



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Ing. Venduly Sochorové a Mgr. Karla Černína, Ph.D. ve věci

žalobce: **Gold Investment s.r.o.**
sídlem Bryksova 763/46, 198 00 Praha 9
zastoupený TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2020, č. j. 75313/20/7700-10124-204230

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 12. 2020, č. j. 75313/20/7700-10124-204230, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 19. 5. 2020, č. j. 18643/20/5300-22443-712876, se ruší 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 TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o., sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce podal dne 24. 9. 2014 řádné daňové přiznání za zdaňovací období srpen 2014, v němž uplatnil nadměrný odpočet ve výši 430 120 Kč. Platebním výměrem (č. j. 6912217/17/2009-52523-109343 z 8. 9. 2017) vyměřil Finanční úřad pro hlavní město Prahu daňovému subjektu na základě výsledků daňové kontroly, které předcházely postup k odstranění pochybností, nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty („DPH“) za srpen 2014 ve výši 1 575 Kč. Odvolací finanční ředitelství k odvolání žalobce změnilo platební výměr a přiznalo žalobci (rozhodnutím č. j. 44935/18/5300-22443-711745 ze 17. 10. 2018) nárok na odpočet DPH ve výši 430 120 Kč (tj. ve výši žalobcem deklarované).
2. Rozhodnutím č. j. 3793074/19/2009-52521-111059 ze dne 29. 5. 2019 přiznal Finanční úřad pro hlavní město Prahu žalobci úrok ze zadržného nadměrného odpočtu DPH za srpen 2014 ve výši 172 852 Kč (dále jako „rozhodnutí o přiznání úroku“), proti kterému se žalobce neodvolal. Tento úrok byl správcem daně přiznán z částky 430 120 Kč od 1. 12. 2014 do 9. 10. 2017 ve výši odpovídající ročně výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 14 procentních bodů.
3. Finanční úřad pro hlavní město Prahu následně podal podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí o přiznání úroku z důvodu, že nezohlednil, že úrok podle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, náleží žalobci jen do 31. 12. 2014, přičemž od 1. 1. 2015 náleží žalobci úrok podle § 254a daňového řádu, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. Odvolací finanční ředitelství po posouzení tohoto podnětu shledalo, že správce daně rozhodl o přiznání úroku v rozporu s právním předpisem, jelikož s účinností od 1. 1. 2015 byl do daňového řádu zaveden institut úroku z daňového odpočtu podle § 254a. Proto rozhodnutím ze dne 19. 5. 2020, č. j. 18643/20/5300-22443-712876, nařídilo přezkoumání rozhodnutí o přiznání úroku s cílem stanovit úrok v souladu se zákonem („prvostupňové rozhodnutí“).
4. Žalobce proti prvostupňovému rozhodnutí podal odvolání, v němž vyslovil nesouhlas s názorem o aplikovatelnosti § 254a daňového řádu. Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 12. 2020, č. j. 75313/20/7700-10124-204230 („napadené rozhodnutí“), odvolání žalobce zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. Souhlasil s názorem žalobce, že za období od 1. 12. 2014 do 30. 6. 2017 nelze užít § 254a daňového řádu s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jako „NSS“) ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, *Kordárna*, kvůli nesouladu § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 s právem EU. Dluh správce daně vůči žalobci z titulu nevyplaceného nadměrného odpočtu trval až do 9. 10. 2017. S ohledem na to, že v době trvání dluhu byl § 254a daňového řádu s účinností od 1. 7. 2017 novelizován - a úrok z daňového odpočtu tak podle § 254a daňového řádu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o dva procentní body - je třeba jej od 1. 7. 2017 aplikovat v novelizovaném znění (cena

finančních prostředků je dána úrokovou mírou, kdy je účinné právo v době, kdy dluh vznikl a trvá). Doplnil, že NSS v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, *EP ENERGY TRADING*, nezpochybnil § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017. Podle žalovaného tedy není důvod, aby byl úrok z daňového odpočtu nadále přiznáván s použitím sazby ve výši, ke které dospěl NSS v rozsudku Kordárna, tj. podle § 155 odst. 5 daňového řádu. V důsledku toho, že NSS § 254a daňového řádu, ve znění zákona č. 267/2014 Sb. účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, rozsudkem č. j. 1 Afs 445/2019-47 derogoval, nelze užít ani přechodné ustanovení čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. („předmětné přechodné ustanovení“), které upravuje aplikaci § 254a daňového řádu ve znění zákona č. 267/2014 Sb., účinného od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Toto přechodné ustanovení se stalo „neživotným“ (obsoletním). Podle žalovaného tak s účinností od 1. 7. 2017 do vyplacení vratitelného přeplatku ze stanoveného nadměrného odpočtu, tj. do 9. 10. 2017, má být aplikován úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o dva procentní body v souladu s § 254a odst. 3 daňového řádu, ve znění zákona č. 170/2017 Sb.

II. Obsah žaloby

5. Žalobce v podané žalobě navrhl zrušit napadené i prvostupňové rozhodnutí z následujících důvodů. Zahájení přezkumného řízení je nezákonné, neboť úrok byl žalobci správně vyplacen v souladu s § 155 odst. 5 daňového řádu. Úrok byl stanoven v souladu s platnou a účinnou právní úpravou ke dni vzniku nároku žalobce na úroky, která respektovala i právo EU. Názor žalovaného, že na úroky za dobu od 1. 7. 2017 do 9. 10. 2017 je aplikovatelný § 254a odst. 3 daňového řádu, ve znění zákona č. 170/2017 Sb., je v rozporu s právem EU i se zákonem. Hmotněprávní povaha úroků neumožňuje aplikaci § 254a daňového řádu ve znění, které nabylo účinnosti až po vzniku právního vztahu, ze kterého nárok na úrok z daňového odpočtu vznikl, tj. po prosinci 2014. Žalobce dodal, že § 254a daňového řádu, i ve znění od 1. 7. 2017, je v rozporu s právem EU.
6. Dále namítl, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož nedal žalobci možnost vyjádřit se k doplněnému právnímu posouzení.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný s argumentací žalobce nesouhlasil. Je přesvědčen, že neporušil § 115 odst. 2 daňového řádu. Při hodnocení odvolacích námitek vycházel z důkazních prostředků založených ve spise a dokazování neprováděl. Povinnost postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu by žalovanému vznikla jen v případě, kdy by dospěl k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobce.
8. V průběhu odvolacího řízení vydal NSS rozsudek ve věci *EP ENERGY TRADING*, na který ale v odvolacím řízení poukázal sám žalobce. Nemohl tedy být překvapen tím, že žalovaný závěry tohoto rozsudku aplikoval, navíc ve prospěch žalobce. V souladu se závěrem žalovaného totiž dochází – ve vztahu k době od 1. 12. 2014 do 9. 10. 2017 – ke zvýšení úroku (oproti částce, která by byla správcem daně přiznána na základě právního názoru vyjádřeného v prvostupňovém rozhodnutí). Orgány daňové správy jsou vázány

právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu. Dluhem byl nevyplacený nadměrný odpočet. Vzhledem k tomu, že v průběhu času se cena peněz může měnit, mohou se měnit i úrokové sazby. Úrok vzniká jednotlivě za každý den prodlení. Pokud tedy již nárok na úrok vznikl, je třeba určit úrokovou sazbu. Tu je nutné vztáhnout ke každému jednotlivému dni prodlení, tzn. použít pro její výpočet právní úpravu účinnou pro každý jednotlivý den prodlení. Tomu odpovídá i usnesení rozšířeného senátu NSS z 23. 11. 2011 č. j. 7 Afs 59/2010-143, podle něhož je pro úrok rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá. Žalovaný se neztotožňuje s výkladem v rozsudku č. j. 7 Afs 373/2018-39 (zejména bod 14.), že „*daňovému subjektu náleží úrok ze zadržovaného odpočtu dle pravidel stanovených v rozsudku Kordárna za celou dobu trvání prodlení při prověřování oprávněnosti plátcem uplatněného nároku na odpočet*“, neboť ten odporuje názoru rozšířeného senátu. Při akceptaci tohoto názoru by nebylo možné zohlednit měnící se cenu peněz, tedy úrokovou sazbu platnou v době, kdy dluh stále trvá. Domnívá se, že § 254a daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017, je v souladu s právem EU.

9. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

10. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zopakoval, že hmotněprávní povaha úroků neumožňuje aplikaci § 254a daňového řádu. Citované ustanovení, ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 a od 1. 7. 2017 neobsahuje přechodné ustanovení, na jehož základě by bylo možné aplikovat pro hmotněprávní nárok žalobce na úrok ze zadržovaného odpočtu vzniklý před 31. 12. 2014 daňový řád ve znění od 1. 7. 2017. Je proto nutné vycházet z čl. XI. 3. přechodných ustanovení zákona č. 170/2017 Sb. Obrana žalovaného, že úrok vzniká jednotlivě za každý den prodlení, neobstojí. Žalovaný zaměňuje pojmy „vznik úroku“ a „vznik nároku na úrok“. Pro užití právní úpravy je rozhodný jen okamžik vzniku nároku na úrok za prodlení s vrácením odpočtu, nikoliv okamžik vzniku úroků samotných. Rozsudek NSS č. j. 7 Afs 373/2018-39 a usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 59/2010-143 se nevyklučují. I podle usnesení rozšířeného senátu se rozhodné právo vztahuje vždy jen k jedinému okamžiku, nikoliv ke každému jednotlivému dni prodlení. Při výpočtu úroku podle účinné právní úpravy pro každý den prodlení by byl daňový subjekt vystaven mj. právní nejistotě.

V. Posouzení věci soudem

11. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Vycházel z toho, že proti rozhodnutí o odvolání proti nařízení přezkoumání rozhodnutí je žaloba podle § 65 s. ř. s. přípustná (srov. např. rozsudek NSS z 19. 10. 2006, sp. zn. 1 Afs 21/2006, nebo z 19. 11. 2020, č. j. 7 Afs 74/2020-31). O žalobě soud rozhodl bez jednání za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.

12. Podstatou sporu je, zda správce daně měl pro přiznání úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu od 1. 7. 2017 do 9. 10. 2017 aplikovat § 254a daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017 (tj. úrokovou sazbu ve výši 2,05 % ročně), nebo aplikovat rozsudek NSS věci *Kordárna*,

tedy přiznat žalobci úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu (tj. s úrokovou sazbou ve výši 14,05 % ročně).

13. 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 však 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...“.
14. Podle § 254a daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 (novela provedená zákonem č. 170/2017 Sb.), platilo: „(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 výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí...“. Oproti předcházející úpravě tak došlo ke zvýšení o 1 procentní bod.
15. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2020, platilo: „Je-li poukázován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.“
16. Z judikatury Soudního dvora EU (dále jako „SD“) vyplývá, že členské státy mají určitý autonomní prostor při stanovení podmínek, za nichž v souladu s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) vzniklý nadměrný odpočet vyplatí nebo převedou do následujícího období. Autonomie členských států je ohraničena zejména zásadami rovnocennosti a efektivity. Zásada rovnocennosti vyžaduje stejný režim v případě porušení práva EU a práva vnitrostátního. Zásada efektivity členskými státy zakazuje znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem EU (viz též rozsudky SD 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*). 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 plátcí 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. Vrácení daně tak musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích. Současně přijatý způsob vrácení nesmí pro plátce daně v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko (viz též rozsudek SD 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 (viz rozsudek SD z 28. 2. 2018 ve věci C-387/16 *Nidera BV*). Odrazem těchto požadavků má být ve vnitrostátním právním řádu ustanovení daňového řádu (§ 254a), které upravuje podmínky pro vznik nároku na výplatu úroku ze zadržovaného odpočtu daně a především stanoví výši úroku.

17. Otázkou souladnosti § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, s právem EU se zabýval NSS v rozsudku *EP ENERGY TRADING*. Uvedl, že „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... 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.“ Při posuzování výše úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu NSS navázal na rozsudek *Kordárna*, kterým vytyčil základní pravidla pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu a určení jeho výše. Dospěl proto k závěru, že vznikne-li úrok z daňového odpočtu do 30. 6. 2017, náleží daňovému subjektu 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, nebo z 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 – 32).
18. Žalovaný v napadeném rozhodnutí respektoval judikaturu NSS co do úroku za dobu od 1. 12. 2014 do 30. 6. 2017. Měl však za to, že s ohledem na závěry rozsudku *EP ENERGY TRADING* o rozporu § 254a daňového řádu, ve znění do 30. 6. 2017, s právem EU nelze pro úrok vzniklý v období od 1. 7. 2017 do 9. 10. 2017 aplikovat čl. XI, bod 3, přechodného ustanovení zákona č. 170/2017 Sb., který upravuje aplikaci § 254a daňového řádu ve znění zákona č. 267/2014 Sb., účinného od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Podle žalovaného se proto pro určení výše úroku ze zadržovaného odpočtu za období od 1. 7. 2017 do 9. 10. 2017 užije § 254a odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017.

19. S tímto závěrem se soud neztotožnil a přisvědčil žalobkyni, že úrok byl správně stanoven v rozhodnutí finančního úřadu z 29. 5. 2019.
20. Podle čl. XI, bodu 3, přechodného ustanovení zákona č. 170/2017 Sb., kterým byl od 1. 7. 2017 novelizován § 254a daňového řádu, platí: „*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.*“
21. Otázkou aplikovatelnosti předmětného přechodného ustanovení se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021 – 45. V bodech 17 a 18 vysvětlil, že „[n]elze přistoupit na tvrzení stěžovatele, že přechodné ustanovení zákona č. 170/2017 Sb. je nepoužitelné, neboť odkazuje na právní úpravu, která byla shledána rozpornou s právem EU. (...) Intertemporální norma je 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. 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.“ Uzavřel, že v případě, že 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*, tj. úrok stanovený podle § 155 odst. 5 daňového řádu.
22. V nyní posuzované věci je situace obdobná. Spor je o určení výše úroku za období od 1. 7. 2017 (ve věci souzené NSS pod sp. zn. 1 Afs 80/2021 se jednalo částečně i o úrok za období od 1. 7. 2017 do 13. 4. 2018). Soud proto ve shodě se závěry rozsudku č. j. 1 Afs 80/2021-45 shrnuje, že odkazuje-li přechodné ustanovení na § 254a daňového řádu, ve znění do 30. 6. 2017, které bylo shledáno rozporné s právem EU, je nutno výši úroku ze zadržovaného odpočtu určit podle pravidel vymezených rozsudkem ve věci *Kordárna*, rozvedených v rozsudku *EP ENERGY TRADING*. Žalobci tedy i za období od 1. 7. 2017 do 9. 10. 2017 náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nikoli úrok ve smyslu § 254a daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017, jak tvrdí žalovaný. Prvotní rozhodnutí o úroku z 29. 5. 2019 tak bylo správné a chybí důvod pro nařízení jeho přezkoumání.
23. Nad rámec výše uvedeného soud doplňuje, že smysl a účel normy lze dovodit zejména z autentických dokumentů vypovídajících o vůli a záměrech zákonodárce. Mezi ně patří zejména důvodová zpráva k návrhu zákona [viz náleží 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)]. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb. (novelizujícímu § 254a daňového řádu od 1. 7. 2017) se nové znění § 254a daňového řádu „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. (...) Ambicí navrhované změny není

retroaktivní působení.“ Aplikace § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 žalovaným tak odporuje rovněž vůli zákonodárce projevené v důvodové zprávě k předmětné novele.

24. Žalovaný se mylí rovněž v tom, že úrok vzniká jednotlivě za každý den prodlení. Právní řád založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti s sebou přináší požadavek stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či odvětvích [viz např. pro institut (soukromoprávního i veřejnoprávního) ručení nález Ústavního soudu z 29. 1. 2008 sp. zn. Pl. ÚS 72/06, bod 50.; dále srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS z 26. 10. 2005 č. j. 2 Afs 81/2004-54]. Úrok (úrok z prodlení) je obecným institutem celého právního řádu. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu jsou úroky příslušenstvím daně a sledují osud daně. Obdobně v soukromoprávních vztazích je úrok a úrok z prodlení příslušenstvím pohledávky [viz § 513 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník („*Příslušenstvím pohledávky jsou úroky, úroky z prodlení a náklady spojené s jejím uplatněním.*“) nebo dříve § 121 odst. 3 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník]. Judikatura civilních soudů vychází z toho, že povinnost dlužníka zaplatit úroky z prodlení je jedním z právních následků prodlení dlužníka se splněním peněžitého dluhu (závazku) [viz § 517 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník či § 1970 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník] a spočívá v tom, že dlužník musí poskytnout věřiteli kromě vlastního plnění (jistiny) též stanovené procento z té části peněžitého dluhu (závazku), s nímž je v prodlení. V důsledku prodlení dlužníka nevzniká mezi účastníky nový závazkový právní vztah, ale dojde ke změně v obsahu závazkového právního vztahu spočívající v tom, že vedle povinnosti splnit závazek hlavní je dlužník povinen splnit též závazek vedlejší (akcesorický). Povinnost platit úroky z prodlení se splněním dluhu tak nevzniká samostatně (nově) za každý den trvání prodlení, ale vzniká jednorázově v den, kterým se dlužník ocitl v prodlení se splněním závazku [viz např. rozsudek Nejvyššího soudu z 8. 2. 2007 sp. zn. 21 Cdo 681/2006, 21 Cdo 682/2006, z 18. 12. 2008 sp. zn. 29 Odo 1663/2006 (publikovaný ve Sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek Nejvyššího soudu, č. 8/2009, str. 901), z 11. 12. 2007 sp. zn. 21 Cdo 761/2007, z 22. 9. 2011 sp. zn. 33 Cdo 3029/2011 či usnesení Ústavního soudu z 10. 3. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 37/13, bod 35.] Totožný závěr ostatně plyne i z § 2 nařízení vlády č. 351/2013 Sb., o výši úroků z prodlení a nákladů spojených s uplatněním pohledávky, podle něhož „[v]ýše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou pro první den kalendářního pololetí, v němž došlo k prodlení, zvýšené o 8 procentních bodů.“. Ani při zohlednění požadavku stejného náhledu na srovnatelné instituty tak neobstojí názor žalovaného, že povinnost platit úroky z prodlení vzniká samostatně za každý den prodlení.
25. Žalovaný na podporu svého názoru cituje bod 18 usnesení rozšířeného senátu NSS z 23. 11. 2011 č. j. 7 Afs 59/2010-143, podle něhož je pro úrok rozhodným právem „*právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá*“. Soud předmětný odkaz nepovažuje za příléhavý. V bodě 18 předmětného usnesení totiž rozšířený senát pojednával o určení okamžiku (počátku) prodlení, nikoli o tom, jaká právní úprava zákona se použije pro stanovení výše úroku (shodně srov. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 11. 6. 2019, č. j. 52 Af 1/2018 – 44, bod 16, či rozsudky NSS ze dne 16. 9. 2021, č. j. 7 Afs 238/2019 – 52, bod 18, nebo ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019-24, bod 31).
26. Argumentace žalovaného, aby se výše nároku na úrok vzniklého před 1. 7. 2017 posuzovala počínaje dnem 1. 7. 2017 podle nové právní úpravy účinné od 1. 7. 2017, není

akceptovatelná z důvodu tzv. nepravé retroaktivity. Zatímco u procesních norem judikatura zásadně připouští jejich nepravou retroaktivitu (tj. že působí do budoucna i na vztahy vzniklé před jejich účinností), v případě hmotněprávních norem platí, že upravují jen ty právní vztahy, které vznikly po dni, kdy tyto nabyly účinnosti. Ústavně přípustný případ retroaktivity je případně nutno *expressis verbis* zakotvit v zákoně. Jiný postup by znamenal rozpor se zásadou jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právního státu (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, ze dne 12. 3. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 33/01, nebo např. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 – 69). Nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu má hmotněprávní povahu. Nepravou retroaktivitu zákona č. 170/2017 Sb. by tak bylo možné připustit v zásadě ve dvou případech (obdobně srov. např. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 2. 2021 č. j. 62 Af 24/2019-249, body 20-23, nebo ze dne 17. 2. 2021, č. j. 29 Af 27/2019-324, body 21-23). Za prvé, pokud by zákonodárce takové pravidlo v zákoně výslovně uvedl. To však není případ přechodného ustanovení zákona č. 170/2017 Sb., které dokonce výslovně stanoví pravidlo opačné - že se má použít právní úprava účinná před 1. 7. 2017. Za druhé, nejde ani o situaci, kdy by novela upravovala výši úroku pro daňový subjekt výhodněji a nejasnou intertemporální situaci by bylo možné vyřešit výkladem ve prospěch adresáta právní normy a v neprospěch státu (tj. vykládat právní normu *in dubio mitius*, v pochybnostech mírněji).

27. Otázkou souladnosti právní úpravy obsažené v § 254a odst. 1 daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017, s právem EU a závěry NSS ve věci *EP ENERGY TRADING* se soud nezabýval, neboť dospěl k závěru, že i v období od 1. 7. 2017 do 9. 10. 2017 je nutné stanovit úrok ze zadržovaného odpočtu podle § 155 odst. 5 daňového řádu (viz bod 22 shora). Poukázat však lze na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019 – 66, v němž soud vyslovil o souladnosti § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 s právem EU obavy z důvodu, že „z veřejně dostupných zdrojů je zřejmé, že úrok ve výši *repo sazby + 2 procentní body* neodpovídá ani výši úroků na hypoteční úvěry, které jsou dlouhodobými úvěry.“

28. Námitka je důvodná.

VI. Závěr a náklady řízení

29. Na základě uvedeného soud shledal důvodnou námitku žalobce týkající se výše úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu za dobu od 1. 7. 2017 do 9. 10. 2017 za důvodnou. Vzhledem k tomu, že v původním rozhodnutí finančního úřadu z 29. 5. 2019 byl úrok ze zadržovaného odpočtu stanoven v souladu se zákonem a důvody pro nařízení přezkoumání rozhodnutí o přiznání úroku neobstojí, zrušil soud pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. jak prvostupňové rozhodnutí, tak napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Pro nadbytečnost se již soud nezabýval ostatními žalobními námitkami žalobce.

30. 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 podle vyhlášky 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, sepsání žaloby a vyjádření žalobce z 24. 8. 2021) 3×300 Kč. Náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3×300 Kč a náhrada DPH 2 142 Kč. Soud nevyhověl požadavku žalobce zvýšení odměny na trojnásobek podle § 12 odst. 1 advokátního tarifu z důvodu tvrzené časové a odborné náročnosti poskytnuté právní služby (Podle § 12 odst. 1 advokátního tarifu u úkonů právní služby mimořádně obtížných, zejména je-li k nim třeba použití cizího práva nebo cizího jazyka, nebo u úkonů právní služby časově náročných může advokát zvýšit mimosmluvní odměnu až na trojnásobek). Řízení ve věcech daňových často mívají do jisté míry náročnou povahu, a to ať již z hlediska časového, skutkového nebo právního. Za takové situace by advokáti (daňoví poradci) mohli požadovat zvýšení odměny za úkony právního zastoupení téměř ve většině případů. Z tohoto důvodu § 12 odst. 1 advokátního tarifu otevírá možnost mimořádného zvýšení odměny jen pro ty případy, jež jsou buď mimořádně obtížné (skutečně neobvyklé, vymykající se běžné praxi) nebo časově „nadlimitně“ náročné. Pak je odůvodněna aplikace § 12 odst. 1 advokátního tarifu a navýšení ceny právních služeb tu má své opodstatnění (srov. rozsudek Nejvyššího soudu z 11. 5. 2011, sp. zn. 28 Cdo 4184/2009, či usnesení Nejvyššího soudu z 26. 11. 2014 sp. zn. 30 Cdo 2666/2014). Žalobce je zastoupen společností, jejímž předmětem podnikání je daňové poradenství, přičemž v nynější věci byla předmětem úkonů právní služby právě specializace zástupce žalobce. Nelze ani dovodit, že by šlo o případ v oblasti daní vskutku neobvyklý, vymykající se běžné praxi. Žaloby dovolávající se aplikace rozsudku ve věci *Kordárna* a jeho důsledků nejsou nijak neobvyklé. Nelze ani tvrdit, že by souzená věc kladla na zástupce žalobce nároky v míře mimořádné. Ani rozsah jednotlivých podání sám o sobě nese svědčí o tom, že by tyto úkony byly natolik časově náročné, aby odůvodnily zvýšení mimosmluvní odměny. Shodně pak zvýšení mimosmluvní odměny nemůže odůvodnit ani čas, v němž zástupce žalobce adresoval podání soudu. Sice obě podání byla odeslána soudu v době mezi 22. a 23. hodinou, zde však lze aplikovat závěry z usnesení Ústavního soudu z 22. 6. 2021 sp. zn. II. ÚS 1213/21: *„K úkonu právní služby sice došlo v čase, který již neodpovídá průměrné pracovní době, nicméně pouze toto kritérium není možno formálně a mechanicky užít jako jediného důvodu ke zvýšení odměny obhájce, když doba označená jako "pracovní doba" se může u jednotlivých subjektů na trhu práce lišit.“* To, že zástupce odeslal žalobu soudu datovou schránkou až ve 22:35 hodin poslední den zákonné lhůty pro podání žaloby, samo o sobě nic nese svědčí o časové náročnosti žaloby. Může se jednat např. o projev toho, že zástupce žalobce ponechal podání žaloby kupř. „na poslední chvíli“, je zvyklý pracovat v noci, podání vypracoval v běžné pracovní době již předtím (v noci jen podání odeslal z datové schránky) aj. Celkem je tedy žalovaný povinen nahradit žalobci na nákladech řízení částku 15 342 Kč. K tomu mu soud stanovil přiměřenou lhůtu.

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 27. září 2022

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu