ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **el nino parfum, s.r.o.**, IČO: 25292285
sídlem Pražská 1816, 509 01 Nová Paka
zastoupený společností DPE servis a.s.
sídlem Křemencova 178/10, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2021, č. j. 978/21/5300-21443-702551,

takto:

I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2021, č. j. 978/21/5300-21443-702551, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jeho zástupce.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce uplatnil ve svých daňových přiznáních za zdaňovací období říjen 2016 – leden 2017 nadměrné odpočty v řádu milionů Kč. Specializovaný finanční úřad („správce daně“) podrobil tyto odpočty kontrolním postupům (nejprve postupy k odstranění

pochybností, posléze daňové kontroly), které byly zahájeny ve dnech 22. 12. 2016, 19. 1. 2017, 20. 2. 2017 a 27. 3. 2017. Na základě výsledků daňových kontrol správce daně vydal platební výměry, kterými žalobci vyměřil nadměrné odpočty ve stejné výši, v jaké je žalobce uplatnil ve svých daňových přiznáních. Dne 4. 12. 2019 správce daně poukázal na bankovní účet žalobce vratitelné přeplatky vzniklé vyměřením nadměrných odpočtů.

2. Rozhodnutím ze dne 9. 12. 2019 správce daně přiznal žalobci úrok ve výši 834 801 Kč z daňového odpočtu vzniklého na základě vyměření nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období říjen 2016 – leden 2017. Správce daně přiznal žalobci úrok podle § 254a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád"), ve znění účinném do 30. 6. 2017, tj. úrok odpovídající ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního roku.

3. Žalovaný poté v záhlaví specifikovaným rozhodnutím změnil uvedené rozhodnutí správce daně tak, že přiznal žalobci úrok ve výši 1 978 832 Kč z daňového odpočtu. Žalovaný konstatoval, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 – 47 („*EP ENERGY*"), nelze pro výpočet úroku za období do 30. 6. 2017 použít úpravu obsaženou v § 254a odst. 1 daňového řádu. Podle žalovaného je tedy nutné rozdělit dobu, po kterou byl žalobci zadržován nadměrný odpočet, na dva časové úseky (do 30. 6. 2017 a od 1. 7. 2017 do okamžiku, kdy byl žalobci nadměrný odpočet vyplacen). Za první časový úsek náleží žalobci úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, tj. úrok odpovídající ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního roku [v souladu se závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34 („*Kordárna*")]. Za druhý časový úsek náleží žalobci úrok dle § 254a daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, tj. úrok odpovídající ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního roku.

4. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.").

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

5. Žalobce souhlasí s tím, jak žalovaný stanovil výši úroku z nadměrného odpočtu za časové období do 30. 6. 2017, rozporuje však způsob výpočtu úroku za období od 1. 7. 2017 do 4. 12. 2019. Podle žalobce totiž nelze v jeho případě aplikovat úpravu obsaženou v § 254a daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

6. K časové působnosti § 254a daňového řádu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 – 23, podle nějž jsou orgány daňové správy ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu. V případě žalobce se přitom stát dostal do prodlení s vyplacením zadržovaného nadměrného rozpočtu ve smyslu rozsudku *Kordárna* dnem následujícím po uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období. K počátku úročení tedy došlo před účinností novelizace daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb.

7. Podle přechodných ustanovení zákona č. 170/2017 Sb. by se v takovém případě mělo aplikovat ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném do dne 30. 6. 2017, tj. ve

znění před novelou provedenou tímto zákonem. To však nelze aplikovat pro jeho rozpor s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o společném systému DPH“), jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku *EP ENERGY*. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 (který ovšem nelze pro rozpor s evropským právem aplikovat), tak dle žalobce nadále platí pravidla vymezená rozsudkem *Kordárna*. Úrok ze zadržovaného odpočtu je třeba dle těchto pravidel stanovit za celou dobu trvání prodlení při prověřování oprávněnosti plátcem uplatněného nároku na odpočet.

8. Žalobce se navíc domnívá, že ani právní úprava obsažená v § 254a daňového řádu ve znění po novele provedené zákonem č. 170/2017 Sb. není v souladu s evropským právem. Podle judikatury Soudního dvora EU je smyslem úroku kompenzovat finanční ztrátu způsobenou prověřováním nadměrného odpočtu. Subjekt podléhající opatření nesmí být oproti ostatním hospodářským subjektům nedůvodně znevýhodněn a postavení osoby povinné k dani by nemělo vést k nepřiměřeným zásahům do jeho práva podnikat. Také Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna* uvedl, že plátce „*musí od státu obdržet kompenzaci přiměřenou délce zadržování nadměrného odpočtu a výši oprávněného nároku na nadměrný odpočet, který byl zadržován. Účelem takové kompenzace je nahradit plátci paušalizovaným způsobem majetkovou újmu spočívající v tom, že plátce nemohl po danou dobu disponovat prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu.*“

9. Úrok přiznaný žalobci ale neodpovídá ekonomické realitě a spravedlivému uspořádání společenských vztahů. Zadržování nadměrného odpočtu po dobu několika let způsobilo zásadní finanční dopady do podnikatelské činnosti žalobce, výše přiznaného úroku však tyto dopady nezmírňuje, ba ani nereflektuje. Žalobci měla být nahrazena jak inflační složka peněz, tak běžná úroková míra z půjčovaných zdrojů. Žalovaný ale nesprávně porovnává výši úroku separátně vzhledem buď jen k inflaci, nebo jen k úrokové sazbě z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Přitom aby bylo možné posoudit, zda došlo k dorovnání finančního znevýhodnění, kterému daňový subjekt čelil, je nutné výši poskytnutého úroku z odpočtu korigovat s ohledem na inflaci a až následně výši úroku očištěného o inflaci porovnávat s úrokovými sazbami z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Úrok ve výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 2 procentní body podle žalobce zjevně neodpovídá úroku, kterým by bylo možné nahradit hospodářskou zátěž vzniklou v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně.

10. Žalobce namítl, že pokud Nejvyšší správní soud nepovažoval navýšení repo sazby ČNB o 1 procentní bod za dostatečné a nahradil jej navýšením o 14 procentních bodů, pak zjevně neobstojí ani navýšení repo sazby ČNB o 2 procentní body. Daňový řád jednoznačně určuje „cenu daňových peněz“, a to repo sazbou ČNB zvýšenou o 14 procentních bodů. Není důvod neaplikovat tuto „cenu peněz“ i na případy, kdy správce daně překročí přiměřenou dobu, která je mu zákonem dána pro prověření nároku na nadměrný odpočet. Žalobce v této souvislosti odkázal rovněž na § 252 daňového řádu, kde je upraven úrok z prodlení hrazený daňovými subjekty (který je také stanoven ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů).

11. Dále žalobce poukázal na novelu, která s účinností od 1. 1. 2021 opět upravila § 254a daňového řádu (a to tak, že znovu zvýšila úrok z daňového odpočtu). Podle žalobce si zákonodárce byl zřejmě vědom problémů spojených s aplikací uvedeného ustanovení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného k žalobě a repliky žalobce

12. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě setrval na závěrech, k nimž dospěl v napadeném rozhodnutí. K žalobním námitkám týkajícím se hmotněprávní povahy úroků žalovaný uvedl, že se v této specifické situaci nejedná o posouzení vzájemného vztahu či časové návaznosti dvou právních předpisů řešících tutéž otázku. Jde o posouzení otázky, zda trvá nutnost analogicky překlenovat stav, po který není zákonem dána právní úprava souladná s požadavky práva unijního, i po dobu, kdy je absence použitelné právní úpravy vyřešena a lze tak aplikovat účinná ustanovení zákona.

13. Žalobci totiž vznikl dle tehdy platného práva nárok na úrok z daňového odpočtu dle ustanovení § 254a daňového řádu. Následně byl Nejvyšším správním soudem vysloven právní názor, že tuto právní úpravu právě v tomto znění, tedy ve znění účinném do 30. 6. 2017, nelze co do sazby a určení počátku doby úročení aplikovat. V návaznosti na to byl žalobci za dobu účinnosti neaplikovatelné právní úpravy přiznán úrok dle závěrů rozsudku *Kordárna*. Byl tedy analogicky aplikován § 155 odst. 5 daňového řádu, který není pro danou věc sám o sobě vůbec přiléhavý, a to ani svou povahou a z ní vycházející sazbou tohoto úroku, ani výslovně formulovanými zákonnými podmínkami pro jeho uplatnění. Důvod, proč je ustanovení o úroku z pozdě vráceného přeplatku použito i v situacích týkajících se nevyměřeného daňového odpočtu (který není z pohledu zákona v dané chvíli ještě vůbec přeplatkem), vzešel z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu za stavu, kdy zcela absentovala zákonná úprava kompenzující prověřování oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu. Nejvyšší správní soud musel pro okamžité zaplnění mezery v právu určit postup v mezích již existujících a zákonem upravených institutů, přičemž nejvíce podobným byl úrok z pozdě vráceného přeplatku. Tento úrok ovšem (stejně jako jiné tehdy existující úroky placené správcem daně) vznikal při porušení zákonné povinnosti správce daně a jeho vysoká sazba odpovídala právě tomu, že se jednalo o úrok, jehož hlavní složka byla složka reparační a sankční, nikoliv jen kompenzační.

14. Použití úroku z pozdě vráceného přeplatku tedy představovalo provizorní řešení v době, kdy zcela absentovala výslovná zákonná úprava, která by dané situace řešila. Jako takové by mělo být toto řešení použito výhradně tehdy, kdy neexistuje výslovná zákonná úprava, nebo v případě, že účinnou úpravu použít nelze. To je právě případ rozsudku *EP ENERGY*, v němž Nejvyšší správní soud shledal, že úrok z daňového odpočtu v sazbě dle původního znění § 254a daňového řádu je v rozporu se smyslem a účelem směrnice o společném systému DPH. Žalobce ale nyní požaduje, aby byl v jeho případě použit § 155 odst. 5 daňového řádu, který dopadá na zcela jiné případy, má odlišnou povahu a účel, namísto účinné právní úpravy obsažené v § 254a daňového řádu, která výslovně řeší právě situace, jako byla ta žalobcova. Pro takový postup není dle žalovaného žádný procesní podklad, neboť mezera v právu již v období po 1. 7. 2017 neexistovala. Naopak existovala účinná a přiléhavá právní úprava. Také faktické dopady takového postupu by neodpovídaly stavu požadovanému směrnicí o společném systému DPH, neboť by nedošlo jen k poskytnutí kompenzace ceny peněz, ale ze značné části spíš k potrestání správce daně za prověřování tvrzených nadměrných odpočtů.

15. K námitkám týkajícím se přechodného ustanovení uvedeného v zákoně č. 170/2017 Sb. žalovaný konstatoval, že jediným účelem předmětného ustanovení bylo vyřešit vzájemný vztah původní a novelizované úpravy úroku z daňového odpočtu. Pokud se ale úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 neuplatní pro svůj rozpor s unijním právem, znamená to nutně, že nelze ani žádným

způsobem použít přechodné ustanovení řešící, kdy se má dle právě této (neaplikovatelné) právní úpravy postupovat. Toto ustanovení se tak stává nadbytečným a nepoužitelným.

16. Žalovaný nesouhlasí ani s argumentací, podle níž je rovněž právní úprava účinná po 1. 7. 2017 v rozporu s evropským právem. Porovnal sazbu úroku s mírou inflace v daném období a konstatoval, že sazba uplatněného úroku z daňového odpočtu v období od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 byla stejná nebo vyšší než míra inflace. Dále v souladu s požadavky judikatury Soudního dvora EU porovnal úrokové sazby u úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům a úrokových sazeb z daňového odpočtu přiznávaných národní právní úpravou, přičemž dospěl k závěru, že i z tohoto pohledu výše úrokové sazby dle § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 obstojí. Úroková sazba uplatněného úroku z daňového odpočtu tedy vyhovuje požadavkům přiměřenosti. V téměř celém sledovaném období tato zákonná úroková sazba z daňového odpočtu převyšuje průměrné úrokové sazby z úvěrů.

17. Naopak zásadě efektivity a daňové neutrality DPH odporuje úroková sazba dle rozsudku *Kordárna*. Kritérium přiměřenosti je přitom dle žalovaného nutno vztáhnout také na úrokové sazby, kterými je vyplňována případná mezera v zákoně vztahující se k úrokové sazbě k daňovému odpočtu. Úroková sazba dle rozsudku *Kordárna*, které se domáhá žalobce, je ve srovnání s inflací i úrokovými sazbami z úvěrů příliš vysoká. V důsledku této skutečnosti nemůže tato úroková sazba vyhovět požadavkům aktuální judikatury Soudního dvora EU.

18. V případě přiznání úroků dle rozsudku *Kordárna* tak dochází k porušení zásady rovnosti a zákazu nedůvodného zvýhodňování daňových subjektů, u nichž byl daňový odpočet prověřován. Takto nepřiměřeně vysoký úrok z daňového odpočtu by totiž několikanásobně převýšil náklady zmiňované Soudním dvorem EU v podobě úroků z úvěrů, které by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou prověřovanému daňovému odpočtu. Zásada neutrality uplatňovaná v případě daňových odpočtů je přitom založena na přiměřené náhradě škody vzniklé delším zadržováním daňového odpočtu. Tato přiměřená náhrada má daňovému subjektu kompenzovat hospodářské znevýhodnění vzniklé tím, že daňový subjekt nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce prověřovaného daňového odpočtu. Úroková sazba z daňového odpočtu má tedy v rámci možností narovnat podmínky mezi jednotlivými daňovými subjekty, z nichž některým bude prověřován daňový odpočet delší dobu a jiným nikoliv. Cílem zásady neutrality je minimalizovat zvýhodnění nebo znevýhodnění některých daňových subjektů v závislosti na případném zásahu orgánů finanční správy. Zásada neutrality však musí být vykládána tak, že nepřijatelné je nejen znevýhodnění daňových subjektů v případě delšího prověřování daňového odpočtu příliš nízkou úrokovou sazbou z daňového odpočtu, nýbrž i zvýhodňování daňových subjektů v těchto případech příliš vysokou úrokovou sazbou.

19. Podle žalobce by měl být soulad úroku s požadavky unijního práva posuzován hodnocením otázky, zda kryje jak inflaci, tak i současně úrokovou sazbu úvěru. Žalobce tedy požaduje tato kritéria sečíst. Žalovaný je ale názoru, že takový požadavek z judikatury Soudního dvora EU ani Nejvyššího správního soudu neplyne.

20. K námitkám týkajícím se „ceny daňových peněz“ žalovaný opětovně uvedl, že nelze nahlížet na rozsudek *Kordárna* tak, že Nejvyšší správní soud stanovil adekvátní úrokovou

sazbu. Jednalo se o analogické použití nejblíže podobného (avšak nikoliv zcela přiléhavého) institutu. Žalovaný se neztotožňuje ani s úvahou žalobce, že „cena daňových peněz“ je pevně dána sazbou úroku z prodlení či jakéhokoliv jiného sankčního úroku. Úrok z daňového odpočtu je ale úrokem kompenzačním, nikoliv reparačním, respektive sankčním. Nevzniká z protiprávního jednání či prodlévání správce daně ve smyslu porušování zákonem daných lhůt a už z toho důvodu by neměl být stanoven ve stejné sazbě jako úroky reparační. Podle žalovaného z judikatury Soudního dvora EU ani Nejvyššího správního soudu neplyne, že by se měla výše přiměřené kompenzace za uplatnění zákonného oprávnění prověřovat oprávněnost tvrzeného daňového odpočtu shodovat s výší úroků vznikajících jako sankce při porušení zákonné povinnosti. Žalovaný nesouhlasí rovněž s tvrzením žalobce, že novelizace právní úpravy daňového odpočtu po 1. 1. 2021 svědčí o vědomosti zákonodárce o problematičnosti dosavadní právní úpravy. Novela daňového řádu účinná od 1. 1. 2021 přináší kompletní revizi sankčního systému. V zájmu zajištění jednoty a bezrozpornosti právního řádu jako celku se sjednocuje sazba úroku z prodlení dle daňového řádu s úrokem z prodlení dle soukromého práva a právě tento úrok z prodlení se stává základem pro výpočet úroku z daňového odpočtu, jehož sazba nově činní polovinu sazby úroku z prodlení. Dle důvodové zprávy má dojít k jasnému vymezení úroků s reparačním charakterem a úroků s kompenzačním charakterem, kdy byla u úroku z daňového odpočtu potvrzena jeho ryze kompenzační povaha. Zákonodárce pak také jako důvod zvýšení sazby uvedl návaznost na nově zakotvený institut zálohy na daňový odpočet, čímž by mělo být dosaženo stavu, kdy bude kontrolním postupům podrobována jen ta část daňového odpočtu, u které si není správce daně jist její legitimitou. Z důvodové zprávy a ostatně ani z míry navýšení pak dle žalovaného neplyne, že by zákonodárce přistoupil k novelizaci ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 z důvodu jeho nesouladu s požadavky unijního práva.

21. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou. Zdůraznil, že primárním smyslem určení výše úroků z daňového odpočtu má být kompenzace daňového subjektu. Z povahy věci, jakož i z judikatury Soudního dvora EU, vyplývá, že výše úroku musí být poměřována se součtem inflace a úrokové míry, za kterou si osoba, jež není úvěrovou institucí, může půjčit zadržovanou částku na finančním trhu. Úrok ze zadrženého odpočtu musí kompenzovat oba faktory způsobující reálnou ztrátu na majetku daňového subjektu. Žalovaný tak nesprávně poměřuje výši úrokové míry ze zadrženého odpočtu s každým faktorem samostatně.

IV. Posouzení věci krajským soudem

22. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.

23. Předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí, kterým byl žalobci přiznán úrok z daňového odpočtu vzniklého na základě vyměření nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období říjen 2016 – leden 2017. Správce daně stanovil výši úroku podle § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017, žalovaný poté jeho postup modifikoval. Dobu, po kterou byl žalobci zadržován nadměrný odpočet, žalovaný rozdělil na dva časové úseky. Za první časový úsek (trvající do 30. 6. 2017) stanovil úrok

dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Za druhý časový úsek (od 1. 7. 2017 do 4. 12. 2019) stanovil úrok dle § 254a daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

24. Mezi účastníky není žádného sporu o částce, z níž je třeba vypočítat úrok. Žalobce souhlasí rovněž s tím, jak žalovaný stanovil výši úroku z daňového odpočtu za časové období do 30. 6. 2017. Rozporuje toliko způsob výpočtu úroku za období od 1. 7. 2017 do 4. 12. 2019. Jádrem sporu je tedy otázka, zda lze na uvedené období aplikovat úpravu obsaženou v § 254a daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

25. Krajský soud považuje za vhodné nejprve zrekapitulovat genealogii úpravy úroku z daňového odpočtu. Dříve než zákonodárce upravil tento institut v zákoně, Nejvyšší správní soud dovodil rozsudkem *Kordárna*, že pokud plátce DPH uplatnil 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 plátci za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátci úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tímto rozsudkem dotvářel právo, vyplňoval „mezeru" v zákoně, neboť shledal, že česká vnitrostátní právní úprava měla na daňové subjekty nepřijatelné dopady, a to jak z hlediska ústavněprávního, tak z hlediska práva EU.

26. Zákonodárce v reakci na rozsudek *Kordárna* doplnil do daňového řádu ustanovení § 254a. Podle tohoto ustanovení 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 daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců*". 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*".

27. Podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 (tj. po novele provedené zákonem č. 170/2017 Sb.) 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.*" 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.*"

28. Podle čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. „[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.*"

29. Nejvyšší správní soud následně rozsudkem *EP ENERGY* dovodil, že 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 o společném systému DPH.

Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*. Daňovému subjektu proto náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

30. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) 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*“. Ke vzniku nároku na uvedený úrok dojde tehdy, pokud byl správcem daně poukazován „*vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti*“. Tento úrok daňovému subjektu náleží „*ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu.*“

31. Žalobce předně namítl, že podle přechodných ustanovení uvedených v zákoně č. 170/2017 Sb. by se v jeho případě mělo aplikovat ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném do dne 30. 6. 2017. Avšak vzhledem k tomu, že uvedené ustanovení daňového řádu nelze aplikovat pro jeho rozpor s evropským právem, je třeba při stanovení výše úroku z daňového odpočtu nadále vycházet z pravidel vymezených rozsudkem *Kordárna*. Krajský soud shledal tuto námitku důvodnou.

32. Není sporu o tom, že žalobce v nyní posuzovaném případě uplatnil daňové odpočty v daňových tvrzeních, u kterých uplynula lhůta pro jejich podání před 1. 7. 2017. V souladu s čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. by se proto u těchto odpočtů měl uplatnit úrok podle § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017.

33. Krajský soud nepřisvědčil argumentaci žalovaného, podle níž je přechodné ustanovení uvedené v zákoně č. 170/2017 Sb. nepoužitelné, neboť odkazuje na právní úpravu, která byla shledána rozpornou s právem EU. Obdobnou argumentaci uplatněnou žalovaným ve skutkově srovnatelné věci odmítl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021 – 45. Podle Nejvyššího správního soudu je intertemporální norma „*ze své povahy procesním a neutrálním ustanovením v tom smyslu, že subjekty práva pouze směřuje k určitému časovému znění normy obsahující vlastní pravidlo chování. Skutečnost, že ustanovení, na které přechodná norma odkazuje, je následně shledáno rozporným s evropským právem, tedy na její použití nemůže mít vliv*“. Rozsudky Nejvyššího správního soudu navíc „*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*“ (bod [18] cit. rozsudku).

34. Na posuzovanou věc použitelné přechodné ustanovení tedy odkazuje na úpravu obsaženou v § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017. Uvedené ustanovení je ovšem v rozporu s právem EU, jak dovodil Nejvyšší správní soud ve výše opakovaně zmiňovaném rozsudku *EP ENERGY*.

35. Zásadní otázkou tak je, jaká pravidla by se za této situace měla použít pro stanovení výše úroku z daňového odpočtu. V rozsudku *EP ENERGY* Nejvyšší správní soud uzavřel, že při nemožnosti použít § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 platí nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*. Krajský soud přitom nevidí důvod se od tohoto závěru odchýlit. I v nyní posuzované věci tedy platí nadále pravidla vymezená rozsudkem *Kordárna*. Žalobci náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu i za období od 1. 7. 2017.

Za správnost vyhotovení: I. S.

36. Žalovaný k tomu namítl, že úrok z pozdě vráceného přeplatku upravený v § 155 odst. 5 daňového řádu není pro tyto účely vůbec přiléhavý a Nejvyšší správní soud přistoupil k jeho analogické aplikaci v situaci, kdy zcela absentovala zákonná úprava kompenzující prověřování oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu. Jednalo se tak o provizorní řešení. V období po 1. 7. 2017 již ale existovala účinná a přiléhavá právní úprava (obsažená v § 254a daňového řádu). Proto není důvod aplikovat nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna* (viz výše body 13 a 14 tohoto rozsudku).

37. Krajský soud ani těmto námitkám nepřisvědčil. Jak správně upozorňuje žalobce, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu jsou orgány daňové správy ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu (viz rozsudek č. j. 2 Afs 15/2017 – 23). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu konkrétně ve vztahu k úroku již v usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 – 143, uvedl, že „[p]*ro 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* (...)“.

38. V nyní posuzovaném případě se přitom stát dostal do prodlení s vyplacením zadržovaného nadměrného rozpočtu ve smyslu rozsudku *Kordárna* dnem následujícím po uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období. Tedy ještě před 1. 7. 2017. Žalovaný tak *de facto* navrhuje, aby soud v posuzované věci aplikoval na stanovení úroku z daňového odpočtu právní úpravu, která nabyla účinnosti až poté, co příslušný dluh vznikl. Jiný slovy, žalovaný navrhuje, aby soud připustil retroaktivní použití právní úpravy.

39. Jednalo by se sice „pouze“ o nepravou retroaktivitu, která je za splnění určitých podmínek přípustná, v posuzované věci ale tyto podmínky splněné nejsou. Ve vztahu k hmotněprávním normám lze nepravou retroaktivitu připustit v zásadě ve dvou případech. Za prvé tehdy, pokud by takové pravidlo zákonodárce v zákoně výslovně uvedl. A za druhé tehdy, pokud by nová právní úprava stanovila výši (či jiné náležitosti) úroku pro daňový subjekt výhodněji (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2021, č. j. 62 Af 24/2019 – 249). V nynější věci ale zákonodárce nestanovil, že by měla být aplikována nová právní úprava (tj. úprava obsažená v § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017). Je tomu právě naopak, zákonodárce v přechodném ustanovení uvedeném v zákoně č. 170/2017 Sb. výslovně předepsal použití dosavadní právní úpravy (§ 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017). Zároveň je zjevné, že nová právní není pro daňový subjekt výhodnější.

40. Pokud by tedy soud vyhověl argumentaci žalovaného, znamenalo by to, že by připustil nepravou retroaktivitu zákona pouze na základě analogie. Takový postup je ale dle přesvědčení krajského soudu vyloučený.

41. K obdobným závěrům dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 80/2021 – 45: „*Stěžovatel navíc polemizuje se samotným smyslem přechodných ustanovení, neboť v nynější věci jde o určení toho, jaká norma se použije pro výpočet úroku ze zadržovaného odpočtu DPH uplatněného v daňovém tvrzení, lhůta, k jehož podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. 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.*“

42. Krajský soud dále nesouhlasí s žalovaným, že kritérium přiměřenosti je nutno vztáhnout také na úrokové sazby, kterými je vyplňována případná mezera v zákoně vztahující se k úrokové sazbě k daňovému odpočtu. Úvaha o tom, zda zásadě efektivity a daňové neutrality DPH odporuje či neodporuje úroková sazba dle rozsudku *Kordárna*, soudu vůbec nepřísluší (k podrobnému shrnutí příslušné argumentace žalovaného viz body 17 a 18 tohoto rozsudku). Soud sice připouští, že použití úpravy obsažené v § 155 odst. 5 daňového řádu ke kompenzaci prověřování oprávněnosti uplatněného daňového odpočtu je provizorním a nedokonalým řešením. Zároveň však musí zdůraznit, že je především na zákonodárci, aby přijal právní úpravu, která toto provizorní řešení nahradí, a to v souladu s požadavky plynoucími z práva EU. Soud má v tomto ohledu velmi omezené možnosti.

43. Krajský soud z uvedených důvodů uzavírá, že v posuzovaném případě je i při stanovení výše úroku z daňového odpočtu za období od 1. 7. 2017 do 4. 12. 2019 třeba aplikovat pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna* (k obdobným závěrům viz také rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 5. 2022, č. j. 22 Af 20/2021 – 50).

44. Žalobce dále uplatnil námitky, podle nichž ani právní úprava obsažená v § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 není v souladu s evropským právem (viz výše body 8-10 rozsudku). Vzhledem k tomu, že uvedené ustanovení nedopadá na nyní posuzovanou věc, považoval krajský soud za nadbytečné zabývat se blíže těmito námitkami, stejně jako argumentací uplatněnou v reakci na dané námitky žalovaným (body 16-20 rozsudku).

V. Závěr a náklady řízení

45. Krajský soud z výše uvedených důvodů zrušil napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.).

46. Výrok o nákladech řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, krajský soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení spočívajících v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a v nákladech právní služby poskytnuté zástupcem žalobce za 3 úkony po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, podání repliky k vyjádření žalovaného), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona o DPH – tato částka činí 2 142 Kč. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč, a to do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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.

Za správnost vyhotovení: I. S.

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

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

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

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

Hradec Králové 26. července 2022

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: I. S.