



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Karly Cháberové a Jana Kratochvíla ve věci

žalobkyně: **EP Commodities, a.s.**
sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1
zastoupená advokátem JUDr. Ing. Radkem Halíčkem
sídlem Pobřežní 648/1a, Praha 8

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2021, č. j. 60111/21/7700-10124-202542,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2021, č. j. 60111/21/7700-10124-202542, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám jeho právního zástupce JUDr. Ing. Radka Halíčka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 4. 2021, č. j. 15276/21/5300-22442-706033 (dále jen „**prvostupňové rozhodnutí**“), kterým bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí o výši úroku z daňového odpočtu vydaného Specializovaným finančním úřadem (dále jen „**správce daně**“) ze dne 25. 9. 2020, č. j. 159633/20/4300-12711-105365 (dále jen „**rozhodnutí správce daně o úroku**“).
2. Z obsahu správního spisu zjistil soud následující, pro věc podstatné skutečnosti.
3. Žalobkyně podala dne 26. 10. 2015 přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2015, ve kterém vykázala nadměrný odpočet ve výši 13 975 803 Kč.
4. Dne 25. 11. 2015 zahájil správce daně postup k odstranění pochybností a následně dne 19. 1. 2016 zahájil daňovou kontrolu, jejímž výsledkem bylo stanovení daňové povinnosti ve výši 2 670 833 Kč (platebním výměrem ze dne 29. 8. 2019).
5. Platební výměr změnil k odvolání žalobkyně a v její prospěch nadřízený orgán správce daně. Namísto daňové povinnosti stanovil nadměrný odpočet ve výši původně vykázané žalobkyní, tj. ve výši 13 975 804 Kč. Rozhodnutí nadřízeného orgánu nabylo právní moci dne 11. 9. 2020. Částka ve výši odpočtu byla vrácena na účet žalobkyně dne 17. 9. 2020.
6. Rozhodnutím správce daně o úroku ze dne 25. 9. 2020 byl žalobkyni přiznán úrok z daňového odpočtu ve výši 7 354 566 Kč, a to za období od 1. 1. 2016 do 28. 9. 2019. Úrok byl vypočten dle sazby stanovené v § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (tj. repo sazba stanovená Českou národní bankou pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšená o 14 procentních bodů).
7. Správce daně následně podal podnět k přezkoumání rozhodnutí správce daně o úroku. Uplatnění sazby dle § 155 odst. 5 daňového řádu na celou dobu úročení by podle jeho názoru bylo v rozporu se zákonem, neboť měla být zohledněna novela daňového řádu účinná od 1. 7. 2017, tj. zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (dále jen „**novela č. 170/2017 Sb.**“), konkrétně nová úroková sazba dle § 254a odst. 3 citovaného zákona ve znění účinném do 30. 12. 2020 (tj. repo sazba stanovená Českou národní bankou pro první den příslušného kalendářního pololetí zvýšená o 2 procentní body).
8. Nadřízený orgán správce daně (Odvolací finanční ředitelství) prvostupňovým rozhodnutím podnětu správce daně vyhověl a nařídil přezkum. Pro použití sazby dle § 155 odst. 5 daňového řádu na celou dobu úročení podle něj nebyl důvod. Nutnost aplikovat § 155 odst. 5 vycházela ze závěrů Nejvyššího správního soudu v rozsudcích ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47 (dále jen „**rozsudek KORDÁRNA**“), a ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-49 (dále jen „**rozsudek EPET**“). Konkrétně v rozsudku EPET odmítl Nejvyšší správní soud

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

aplikovat tehdejší § 254a daňového řádu, neboť ustanovení odporovalo co do úrokové sazby a co do určení počátku úročení požadavkům práva Evropské unie. Zákodárce se však pokusil nedostatky právní úpravy vyřešit novelizací § 254a daňového řádu novelou č. 170/2017 Sb. Přechodné ustanovení č. XI odst. 3 z citované novely sice pro daný případ předepisuje uplatnění úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění před účinností novely. Jedná se však o odkaz na neaplikovatelné (derogované) ustanovení, tudíž je přechodné ustanovení na něj odkazující obsoletní. Novelizované ustanovení § 254a daňového řádu je pak speciální úpravou ve vztahu k pravidlům pro stanovení úroku z rozsudku KORDÁRNA, má tedy aplikační přednost.

9. Nutnost aplikovat od 1. 7. 2017 novelizované znění § 254a daňového řádu odůvodnilo Odvolací finanční ředitelství také odkazem na *metodický pokyn žalovaného k přiznávání úroku ze zadržného nadměrného odpočtu od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (aplikace rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 445/2019-47) ze dne 4. 9. 2020, č. j. 54674/20/7700-10124-050201*, kde se od strany 3 uvádí: „Pro posouzení přiznání nároku na úrok ze zadržného nadměrného odpočtu se použije ‚právní úprava‘ (rozsudek KORDÁRNA) účinná na počátku lhůty pro přiznání úroku ze zadržného odpočtu. Výše úroku za každý den přesahující ‚přiměřenou‘ lhůtu pro provedení prověřování nadměrného odpočtu se bude řídit v té době účinnou judikaturou či právním předpisem, tj. do 30. 6. 2017 bude úrok z nadměrného odpočtu dle rozsudku KORDÁRNA ve výši repo sazby + 14 procentních bodů, od 1. 7. 2017 pak dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 ve výši repo sazby + 2 procentní body. Přechodné ustanovení obsažené v čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. se nepoužije.“
10. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství potvrdil.
11. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí ztotožnil se závěry Odvolacího finančního ředitelství. K námitce žalobkyně, že úrok dle § 254a daňového řádu neodpovídá požadavkům práva Evropské unie ani po novelizaci s účinností od 1. 7. 2017, žalovaný zdůraznil, že novela byla přímou reakcí zákonodárce na nedostatky předchozí úpravy. Z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 vyplývá, že úrokovou sazbu přiznanou vnitrostátní právní úpravou je třeba nejdříve porovnat s inflací, která představuje měnové znehodnocení v důsledku času. Pokud úroková sazba nepokryje znehodnocení peněz v důsledku času (tedy inflaci), náleží daňovému subjektu úroková sazba ve výši úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. V citovaném případě řešeném Soudním dvorem Evropské unie stanovovala maďarská úprava sazbu úroku z nadměrného odpočtu ve výši základní úrokové sazby stanovené centrální bankou. Pokud však národní právní úpravou přiznávaná úroková sazba pokrývá znehodnocení peněz v důsledku času, pak je možné použít národní úpravu pro přiznání úroku z daňového odpočtu. Nová úprava je v souladu s tímto názorem, žalovaný to dokládá tabulkami – přehledy vývoje repo sazby České národní banky, úrokové sazby dle § 254a daňového řádu a průměrné roční míry inflace. Zákonná úroková sazba by měla paušálně nahrazovat škodu, která vznikne všem subjektům, kterým je prověřován nadměrný odpočet nepřiměřeně dlouhou dobu. Touto škodou je inflace, která představuje znehodnocení peněz v průběhu času.

II. Obsah žaloby

12. Žalobkyně je přesvědčena o neaplikovatelnosti § 254 daňového řádu ve znění do 30. 12. 2020 na předmětný úrok. Daňový odpočet byl uplatněn v řádném daňovém tvrzení, lhůta pro jeho podání uplynula před nabytím účinnosti novely č. 170/2017 Sb. To potvrzuje

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

i důvodová zpráva k novele (v ní se mimo jiné uvádí: „*Ambicí navrhované změny není retroaktivní působení*“).

13. Žalovaný neaplikovatelnost předmětného přechodného ustanovení novely odvozuje z rozsudku EPET, ve kterém Nejvyšší správní soud shledal předchozí znění § 254a daňového řádu (ve znění před účinností novely č. 170/2017 Sb.) neaplikovatelným pro rozpor s právem Evropské unie, a to co do počátku doby úročení a co do výše úroku. V ostatních aspektech však ustanovení neaplikovatelným neshledal. Dle žalobkyně z citovaného rozsudku nelze dovozovat neaplikovatelnost navazujícího přechodného ustanovení.
14. Dále žalobkyně odkazuje na judikaturu týkající se působnosti ustanovení o úrocích v daňovém řádu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 7. 2019 č. j. 7 Afs 373/2018-39 (dále jen „rozsudek LESOTRANS“) posuzoval vztah pravidel pro úroky ze zadržovaných odpočtů podle dřívějšího rozsudku KORDÁRNA a podle § 254a daňového řádu ve znění před novelou č. 170/2017 Sb. Dle toho rozsudku u úroků, u kterých začal nárok vznikat v roce 2014, se uplatní po celou dobu úročení jediná úprava. Jelikož na podmínky vzniku úročení nemá vliv novela, která zavedla úrok z odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění k 1. 1. 2015, neovlivní je obdobně ani novela č. 170/2017 Sb.
15. Žalobkyně nesouhlasí se způsobem, jakým žalovaný vypořádal její argumentaci rozsudkem LESOTRANS. Žalovaný jednoduše zkonstatoval, že s judikátem nesouhlasí. A to z důvodu, že dle jeho mínění „*při jeho aplikaci by nebylo žádným způsobem možné zohlednit měnící se cenu peněz a tedy úrokovou sazbu platnou v době, kdy dluh stále ještě trvá.*“ Takové zdůvodnění se přičí zásadě legitimního očekávání. Orgány finanční správy by měly respektovat závěry správních soudů a v praxi z nich vycházet, ledaže by odlišný postup řádně odůvodnily a podepřely pádnými argumenty, což se v daném případě nestalo.
16. Žalobkyně má způsob zdůvodnění nerespektování judikатурních závěrů za nesmyslný a vnitřně rozporný. Mění se cenu peněz má v úrokové sazbě zohlednit právě repo sazba stanovená Českou národní bankou, která se v čase mění. To platí pro obě úrokové sazby: jak pro sazbu dle rozsudku KORDÁRNA (použita na celé úročené období v rozhodnutí správce daně o úroku), tak i pro sazbu dle § 254a daňového řádu po novele č. 170/2017 Sb. Zákonodárce přitom zavedením nové sazby dle § 254a daňového řádu nesledoval cíl reflektovat cenu peněz v čase, nýbrž reagovat na judikaturu Soudního dvora Evropské unie.
17. Žalobkyně odkázala také na další judikaturu týkající se časové působnosti novel ustanovení o (typově jiných) úrocích, dle které vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou.
18. Žalobkyně má navíc za to, že § 254a daňového řádu ani po novele č. 170/2017 Sb. není v souladu s požadavky práva Evropské unie. Toho si byl vědom i zákonodárce, když ustanovení opět novelizoval zákonem č. 283/2020 Sb., s účinností od 1. 1. 2021. Nově činí úroková sazba polovinu sazby úroků z prodlení (z repo sazby zvýšené o 8 procentních bodů). Sazba úroků z daňového odpočtu je přitom jediná úroková sazba, která se v rámci dané novely daňového řádu zvyšovala. Všechny ostatní sazby se snižovaly. Kolize výše úrokové sazby dle § 254a daňového řádu (v původním znění) s požadavky evropského práva přitom spočívala v tom, že dosud stanovená sazba neodpovídala úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

(srov. rozsudky KORDÁRNA a EPET). Žalobkyně podotýká, že výše úrokových sazeb z povoleného přečerpání účtu (kontokorent) se v roce 2019 pohybovala nad 15 % (kontokorentní úvěr považuje žalobkyně pro srovnání za nejvhodnější).

19. Žalobkyně dále nesouhlasí se zdůvodněním žalovaného, proč považuje úrokovou sazbu dle § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 za adekvátní paušalizovanou náhradu škody. Z judikatury Soudního dvora Evropské unie nevyplývá, že by úroková sazba měla pokrývat toliko inflaci. Naopak z judikatury plyne, že škodu za nemožnost nakládat se zadržnými finančními prostředky nepředstavuje inflace, ale převážně ušlý zisk, případně náklady na obstarání finančních prostředků v dané výši pro zabránění vzniku ušlého zisku. Nadto z napadeného rozhodnutí ani nevyplývá, že by výše úroku dle § 254a daňového řádu v aplikovaném znění inflaci vůbec pokrývala, natož překračovala.
20. Žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, kromě výše uvedených důvodů (nedostatečné odůvodnění odchýlení se od právních názorů podaných judikaturou) i proto, že žalovaný na stranách 2 a 9 pracuje s obdobím 1. 1. 2016 až 28. 9. 2019, na straně 10 však pracuje s obdobím od 1. 7. 2017 do 28. 9. 2020. Jde přitom o klíčové časové vymezení pro věcnou stránku napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

21. Žalovaný se s námitkami žalobkyně neztotožnil. Nadále odmítá závěr Nejvyššího správního soudu z rozsudku LESOTRANS ohledně použitelnosti pravidel z rozsudku KORDÁRNA na celou dobu úročení. Při jeho aplikaci by nebylo možné žádným způsobem zohlednit měnící se cenu peněz a tedy úrokovou sazbu platnou v době, kdy dluh stále ještě trvá. Navíc tento rozsudek odporuje usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143.
22. Odkazy žalobkyně na rozsudky č. j. 7 Afs 351/2019-24 a č. j. 9 Afs 36/2012-45 považuje žalovaný za nepřipadné, rozsudky nejsou přílehlavé k projednávané věci. Týkají se úroku z prodlení, který však nelze srovnávat s úrokem dle § 254a daňového řádu, oba mají zcela odlišnou povahu, o čemž svědčí jejich rozdílné zařazení v daňovém řádu.
23. K námitce nesouladu § 254a daňového řádu po novele č. 170/2017 Sb. s unijním právem žalovaný poukázal na statistiku České národní banky – přehled průměrných úrokových sazeb z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům. Úroková sazba dle citovaného ustanovení téměř vždy převyšovala úrokovou sazbu ze statistiky České národní banky.
24. Pokud žalovaný vymezil na straně 10 napadeného rozhodnutí chybně období od 1. 1. 2016 do 28. 9. 2020, jedná se o zřejmou chybu v psaní. Na dalších stranách (2, 3, i 9) napadeného rozhodnutí je jasně uvedeno, že žalobkyni byl přiznán úrok za období od 1. 1. 2016 do 28. 9. 2019.

IV. Replika žalobkyně

25. Žalobkyně upozornila, že nesprávnost závěru o obsolenci přechodného ustanovení k novele č. 170/2017 Sb. stvrdila aktuální judikatura Městského soudu v Praze (rozsudek ze dne 11. 11. 2021, č. j. 14 Af 15/2021-28) i Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021-45).
26. Podle žalobkyně nemůže obstát argument žalovaného, že rozsudek LESOTRANS odporuje dřívějšímu usnesení rozšířeného senátu (nezohledněním nové právní úpravy z doby, kdy dluh stále *trvá*). Rozsudek usnesení cituje a je s ním v plném souladu.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

27. Argument, že aplikací pravidel dle rozsudku Kordárna by nebylo žádným způsobem možné zohlednit měnící se cenu peněz (tedy úrokovou míru platnou v době, kdy dluh stále trvá), je dle žalobkyně ekonomicky chybný, neodpovídá ani záměru zákonodárce.
28. Žalobkyně setrvává na názoru, že rozsudky týkající se úroků z prodlení (č. j. 7Afs 351/2019-24 a č. j. 9 Afs 36/2012-45) jsou přílehlivé na posuzovanou věc. Úrok z prodlení není natolik odlišným institutem od úroku z odpočtu, aby to odůvodňovalo rozdílný přístup k časové působnosti právních předpisů, kterými jsou upraveny.
29. Ohledně úrokové sazby dle § 254a daňového řádu po novele č. 170/2017 Sb. je už ze samotného vyjádření žalovaného jasné, že nesplňuje ani základní podmínku judikatury Soudního dvora Evropské unie, neboť nedosahuje ani inflace ani úrokové sazby u úvěrů nefinančním institucím.
30. Žalobkyně má za to, že si zákonodárce byl nedostatků úpravy úroku dle § 254a daňového řádu po novele č. 170/2017 Sb. vědom, proto toto ustanovení opětovně novelizoval v roce 2021. Rozpor úpravy s evropským právem pak nedávno deklaroval také Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 26. 10. 2021, č. j. 52 Af 25/2021-55.

V. Posouzení žaloby Městským soudem v Praze

31. Soud dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**soudní řád správní**“), přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonnosti, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
32. Soud o věci rozhodl bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 soudního řádu správního, protože účastníci s takovým postupem souhlasili.
33. Soud v první řadě předesílá, že napadené rozhodnutí o zamítnutí odvolání směřujícího proti nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 a násl. daňového řádu podléhá soudnímu přezkumu. Dosvědčuje to bohatá judikatura správních soudů, viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62.
34. Soud dále konstatuje, že skutkový stav je mezi stranami nesporný. Spor se týká výlučně právních otázek: časové působnosti právních norem, použitelnosti konkrétních ustanovení, respektive posouzení případné nepřezkoumatelnosti rozhodnutí.
35. Základní otázkou je, zda bylo možné na posuzovaný úrok aplikovat § 254a daňového řádu ve znění po novele č. 170/2017 Sb. či nikoliv. Žalovaný má za to, že ano. Své stanovisko opřel o několik důvodů, z nichž každý žalobkyně napadá a věcně s ním polemizuje.
36. K tomu soud předně podotýká, že podrobná argumentace žalobkyně ve vztahu k jednotlivým nosným důvodům rozhodnutí svědčí o tom, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Nepřezkoumatelnost je vada rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti či vnitřní rozpornosti takového rázu, že z něj zejména nelze vůbec vyčíst, jak správní orgán rozhodl, jakými úvahami se ve svém rozhodování řídil apod. Vady takové intenzity soud v napadeném rozhodnutí neshledal. Ani zjevné chyby v psaní, na které žalobkyně upozornila, nebrání přezkumu rozhodnutí a nijak nesnižují jeho srozumitelnost. Úvahy, kterými se žalovaný při svém rozhodování řídil, včetně důvodů, které jej k rozhodnutí vedly, jsou v napadeném rozhodnutí jasně vyjádřeny. Soudu tedy nic

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

nebrání přezkoumat napadené rozhodnutí věcně z hlediska zákonnosti dle jednotlivých žalobních bodů.

37. Podle § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění do 31. 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.*“
38. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020: „*Je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí (...).*“
39. Podle § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (tj. od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020): „*Daňovému 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.*“
40. Podle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění zákona č. 170/2017 Sb. (tj. od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020): „*Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.*“
41. Přechodné ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, stanoví: „*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.*“
42. Soud shledal důvodnými námitky žalobkyně proti aplikaci § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017. Soud opakuje, že důvody, pro které se žalovaný rozhodl na část úročeného období aplikovat § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění zákona č. 170/2017 Sb., má sice za jasně vyjádřené a dostatečně zdůvodněné, avšak současně za nesprávné. Žalovaný dotčené ustanovení aplikoval nejen v rozporu se zákonem (s přechodným ustanovením zákona č. 170/2017 Sb.), ale i s judikaturou správních soudů.
43. Žalovaný prohlásil předmětné přechodné ustanovení novely č. 170/2017 Sb. za obsoletní. Soud však tento právní názor žalovaného nesdílí a přechodné ustanovení za obsoletní nepovažuje.
44. Soud předně nesouhlasí s úvahou žalovaného, že zákonodárce přechodné ustanovení konstruoval ve víře, že odkazované starší znění § 254a daňového řádu bylo platné, eurokonformní a plně aplikovatelné. Z důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb. naopak vyplývá, že si zákonodárce byl problematičnosti původního znění § 254a daňového řádu dobře vědom. Důvodová zpráva k novele zdůvodňuje změnu § 254a daňového řádu nutností reagovat na vývoj judikatury Soudního dvora Evropské unie. V této souvislosti

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

pak přímo zmiňuje usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 21. 10. 2015 ve věci Kovožber (C-120/15), jehož závěr lze ve stručnosti shrnout tak, že unijní úprava daně z přidané hodnoty nepřipouští takovou vnitrostátní úpravu úroku z daňového odpočtu, která by odvozovala počátek úročení od úkonu finanční správy, nezávislého na vůli daňového subjektu. Stejným deficitem, jako slovenská úprava úroku z daňového odpočtu v případě Kovožber, trpělo i původní znění § 254a daňového řádu, což později potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku EPET. Není přitom bez významu, že Nejvyšší správní soud v rozsudku EPET prohlásil rozpor úrokové sazby a počátku úročení stanovených § 254a daňového řádu s unijním právem za *acte éclairé*. Tedy rozpor byl podle něj natolik zřejmý z dosavadní judikatury Soudního dvora Evropské unie, že nebylo nutné pokládat soudnímu dvoru předběžnou otázku. Jednoznačnost evropské judikatury ostatně stvrdil i Soudní dvůr, neboť kauzu Kovožber rozhodl formou usnesení, nikoliv rozsudku (formu rozsudku by zvolil tehdy, pokud by v něm řešil dosud nejudikovanou právní otázku).

45. Vzhledem k výše uvedenému má soud za to, že zákonodárce zařadil do novely č. 170/2017 Sb. posuzované přechodné ustanovení s plným vědomím, že obsahuje odkaz na ne zcela aplikovatelnou právní úpravu. Při výkladu přechodného ustanovení je nutné zohlednit princip racionálního zákonodárce, který říká, že zákonodárce nevytváří zákonná pravidla bezúčelně a svévolně, nýbrž jimi vždy sleduje určitý cíl. Soud přitom spatřuje normativní význam přechodného ustanovení v postavení najisto, že § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 lze použít pouze tehdy, pokud lhůta k podání daňového přiznání uplynula až po nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb., jako tomu bylo v nyní posuzované věci u žalobkyně. Rozpor § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017 s unijním právem takové interpretaci dle přesvědčení soudu nijak nebrání.
46. Stejný názor k použitelnosti citovaného přechodného ustanovení novely č. 170/2017 Sb. zaujal v obdobné věci také Nejvyšší správní soud. V rozsudku ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021-45, v bodě 18 mimo jiné uvedl: *„Nedává tak smyslu, aby na nynější věc dopadalo ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017, pokud ani zákonodárce jeho zpětné použití nezamýšlel. Opačný postup nabourává důvěru daňového subjektu v to, že na jeho případ nebude použita právní úprava se zpětnou účinností. Navíc, jak správně poznamenává žalobkyně, rozsudky kasačního soudu nemají derogační účinek, a tak na § 254a ve znění do 30. 6. 2017 ani na čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. nelze pohlížet jako na neexistující ustanovení.“*
47. Soud má za důvodnou také žalobní námitku nerespektování judikatury správních soudů. Nejvyšší správní soud v rozsudku LESOTRANS uvedl, že *„v souladu s ustálenou judikaturou 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 (v posuzovaném případě nevyplaceného nadměrného odpočtu vykázaného daňovým subjektem v daňovém tvrzení, který je předmětem kontrolního postupu správce daně), zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. S tímto názorem NSS Generální finanční ředitelství souhlasí. Pro daný případ to znamená, že posuzování okamžiku vzniku nároku na úrok je nutné vázat na okamžik uplynutí lhůty tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za které je nárok na odpočet uplatňován.“* Nejvyšší správní soud tedy rozsudku LESOTRANS dovodil, že pro aplikaci hmotněprávních pravidel úročení nadměrných odpočtů je rozhodná právní úprava v okamžiku, kdy úročený dluh vznikl.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

48. V nyní posuzované věci vznikl dluh (nastalo prodlení státu s vrácením odpočtu) před účinností novely daňového řádu č. 170/2017 Sb. Jedná se o velmi obdobnou situaci jako u rozsudku LESOTRANS, kde Nejvyšší správní soud uvedl (k otázce použitelnosti novely daňového řádu účinné od 1. 1. 2015): „*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.*“ Zdejší soud má za to, že na nyní posuzovanou věc není důvod nahlížet jinak. Navíc, jak soud vysvětlil výše, oproti rozsudku LESOTRANS je případ žalobkyně odlišný v tom, že novela č. 170/2017 Sb. obsahuje přechodné ustanovení, které výslovně zapovídá použití novelizovaného znění daňového řádu na úroky, které vznikly před účinností novely. Právní názor žalovaného je tedy zcela zjevně nesprávný a vede k nepřipustnému retroaktivnímu působení právní úpravy na hmotněprávní postavení žalobkyně.
49. Soud dále podotýká, že žalovaný shora uvedenou pasáž rozsudku LESOTRANS sice v napadeném rozhodnutí ocitoval, zároveň však obratem tento postoj popřel tvrzením, že „*úrok vzniká jednotlivě za každý den prodlení*“, tudíž jakmile nárok na úrok vznikl (uplynula „přiměřená“ doba, po kterou správce daně mohl zdržovat daňový přeplatek, aniž by daňovému subjektu vznikl nárok na úrok), musí se poté zkoumat, jaká se uplatní úroková sazba. Způsob, jakým žalovaný odůvodnil odchýlení se od rozsudku LESOTRANS, však soud nepovažuje za nikterak přesvědčivý. Nesouhlas se závěry tohoto rozsudku žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůvodnil tím, že „*při jeho aplikaci by nebylo žádným způsobem možné zohlednit měnící se cenu peněz a tedy úrokovou sazbu platnou v době, kdy dluh stále ještě trvá.*“ Dle soudu není vůbec zřejmé, proč se žalovaný domnívá, že úroková sazba ve výši repo sazby platné pro první den daného kalendářního pololetí zvýšené o dva procentní body zohledňuje cenu peněz více, než stejná repo sazba zvýšená o čtrnáct procentních bodů. Pokud totiž druhá jmenovaná úroková sazba dle § 155 odst. 5 daňového řádu cenu peněz nezohledňuje, nabízí se otázka, proč ji zákonodárce v daňovém řádu ponechal i nadále. Soud naopak míní, že měnící se cenu peněz v čase reflektuje právě repo sazba stanovená Českou národní bankou, která se v čase mění a ovlivňuje tak i, mimo jiné, měnící se cenu úvěrů, kterými by žalobkyně byla nucena finanční správou zdržované prostředky nahradit.
50. Argument žalovaného o (ne)zohlednění ceny peněz v čase dále oslabuje srovnání s dalšími typy úroků v daňovém řádu. Úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu i úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu stanovují stejnou úrokovou sazbu (repo sazba zvýšená o čtrnáct procentních bodů), v případě exekuce nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu je úroková sazba dokonce dvojnásobná. Také úrok z posečkáni dle § 157 daňového řádu počítá se sazbou vyšší, než dle novelizovaného znění § 254a daňového řádu. V čem je sazba dle § 254a daňového řádu ve znění zákona č. 170/2017 Sb. ohleduplnější k měnící se ceně peněz, proto není soudu vůbec zřejmé.
51. K tomu soud připomíná, že správní orgány jsou povinny řídit se závěry správních soudů a vykládat právní předpisy v souladu s výkladem podaným judikaturou. Fakt, že konkrétní rozsudek nebyl vydán rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, nijak nesnižuje závaznost v něm podaného výkladu. Hodlá-li správní orgán určitý případ rozhodnout odlišně a použít jiný výklad, je na něm, aby odchylku náležitě a přesvědčivě zdůvodnil.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Tedy aby vysvětlil, v čem je jím řešená situace odlišná od případu řešeného soudem. Vysvětlení podané žalovaným v napadeném rozhodnutí ovšem nemůže obstát, neboť stojí na v základu chybných předpokladech.

52. Soud tedy shrnuje, že napadené rozhodnutí stojí na nesprávném právním názoru, že na posuzovaný úrok bylo potřeba aplikovat právní úpravu § 254a daňového řádu ve znění po novele č. 170/2017 Sb. Uvedený postup však vylučuje vyloučení zvláštní přechodné ustanovení citované novely daňového řádu. Nerespektováním judikatury ze strany žalovaného pak došlo k porušení legitimního očekávání žalobkyně.
53. Soud se již podrobněji nezabýval námitkami rozporu § 254a daňového řádu ve znění novely č. 170/2017 Sb. s požadavky práva Evropské unie, neboť se jedná o námitky vztahující se k právní úpravě, která na posuzovanou věc vůbec neměla být použita. To platí i pro polemiku ohledně toho, zda je úroková sazba dle předmětného ustanovení způsobilá pokrýt alespoň inflaci. Soud není povolán k řešení právních otázek, jejichž zodpovězení nemůže ovlivnit výsledek přezkumu, natož posuzovat rozpor s unijním právem u právní úpravy, kterou nelze na případ žalobkyně použít.

VI. Závěr

54. Žalobkyně se svými námitkami proti napadenému rozhodnutí uspěla. Městský soud proto žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního).
55. Soud rozhodl o nákladech řízení dle § 60 odst. 1 soudního řádu správního, tedy přiznal je úspěšné žalobkyni. Náhrada nákladů sestává ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč, odměny za 3 úkony právní služby [§ 11 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif) – tj. převzetí zastoupení, podání žaloby, replika] ve výši 3 100 Kč za úkon [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], tj. celkem 9 300 Kč, a náhrady hotových výdajů za tři úkony v částce 300 Kč za úkon, tj. celkem 900 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Vzhledem k tomu, že právní zástupce osvědčil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, náleží mu dále částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 %, vypočtená z odměny za zastupování a náhrad, ve výši 2 142 Kč. Celkem tedy žalobkyni náleží 15 342 Kč.

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 soudního řádu správního 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

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, 23. června 2022

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.