



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Radka Malenovského v právní věci

žalobce: **EUROCORP TRADE s.r.o.**, IČ: 03111199
sídlem Sychrov 1061, 766 01 Valašské Klobouky
zastoupený BD Consult, s.r.o., vykonávajícím daňové poradenství
sídlem Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3, IČ: 25615955

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2020 č. j. 45988/20/5300- 21442-713011,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 10. 12. 2020 č. j. 45988/20/5300- 21442-713011, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15 342 Kč, a to k rukám zástupce žalobce BD Consult, s.r.o. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Dne 25. 11. 2015 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2015, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 974 286 Kč. Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil výzvou ze dne 18. 12. 2015 postup k odstranění pochybností týkající se nadměrného odpočtu tvrzeného v daňovém přiznání. Dne 13. 4. 2016 zahájil s žalobcem za zdaňovací období říjen 2015 daňovou kontrolu pro správné zjištění a stanovení daně za toto zdaňovací období. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal v plné výši oprávněnost nadměrného odpočtu a na základě výsledků daňové kontroly správce daně vydal dne 12. 7. 2017 platební výměr na DPH za říjen 2015 (č. j. 1509106/17/3311-50523-701883), kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 840 784 Kč. Žalovaný 29. 3. 2019 rozhodnutím č. j. 13244/19/5300-21442-712715 rozhodnutí správce daně z 12. 7. 2017 změnil tak, že žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši 1 974 286 Kč.
2. Rozhodnutím č. j. 1405699/19/3311-50523-701972 ze dne 16. 7. 2019 správce daně přiznal žalobci úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období říjen 2015 v celkové výši 25 365 Kč.
3. Žalobce se proti rozhodnutí správce daně o úroku z daňového odpočtu ze dne 16. 7. 2019 odvolal. Žalovaný *napadeným rozhodnutím* změnil rozhodnutí správce (z 16. 7. 2019) daně o úroku z daňového odpočtu tak, že žalobci přiznal z částky 840 784 Kč (přiznané platebním výměrem č. j. 1509106/17/3311-50523-701883 ze dne 12. 7. 2017) za období **od 1. 2. 2016** (od 1. dne 4. měsíce od konce zdaňovacího období říjen 2015, za který byl nadměrný odpočet uplatněn a následně vyměřen) **do 30. 6. 2017** (do dne posledního účinnosti právní úpravy úroku z daňového odpočtu upravené daňovým řádem, a která byla v důsledku rozporu právem EU neúčinnou) **úrok** ze zadržného nadměrného odpočtu ve výši **167 000,43 Kč podle sazby podle § 155 odst. 5 zákona** č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jako „daňový řád“) ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2013 – 34 ze dne 25. 9. 2014 (dále jen „*rozsudek Kordárna*“) a **od 1. 7. 2017 do 3. 8. 2017** (do dne vrácení nadměrné odpočtu) úrok z daňového odpočtu ve výši **1 605,55 Kč podle sazby podle § 254a** daňového řádu ve znění **účinném od 1. 7. 2017**, tj. celkem ve výši 168 606 Kč. Dále žalobci přiznal z částky 1 133 502 Kč (rozdíl mezi nadměrným odpočtem vyměřeným rozhodnutím žalovaného č. j. 13244/19/5300-21442-712715 ze dne 29. 3. 2019 a nadměrným odpočtem vyměřeným správcem daně platebním výměrem č. j. 1509106/17/3311-50523-701883 ze dne 12. 7. 2017) za období **od 1. 2. 2016** (od 1. dne 4. měsíce od konce zdaňovacího období říjen 2015, za který byl nadměrný odpočet uplatněn a následně vyměřen) **do 30. 6. 2017** (do dne posledního účinnosti právní úpravy úroku z daňového odpočtu upravené daňovým řádem, a která byla v důsledku rozporu s unijním právem neúčinnou) úrok ze zadržného nadměrného odpočtu ve výši **225 141,45 Kč podle sazby podle § 155 odst. 5 daňového řádu** ve smyslu rozsudku Kordárna a **od 1. 7. 2017 do 11. 8. 2017** (do posledního dne pro vrácení nadměrné odpočtu dle § 105 zákona o dani z přidané hodnoty) úrok z daňového odpočtu ve výši **2 673,82 Kč podle sazby podle § 254a** daňového řádu **ve znění účinném od 1. 7. 2017**, tj. celkem ve výši 227 816 Kč. Žalovaný tedy přiznal žalobci úrok ze zadržovaného odpočtu v celkové výši 396 422 Kč.
4. Žalovaný tak v napadeném rozhodnutí žalobci přiznané úroky rozdělil do dvou skupin: *1. období* – úrok *od 1. 2. 2016 do 30. 6. 2017* z částek 840 784 Kč a z 1 133 502 Kč za použití úrokové sazby 14 % + REPO sazba ČNB platná v 1. den kalendářního pololetí, tedy **14,05 % p. a.**; *2. období* – a) úrok *od 1. 7. 2017 do 3. 8. 2017* z částek 840 784 Kč a b) úrok ode dne 1.

7. 2017 do 11. 8. 2017 z 1 133 502 Kč za použití úrokové sazby 2 % + REPO sazba ČNB platná v 1. den kalendářního pololetí, tedy **2,05 % p. a.** Žalovaný své rozhodnutí odůvodnil zejména následovně: „...je nutné rozdělit dobu, kterou byl odvolateli zadržován nadměrný odpočet na dva časové úseky. První časový úsek představuje období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. V tomto časovém úseku odvolací orgán respektuje rozhodnutí NSS, který se právě k této úpravě účinné do 30. 6. 2017 vyjadřoval, a to tak, že tehdy platná a účinná právní úprava nebyla v souladu s evropským právem a je nutné ji považovat za obsolentní.... tak za toto období náleží odvolateli úrok z nadměrného odpočtu dle rozhodnutí Kordorána, a to nejen ve vztahu k výši tohoto úroku, ale také ve vztahu k okamžiku, od kterého je úrok z nadměrného odpočtu přiznáván. Druhým časovým úsekem je pak úsek od 1. 7. 2017 do okamžiku, kdy byl odvolateli nadměrný odpočet správcem daně vyplacen. Za toto období náleží odvolateli úrok **dle § 254a** daňového řádu ve znění **účinném od 1. 7. 2017**, tedy ve výši repo sazby navýšení **o dva procentní body**. Odvolací orgán **neshledává důvodu** pro takový postup, kdy pouze proto, že lhůta pro podání daňového přiznání uplynula před 1. 7. 2017, je nutné pro výši úroků po celou dobu úročení (resp. i od 1. 7. 2017) **užít § 155 odst. 5** daňového řádu. Přechodné ustanovení obsažené v čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. ukládá v případě, že lhůta pro podání daňového přiznání uplynula před 1. 7. 2017, aplikovat § 254a daňového řádu účinného od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (úrok ve výši 1 %). NSS však zkonstatoval, že § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, se neaplikuje. **Přechodné ustanovení** obsažené v čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. upravuje aplikaci § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, při přechodu na novou právní úpravu. Pokud tedy bylo dotčené ustanovení rozsudkem NSS derogováno, pak se k němu vztahující přechodné ustanovení stává obsoletním. Je-li daná právní úprava neaplikovatelná, pak přechodné ustanovení upravující její aplikaci při přechodu na novou právní úpravu **těž nelze aplikovat**. Ust. § 254a daňového řádu účinné od 1. 7. 2017 je pak speciálním ustanovením ve vztahu k rozhodnutí Kordárna a má proto aplikační přednost před tímto rozhodnutím. Neboť zákon č. 170/2017 Sb. nabyl účinnosti před vydáním rozsudku EP ENERGY TRADING, nepočítá se situací, kdy bylo užití § 254a daňového řádu (od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017) vyloučeno. Nelze pak bez dalšího tedy uzavřít, že pokud v dané situaci přechodné ustanovení upravilo, že se namísto 2% úroku použije 1% úrok (který byl však později shledán jako nepřiměřený a pro daňový subjekt „méně výhodný“), použije se namísto toho § 155 odst. 5 daňového řádu.“

II. Obsah žaloby (a repliky žalobce k vyjádření žalovaného)

5. *Předmětem sporu účastníků je žalobcem užitá úroková sazba **2,05 % p. a.**; podle žalobce měl žalovaný použít sazbu **14,05 % p. a.** Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že přechodné ustanovení čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. se nepoužije. Pravidla daná novelou daňového řádu č. 170/2017 Sb. lze použít až na problematiku daňového odpočtu u daňových tvrzení, u nichž lhůta pro jejich podání uplynula po účinnosti novely zákona, tedy u DPH nejdříve u daňových tvrzení za červen 2017 (tedy v termínu, kdy je účinná novela č. 170/2017 Sb.). Rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jako „NSS“) z 16. 7. 2020 sp. zn. 1 Afs 445/2019 (dále jako „rozsudek EP ENERGY TRADING“) uvádí, že na nárok na úrok z odpočtu - na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 - platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Kordárna. Neuvádí nic o tom, že by se shora citovaná přechodná ustanovení neuplatnila. Jestliže rozsudek EP ENERGY TRADING označuje znění před novelou za nepoužitelné a přiznává východiska rozsudku Kordárna (úrok 14 % p.a. + REPO), pak je přiznává na celé období - tedy před 1. 7. 2017 i po 1. 7. 2017. Pakliže přechodná ustanovení uvádějí, že pro daňové odpočty*

uplatněné v daňovém tvrzení se lhůtou uplynulou přede dnem nabytí účinnosti novely 170/2017 Sb., tedy před 30. 6. 2017, se uplatní úrok z daňového odpočtu ve znění před účinností této novely (tedy ve znění platném od 1. 1. 2015, ve výši 1 % + REPO), tak zákon praví, že se pro toto období použije bez ohledu na novelu č. 170/2017 Sb. (příznávající úročení 2 % + REPO). Ustanovení § 254a daňového řádu před 1. 7. 2017 platí – NSS jen „zrušil“ výši sazby a časové období výpočtu, u kterých odkázal na pravidla rozsudku „Kordárna“. Platí teze „v jaké sazbě úrok začal, taková sazba se použije po celou dobu jeho výpočtu“ (např. rozsudek NSS z 19. 6. 2019 č. j. 7 Afs 373/2018 – 39). Pro případ, že by se soud přiklonil k názoru žalovaného (o neaplikovatelnosti přechodného ustanovení k zákonu č. 170/2017 Sb.), žalobce uvedl další námitky (že i sazba úroku 2 % je diskriminačně nízká, v rozporu s právem EU).

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný ve vyjádření uvedl zejména následující. Nejvyšší správní soud v rozsudku EP ENERGY TRADING uvedl, že § 254a daňového řádu účinného od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 nelze aplikovat pro rozpor s právem EU. Proto není možno aplikovat ani přechodná ustanovení k vztahující se k této právní úpravě (odkazují na obsoletní úpravu). Ustanovení § 254a daňového řádu účinné od 1. 7. 2017 má aplikační přednost před rozsudkem Kordárna. Úpravou účinnou od 1. 7. 2017 byla zaplněna mezera v právu. Úrok z daňového odpočtu příznávaný od 1. 7. 2017 (repo sazba navýšená o 2 % body) je souladný s požadavky evropského práva. Ostatně § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 soud neprohlásil za rozporné právem EU. Není proto důvod pro další analogické využití ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Následně žalovaný snesl argumentaci, podle které sazba úroků v § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 je stanovena na přiměřené úrovni.

IV. Právní posouzení

7. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.
8. Podstatou sporu je, že podle žalobce žalovaný měl - i pro přiznání úroků od 1. 7. 2017 do 3. 8. 2017 a do 11. 8. 2017 - neaplikovat § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017, jelikož to plyne z přechodného ustanovení k zákonu č. 170/2017 Sb. a i toto ustanovení odporuje požadavkům směrnice o DPH a judikatury Soudního dvora EU (neposkytuje adekvátní kompenzaci a je v rozporu s daňovou neutralitou a tímto postupem taktéž došlo k porušení zásad rovnosti). Podle žalobce tak měl žalovaný i pro přiznání úroků od 1. 7. 2017 do 3. 8. 2017 a do 11. 8. 2017 aplikovat **§ 155 odst. 5 daňového řádu** ve smyslu rozsudku Kordárna - užít úrokovou sazbu ve výši 14,05 % ročně.
9. Podle § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 platilo: „(1) 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. (2) Úrok 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

vsak do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. (3) 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...“.

10. Podle čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že členské státy mají určitý autonomní prostor při stanovení podmínek, za nichž v souladu s čl. 183 směrnice o DPH vzniklý nadměrný odpočet vyplatí nebo převedou do následujícího období. To ovšem neznamená, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (rozsudky Soudního dvora z 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 E. M. I., nebo z 6. 7. 2017 ve věci C-254/16 Glencore Agriculture Hungary). Autonomie členských států je ohraničena zejména zásadami rovnocennosti a efektivity. Zásada rovnocennosti vyžaduje stejný režim v případě porušení unijního práva a porušení práva vnitrostátního. Zásada efektivity členským státům zakazuje znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (viz též rozsudky Soudního dvora z 19. 7. 2012 ve věci C-591/10 Littlewoods Retail a další, nebo z 24. 10. 2013 ve věci C-431/12 Rafinăria Steaua Română).
11. Jedním z principů společného systému DPH je zásada neutrality, která se v procesní rovině projevuje zejména tím, že plátce daně má možnost odečíst si od daně na výstupu daň zaplacenou dodavateli na vstupu. Pokud výše daně na vstupu překročí výši daně na výstupu, vzniká plátcům daně nadměrný odpočet. Členské státy v takovém případě musí umožnit, aby plátce daně za vhodných podmínek dosáhl splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu, tj. vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a přijatý způsob vrácení nesmí pro plátce daně v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko (viz též rozsudek Soudního dvora z 10. 7. 2008, ve věci C-25/07, Sosnowska). Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Podmínky úhrady úroků z prodlení, zejména sazbu a způsob jejich výpočtu, stanoví při zohlednění shora uvedených zásad vnitrostátní právní řád členského státu (rozsudek z 28. 2. 2018 ve věci C-387-16 Nidera BV).
12. Odrazem těchto požadavků má být ve vnitrostátním právním řádu ustanovení § 254a daňového řádu, které upravuje podmínky pro vznik nároku na výplatu úroku ze zadržovaného odpočtu daně a především stanoví výši úroku.
13. Otázkou souladnosti citovaného ustanovení - ve znění **do 30. 6. 2017** - s právem EU se zabýval již NSS v rozsudku EP TRADING: „...podle § 254a daňového řádu [ve znění účinném od 1. ledna 2015 do 30. června 2017] odpovídá úrok z daňového odpočtu ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1procentní bod. Již na první pohled je bez nutnosti bližšího zkoumání zřejmé, že takto stanovená výše úroku neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Právní úprava je proto i v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH [...] vnitrostátní soudy jsou povinny v případě potřeby neaplikovat ustanovení vnitrostátního právního předpisu, které je v rozporu s unijním právem (viz rozhodnutí Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 Delphi Hungary, nebo ze dne ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 Kozovber). Ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení doby, za níž náleží

daňovému subjektu úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, i co do stanovení výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Z tohoto důvodu je nelze v posuzovaném případě aplikovat.“

14. Při posuzování výše úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu NSS vycházel a ve své podstatě navazoval na rozsudek Kordárna, kterým vytyčil základní pravidla pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu a určení jeho výše. Zjednodušeně řečeno, daňovému subjektu - *podle rozhodnutí Kordárna - náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu*. K závěrům rozsudku Kordárna se NSS poté přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (např. rozsudky z 6. 10. 2016 č. j. 9 Afs 225/2015 – 72, z 15. 12. 2016 č. j. 7 Afs 173/2016 -26, z 12. 1. 2017 č. j. 7 Afs 196/2016- 33, z 12. 1. 2017 č. j. 4 Afs 206/2016 – 32, z 27. 9 2017 č. j. 10 Afs 51/2016 – 43).
15. Rozsudky NSS žalovaný respektoval co do určení úroku za dobu do 1. 2. 2016 do 30. 6. 2017. Podstatou sporu však je určení a užití úrokové sazby ohledně úroku od 1. 7. 2017 (zde do 3. 8. 2017 a do 11. 8. 2017). Žalovaný – při neaplikaci čl. XI přechodného ustanovení, bodu 3, zákona č. 170/2017 Sb. - rozhodl tak, že pro období od 1. 7. 2017 přiznal žalobci úrok ve výši 2 %, resp. **2,05 %**, tedy ve výši úroku podle § 254a daňového řádu ve znění **účinném od 1. 7. 2017**, který aplikoval.
16. Dne 1. 7. 2017 nabyl účinnosti zákon č. 170/2017 Sb., na základě něhož § 254a daňového řádu zní: *„(1) 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... (3) Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí...“*. Na základě nové úpravy tak náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu ve výši repo sazby + 2 %. Oproti předcházející úpravě jde o zvýšení o 1 procentní bod.
17. Podle čl. XI **přechodného ustanovení**, bodu 3 **zákona č. 170/2017 Sb.** - kterým byl od 1. 7. 2017 novelizován § 254a daňového řádu (ve znění od 1. 7. 2017) - platí: *„3. U daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula **předem dnem nabytí účinnosti** tohoto zákona, se uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění **účinném předem dnem nabytí účinnosti** tohoto zákona.“*
18. V souzené věci je sporná otázka výkladu a aplikace přechodného ustanovení čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. (dále jako „*přechodné ustanovení*“). Podle žalovaného k přechodnému ustanovení vůbec nelze přihlídnout, a proto se užije pro určení výše úroku § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017. Podle žalobce naopak je nezbytné přechodné ustanovení aplikovat - tedy uplatnit právní úpravu výše úroku (§ 254a odst. 3 daňového řádu) ve znění účinném před 1. 7. 2017, kteroužto právní úpravu však již NSS posoudil jako odporující právu EU s následkem v podobě povinnosti ji neaplikovat a stanovit tak vyšší úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Soud shledal výklad a aplikaci přechodného ustanovení provedený žalovaným za nezákonný, a tím dospěl i k závěru o přiznání úroku žalobci v nezákonné věci.
19. Právní názory vyslovené NSS např. v rozsudku Kordárna a EP TRADING na souzenou věc

dopadají (žalobci byl zadržán nadměrný odpočet). Nelze přistoupit na názor žalovaného, že přechodné ustanovení (zákona č. 170/2017 Sb.) je nepoužitelné, neboť odkazuje na právní úpravu, která byla shledána rozpornou s právem EU. Přechodné ustanovení odkazuje na znění § 254a daňového řádu do 30. 6. 2017, jež se tak použije i v případě úroků vzniklých za období následující po 30. 6. 2017 (metoda jazykového výkladu).

20. Stejný interpretační závěr (o užití § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017 i u daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula před 1. 7. 2017) plyne i z metody teleologického výkladu. Každá právní norma má svůj smysl a účel, který lze dovodit zejména z autentických dokumentů vypovídajících o vůli a záměrech zákonodárce, mezi něž patří důvodová zpráva k návrhu zákona, uvědomujíc si skutečnost, že ze souhlasu zákonodárce s osnovou návrhu lze prezumovat i jeho souhlas s jejími důvody [nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 319/05, či rozsudek NSS ze dne 22. 8. 2013 č. j. 1 As 67/2013-42 (bod 21.)]. Zákonodárce v důvodové zprávě (k zákonu č. 170/2017 Sb.) jednoznačně projevil vůli, aby se § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017 aplikovalo i u daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula před 1. 7. 2017: *“V rámci přechodného ustanovení se navrhuje výslovně stanovit, že nové znění § 254a daňového řádu (tj. znění účinné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona) se nepoužije na daňové odpočty uplatněné v daňových tvrzeních a dodatečných daňových tvrzeních, u nichž přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona uplynula lhůta stanovená pro jejich podání. Důsledkem toho mj. je, že nové znění § 254a se neuplatní na postupy k odstranění pochybností, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, resp. po dni nabytí účinnosti tohoto zákona v případě, že se vztahují k řádným daňovým tvrzením a dodatečným daňovým tvrzením, u nichž uplynula lhůta pro jejich podání přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Na tyto postupy se tak bude aplikovat právní úprava § 254a daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Nová právní úprava se tak neuplatní ani na jiné kontrolní postupy (daňovou kontrolu), které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, resp. po dni nabytí účinnosti tohoto zákona v případě, že se vztahují k řádným daňovým tvrzením a dodatečným daňovým tvrzením, u nichž uplynula lhůta pro jejich podání přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Podmínky, za kterých vzniká úrok z daňového odpočtu podle stávajícího znění § 254a daňového řádu tak zůstávají nezměněny. Ambicí navrhované změny není retroaktivní působení.“*
21. Opačný výklad (tj. výklad žalovaného) nabourává důvěru daňového subjektu v to, že na jeho případ nebude použita právní úprava se zpětnou účinností (hledisko m. j. právní jistoty). Nárok na úrok daňového odpočtu je hmotněprávním nárokem daňového subjektu. Taktéž z judikatury NSS plyne, že pro aplikaci hmotněprávních aspektů úročení nadměrných odpočtů - zejména otázky výše úrokové sazby - je určující právní úprava v okamžiku, kdy dluh, který je úročen, vznikl. V rozsudku ze dne 28. 2. 2017 č. j. 2 Afs 15/2017-23 (č. 3565/2017 Sb. NSS) Nejvyšší správní soud m. j. citoval z usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 11. 2011 č. j. 7 Afs 59/2010-143 (č. 2511/2012 Sb. NSS), v němž soud uvedl, že *„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“* (srov. i např. rozsudek NSS z 19. 6. 2019 č. j. 7 Afs 373/2018-39).
22. Koneckonců rozsudky NSS nemají derogační účinek ve smyslu zrušení zákona, a i proto ani na čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. nelze pohlížet jako na neexistující ustanovení.

23. Žalovaný tak měl postupovat správně tak, že měl povinnost použít přechodné ustanovení. Přechodné ustanovení odkazuje na § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017, který však pro rozpor s evropským právem žalovaný není oprávněn použít. Tím dochází k návratu („obloukem“) k ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, která je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s unijními předpisy, a proto není použitelný. Proto má žalovaný povinnost aplikovat závěry rozsudku Kordárna a EP ENERGY. Tudíž pakliže se nepoužije právní úprava úroku ze zadržovaného odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017, platí nadále pravidla vymezená rozsudkem ve věci Kordárna a EP ENERGY. Žalobci tedy za uvedené období náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu.
24. Zdejší soud dodává, že **obdobně vyložil přechodné ustanovení Nejvyšší správní soud** v nedávném rozsudku z 1. 4. 2022 č. j. 1 Afs 80/2021 – 45 (bod 17. až 19.). Zdejší soud na tento rozsudek vrcholného soudního orgánu odkazuje.
25. Jako *obiter dictum* soud uvádí následující. I kdyby - ryze hypoteticky - nebylo vyloučeno aplikovat analogicky § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017, pak by však úroková sazba tam uvedená – tj. ve výši repo sazby + 2 procentní body - musela být souladnou s unijním právem a závěry NSS. Analogicky použitá úprava (zde hypoteticky použitelný § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017) nemůže vyznít k tíži účastníka právě v situaci, když by bylo zjištěno, že reparační výši úroků naplní požadavky kladené právem EU. Například Soudní dvůr EU v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 a C-126/18 konstatoval (v bodě 46.), že „pokud jde o tuto úrokovou sazbu, je třeba poukázat na to, že ustanovení § 124/C a § 124/D tohoto zákona stanoví, že se na úroky z nadměrného odpočtu DPH uplatní sazba ve výši základní sazby maďarské centrální banky, odpovídající úrokové sazbě, kterou národní centrální banka uplatňuje na hlavní refinanční operace. Nicméně... osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnající se nadměrnému odpočtu odpočitatelné DPH od úvěrové instituce, aby tak vyrovnala finanční deficit vyplývající z toho, že jí nebyl vrácen nadměrný odpočet odpočitatelné DPH zadržovaný v rozporu s unijním právem, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím. [...] Vnitrostátní praxe, podle které jsou v případě vrácení částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem na žádost osoby povinné k dani úroky, které se na tuto částku uplatní, jednak počítány podle sazby, která je nižší než sazba, jež by osoba povinná k dani, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a jednak se počítají za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků, může osobu povinnou k dani připravit o přiměřenou náhradu ztráty způsobené v důsledku nemožnosti disponovat s dotyčnými částkami, a tudíž nerespektuje zásadu efektivit. Taková praxe je navíc v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.“. V napadeném rozhodnutí však posouzení žalovaného stran procentní výše úroku – tj. nároku žalobce plynoucího z pozdního vrácení nadměrného odpočtu DPH za období od 1. 7. 2017 ve světle hledisek judikatury SD EU a Nejvyššího správního soudu – chybí (žalovaný jen uvedl závěr bez dalšího, že podle něj reposazba navýšená o 2 procentní body je souladná s požadavky práva EU a judikatury Soudního dvora EU, zejména zásadami efektivit a daňové neutrality). I kdyby tak - ryze hypoteticky, soud souhlasil (což nesouhlasí) se žalovaným potud, že *a priori*

není vyloučeno užít § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 na souzenou věc - tak by přesto musel napadené rozhodnutí zrušit pro nezákonnost a vadu řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti žalovaného rozhodnutí pro nedostatek důvodů k rozhodnutí [§ 78 odst. 1, § 76 odst. 1 a) s. ř. s.] a současně by soud rozhodl o vrácení věci žalovanému (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu nedostatky odůvodnění správního rozhodnutí nemohou být zhojeny cestou doplnění důvodů rozhodnutí v rámci vyjádření k žalobě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, či rozsudek ze dne 17. 12. 2008, č. j. 1 As 80/2008-68, publ. pod č. 1787/2009 Sb. NSS), a proto na takto dodatečné odůvodnění napadeného rozhodnutí nemůže být brán zřetel.

26. Nadto, zdejší soud odkazuje však odkazuje i na rozsudek Krajského soudu v Brně z 28. 4. 2021 č. j. 31 Af 48/2019 – 66, v němž vyslovil a odůvodnil m. j. následující právní názor – pakliže výše úroku musí odpovídat výši úrokové sazby krátkodobých úvěrů, kterou by musel v případě půjčky žalobce zaplatit, pak to však § 254a účinný od 1. 7. 2017 nenaplnuje, neboť „z veřejně dostupných zdrojů je zřejmé, že úrok ve výši repo sazby + 2procentní body neodpovídá ani výši úroků na hypoteční úvěry, které jsou dlouhodobými úvěry.“. Jinak řečeno, § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 nelze – pohledem citovaného rozsudku zdejšího soudu z 28. 4. 2021 - aplikovat zpětně (na případ souzené věci) ani analogicky rovněž z důvodu, že výsledný úrok (ve „výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí“) neodpovídal výše popsáním nárokům evropského práva.

V. Závěr a náklady řízení

27. Na základě výše uvedeného soud shledal námítku týkající se výše úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu jako důvodnou a napadené rozhodnutí soud zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení žalovaný rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
28. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce byl zastoupen společností vykonávající daňové poradenství, a proto mu podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování a užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Náklady řízení žalobce se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepis žaloby a vyjádření žalobce z 23.8. 2021) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč a náhrada DPH činí 2 142 Kč, Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení nahradit částku 15 342 Kč. Délku lhůty krajský soud prodloužil oproti obecné lhůtě stanovené v § 160 odst. 1 o. s. ř. na 30 dnů od právní moci rozsudku, protože rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) a obecná třídní lhůta se jeví krajskému soudu v takovém případě nepřiměřeně krátká.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. srpna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu