzení věci

11. Žaloba byla podána včas (§ 72 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
12. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
13. Dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017 náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně v případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců. Tento úrok 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. Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.
14. Podle čl. VII odst. 6 zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, platí, že byl-li postup k odstranění pochybností zahájen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, považuje se takový postup pro účely § 254a daňového řádu za zahájený dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
15. Dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1.7.2017 náleží daňovému subjektu 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. Tento úrok z daňového odpočtu pak odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.
16. Podle čl. XI bodu 3. zákona č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (dále jen „zákon č. 170/2017 Sb.“), 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 daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (1.4.2017).

17. Žalobce podal dne 18.12.2014 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období listopad 2014, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 798 042 Kč.
18. Dne 27.1.2015 zahájil správce daně za předmětné zdaňovací období postup k odstranění pochybností, který ukončil dne 18.3.2015, kdy zahájil daňovou kontrolu (protokol č.j. 1758099/15/2006- 60562-204232). Daňová kontrola byla ukončena dne 25.1.2018. Na základě výsledků daňové kontroly (zpráva o daňové kontrole č.j. 8736389/17/2006-60561-109223) byl platebním výměrem č. j. 468703/18/3306-52525-708414 ze dne 16.3.2018 vyměřen žalobci za zdaňovací období listopad 2014 nadměrný odpočet ve výši 42 921 Kč a ve zbývající části byl nadměrný odpočet DPH žalobci odepřen. Nadměrný odpočet byl žalobci vrácen dne 23.3.2018.
19. Správce daně dne 19.7.2018 vydal rozhodnutí o úroku z daňového odpočtu za dobu od 1.3.2015 do dne 23.3.2018 dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017, a to ve výši 1 426 Kč, což odpovídá sazbě 1,05 % ročně (resp. 1,5 % ročně od 1.1.2018). Žalovaný jeho závěry dne 29.4.2019 potvrdil s tím, že správce daně správně aplikoval sazbu úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, a nikoli dle § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť § 254a daňového řádu byl do daňového řádu zařazen s účinností od 1.1.2015 za účelem naplnění požadavků rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.9.2014, č.j. 7 Aps 3/2013-34 (věc „KORDÁRNA“), z něhož plyne, 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 na odpočet uplatnil, náleží plátcovi za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcovi úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu (tehdy nejbližšího institutu obsaženého v daňovém řádu), tedy úrok ve výši odpovídající roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšený o 14 procentních bodů od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období, za něž plátce uznaný nadměrný odpočet uplatnil, do dne uhrazení tohoto nadměrného odpočtu správcem daně.
20. Po vydání napadeného rozhodnutí se problematikou výše úroku ze zadržovaného nadměrného daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017 zabýval Nejvyšší správní soud dále v rozsudku ze dne 16.7.2020, č.j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS (dále též věc „EP ENERGY TRADING“). V této věci daňový subjekt za zdaňovací období srpen, září, listopad a prosinec 2015 uplatňoval nadměrné odpočty DPH a na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal platební výměry, v nichž žalobci přiznal nadměrné odpočty v plné výši tak, jak byly tvrzeny v daňových přiznáních. Ve věci EP ENERGY TRADING přiznal správce daně rozhodnutím ze dne 15.11.2017 daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017.
21. Nejvyšší správní soud ve věci EP ENERGY TRADING dospěl jednak k závěru, že pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu daně není podstatné, zda je prodlení s vyplacením odpočtu důsledkem postupu k odstranění pochybností, nebo daňové kontroly před vyměřením daně. Dále dospěl ve vztahu k nyní posuzované věci ke

klíčovému závěru, že právní úprava obsažená v § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017, je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí podle Nejvyššího správního soudu nadále pravidla vymezená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci KORDÁRNA. Daňovému subjektu proto náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.

22. Nejvyšší správní soud tu vyšel zejména z rozsudku Soudního dvora EU ze dne 23.4.2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*, podle něhož zásada daňové neutrality vyžaduje, aby podmínky úhrady úroků byly stanoveny tak, aby bylo možné nahradit hospodářskou zátěž, která dané osobě vznikla v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně. Dle Soudního dvora je zřejmé, že osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnající se zadržovanému nadměrnému odpočtu, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím. Podle Soudního dvora EU musí být unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce. Podle Nejvyššího správního soudu je tudíž již na první pohled bez nutnosti bližšího zkoumání zřejmé, že stanovená výše úroku obsažená v § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017, neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že „*Zákonodárce si byl patrně problémů spojených s aplikací uvedeného ustanovení vědom, neboť je v mezidobí opakovaně novelizoval. S účinností od 1. 7. 2017 odstranil výslovné omezení jen na postup k odstranění pochybností, upravil odlišně počátek úročení a úrok zvýšil na repo sazbu ČNB zvýšenou o 2% body. Od 1. 1. 2021 by výše úroku z daňového odpočtu měla odpovídat polovině úroku z prodlení dle daňového řádu. Uvedená pravidla však nebyla v rozhodné době účinná, a proto je ani teoreticky nelze použít ani za pomoci analogie*“ (rozsudek ze dne 16.7.2020, č.j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS, ve věci EP ENERGY TRADING).
23. Z uvedeného je zjevné, že postup správce daně a žalovaného, aplikoval-li ve věci sazbu dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1.1.2015 do 30.6.2017, kterou shledal Nejvyšší správní soud v rozporu s unijním právem, byl nezákonný, a rozhodnutí žalovaného tak nemůže v rámci soudního přezkumu obstát.
24. Pokud žalovaný ve svém vyjádření doloženém přílohami, doručenými zdejšímu soudu před jednáním a v den jednání, předestřel vývoj svého pohledu na výši úroku, resp. jeho sazby, v jaké by měl být žalobci přiznán, kdy poukázal na to, že nejprve v rámci přezkumného řízení přiznal žalobci za období od 1.3.2015 do 30.6.2017 úrokovou sazbu dle rozsudku ve věci KORDÁRNA (14,5%) a od 1.7.2017 do 23.3.2018 ve výši 2,05% p.a., resp. 2,41 % p.a., ovšem nyní má za to, že je třeba žalobci přiznat úrokovou sazbu za

období od 1.3.2015 do 30.6.2015 ve výši 2,08%, od 1.7.2015 do 31.12.2015 ve výši 1,88 %, od 1.1.2016 do 30.6.2016 ve výši 2,00 %, od 1.7.2016 do 31.12.2016 ve výši 1,77 % a za období od 1.1.2017 do 30.6.2017 ve výši 1,95 %, tak zdejšímu soudu v této fázi řízení s ohledem na zásadu subsidiarity soudního přezkumu nepřísluší tyto jednotlivé varianty předestřené žalovaným přezkoumávat. Je třeba zdůraznit, že jak uvedené varianty, tak i názor žalovaného vyslovený u jednání, že s ohledem na vývoj právní úpravy již není třeba aplikovat závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ve věci KORDÁRNA, nebyly vtěleny do žádného rozhodnutí, v němž by se autoritativně materializovaly vůči žalobci, který by měl především dostat náležitý procesní prostor se k těmto argumentům vyjádřit, obzvláště opírá-li žalovaný jednotlivé varianty úrokových sazeb o podklady, které doposud nemohly být žalobci známy.

25. V dalším řízení bude třeba, aby vzal žalovaný při zvažování variant řešení sporné právní otázky v úvahu právě principy zdůrazněné Nejvyšším správním soudem ve věci KORDÁRNA a EP ENERGY TRADING. Zdejší soud rovněž upozorňuje na hmotněprávní charakter nároku na úrok z prověřování daňového odpočtu, od něhož se pak odvíjí i posouzení příslušného znění aplikovatelné právní úpravy. Pokud žalobce v této souvislosti rovněž odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.6.2019, č.j. 7 Afs 373/2018-39, podle něhož platí, že nastal-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 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, tak právě s principy z uvedeného rozsudku plynoucími se musí žalovaný v dalším řízení i ve světle závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci EP ENERGY TRADING vypořádat; „*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*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.6.2019, č.j. 7 Afs 373/2018-39). Je na žalovaném, aby v dalším řízení rovněž pečlivě uvážil, zda má dostatečnou argumentační oporu především v judikatuře Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu pro svůj zatím naposledy vyjevený názor (ovšem zatím nevtělený do žádného rozhodnutí ve smyslu § 65 a násl. s.ř.s.), že zobecňující závěry rozsudku ve věci KORDÁRNA byly překonány.
26. Pokud jde o žalobní námitku, že část nadměrného odpočtu žalobce ve výši 42 921 Kč nebyla předmětem daňové kontroly, protože o její oprávněnosti správce daně vůbec

nepochyboval, což bylo zřejmé již při zahájení předmětné daňové kontroly dne 18.3.2015, a proto měl podle žalobce správce daně na tuto část nadměrného odpočtu vystavit platební výměr již ke dni ukončení postupu k odstranění pochybností, tak zdejší soud k tomu uvádí, že tato otázka nebyla předmětem rozhodnutí správních orgánů. Tou bylo pouze posouzení nároku žalobce na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, resp. určení jeho výše. V rámci nyní posuzované věci nepřislouží zdejšímu soudu zabývat se tím, zda měl správce daně v roce 2015 povinnost vydat platební výměr na část nadměrného odpočtu (a s tím všechny související právní otázky, nastíněné Ústavním soudem v nálezu ve věci sp. zn. II. ÚS 819/18 ze dne 22.2.2019,) již při ukončení postupu k odstranění pochybností a nikoli až po ukončení daňové kontroly, která vyústila k neuznání nároku na odpočet DPH za nákup měděných katod od společnosti Lef Real s.r.o. v rozsahu přijatého daňového dokladu č. 11410087 (základ daně 3 595 813,83 Kč), a tudíž ke stanovení nadměrného odpočtu pouze ve výši 42 921 Kč, jež zpochybněna nebyla. K napadání postupů správce daně, eventuálně výstupů těchto postupů, slouží jiné prostředky ochrany, což plyne ostatně i z citovaného nálezu Ústavního soudu, v němž Ústavní soud posuzoval problematiku zadržování nesporné části nadměrného odpočtu, který byl dle stěžovatelky neoprávněným zásahem do vlastnického práva (a tudíž nezákonným zásahem) a kdy podle Ústavního soudu ústavní princip, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon, nelze interpretovat v tom smyslu, že pokud zákon nestanoví, jakým konkrétním postupem má správce daně rozdělit nadměrný odpočet na částku spornou a nespornou, tak se tím správcí daně umožňuje zadržovat celou částku nadměrného odpočtu. Takový postup nemá oporu v zákoně, a je proto v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod.

27. Podstatné ve vztahu k nyní posuzované věci však je, že úrok z nadměrného odpočtu byl vyměřen k celé prověřované částce, která byla žalobci uznána a vrácena, a za příslušné relevantní období, kdy byla zadržována, které započalo běžet ke dni 1.3.2015.
28. Stejně tak zdejší soud se žalobcem nesouhlasí v tom, že by v nyní posuzované věci v důsledku novelizace daňového řádu zanikla pasivní legitimace žalovaného a že by měl do jeho procení pozice v soudním řízení nastoupit správce daně coby prvostupňový orgán. Pokud s účinností od 1.1.2021 došlo zákonem č. 283/2020 Sb., ke změně daňového řádu, podle níž je možno proti postupu správce daně ve věci úroku hrazeného správcem daně (kdy správce daně o tom daňový subjekt pouze vyrozumí a úrok předepíše) podat námitku bez možnosti odvolání, tak tato právní úprava se na nyní posuzovanou věc nepoužije. Podle bodu 11 přechodných ustanovení ke zmíněné novelizaci platí, že úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, u něhož ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Je zjevné, že v nyní posuzované věci hmotněprávní podmínky pro vznik úroku ve smyslu daňového řádu nastaly před účinností předmětné novelizace. Pokud jde o žalobcem zmiňovaný bod 12 přechodných ustanovení, podle něhož se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, tak to se týká pouze situací, kdy již nebylo vydáno správcem daně podle původní

platné právní úpravy rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu. Ostatně bod 6. přechodných ustanovení předmětné novely stanoví, že řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Novelizace tedy počítá se započatými a dosud neskončenými řízeními o námitce podle původní právní úpravy (např. řízení o odvolání ve věci námítky), což plyne i z důvodové zprávy k předmětné novele (dostupné na www.psp.cz) podle níž „.....*tento princip však nelze akceptovat v případech započatých (a dosud neskončených) řízení o námitce, neboť by to ve vztahu k přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o námitce vedlo k omezení dosavadních již vzniklých, anebo legitimně předpokládaných práv daňových subjektů v již běžících řízeních*“. Tím spíše má zdejší soud ve shodě se žalovaným za to, že byt' zákonodárce explicitně neřešil i započatá a neskončená řízení, v nichž správce daně o úroku rozhodoval ex offio dle § 101 odst. 1 daňového řádu, na povinnosti odvolacího orgánu dokončit taková odvolací řízení, započatá a pravomocně neskončená do 1.1.2021, předmětná novelizace nemůže mít vliv. Jedině takový výklad je v souladu s principem ochrany legitimního očekávání a právní jistoty, jak správně akcentoval žalovaný ve svém vyjádření k této argumentaci žalobce.

29. S ohledem na výše uvedené tak zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.)

V. Náklady řízení

30. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
31. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení. V souladu s vyčíslením nákladů řízení uvedeným již v žalobě vznikly žalobci náklady za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, dále náklady právního zastoupení právního zastoupení za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč, jež spočívají v převzetí věci a přípravě zastoupení, podání žaloby, doplnění žaloby ze dne 4.1.2021 (na něž zdejší soud nahlíží jako na žalobcem uváděnou repliku, kterou však žalobce nepodal) a účasti u jednání soudu, společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč, a částkou ve výši 2856 Kč odpovídající výši DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle ZDPH, celkem tedy 19 456 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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). Případně-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.

Brno 24. června 2021

Petr Šebek v.r.
předseda senátu