

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **PALATINO a. s.,** sídlem Dolní Dvořiště 263, zastoupené Mgr. Janem Gebouským, advokátem, sídlem Tyršova 182, Benešov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 5886/21/5300-22441-712084, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 3. 2022, č. j. 57 Af 7/2021-60,

takto:

**I.** Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 9. 3. 2022, č. j. 57 Af 7/2021-60, **se ruší.**

**II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 5886/21/5300-22441-712084, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

**III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 18 200 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Jana Gebouského, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

**IV.** Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Posuzovaný případ se týká úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty a časové působnosti § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění novely provedené zákonem č. 170/2017 Sb.

[2] Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj (správce daně). Dospěl k závěru, že žalobkyni náleží úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu za období od 2. 6. 2017 do 8. 7. 2018. Vyložil, že žalobkyně uplatnila nárok na nadměrný odpočet za zdaňovací období únor 2017. Přiměřená doba na prověření oprávněnosti tohoto odpočtu činila tři měsíce od konce uvedeného zdaňovacího období a jeden den k tomu, neboť stěžovatelka se s daňovým přiznáním za uvedené období o den opozdila. Od 2. 6. 2017 má tedy stěžovatelka nárok na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Za období od 2. 6. 2017 do 30. 6. 2017 jí náleží úroky ve výši podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, *KORDÁRNA*, tedy určené na základě analogické aplikace § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Za období od 1. 7. 2017 do 8. 7. 2018 jí náleží úroky určené podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017, tedy ve znění novely provedené zákonem č. 170/2017 Sb. Celková výše úroků tak činí 38 901 Kč.

[3] Žalobkyně se proti tomuto rozhodnutí bránila žalobou. Namítala, že (i) výše úroků se má řídit rozsudkem *KORDÁRNA* po celou dobu, tedy rovněž v době od 1. 7. 2017 do 8. 7. 2018, a že (ii) jí mají být úroky přiznány již ode dne 24. 4. 2017, neboť již toho dne mohl správce daně ukončit prověřování oprávněnosti odpočtu a vydat platební výměr.

[4] Krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného. Vyložil, že § 254a daňového řádu byl novelizován zákonem č. 170/2017 Sb. Podle přechodného ustanovení čl. XI bodu 3 tohoto zákona by se měla výše úroku za období od 1. 7. 2017 do 8. 7. 2018 určit podle § 254a daňového řádu ve znění před uvedenou novelizací. Tato právní úprava však není aplikovatelná kvůli rozporu s evropským právem, jak vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, čj. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS, *EP ENERGY TRADING*. Proto bylo třeba posoudit, které ustanovení aplikovat namísto toho, a vzniklou mezeru tím zaplnit. Podle krajského soudu požadavkům evropského práva, zejména zásadě daňové neutrality, nejlépe vyhovuje aplikace § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017. Nepravá retroaktivita při jeho aplikaci je v tomto případě dle krajského soudu přípustná. Oproti tomu užití § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a tam stanovené sankční sazby by se vymykalo zásadě daňové neutrality a představovalo by postup ve prospěch daňového subjektu. Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že úroky měly být žalobkyni přiznány již ode dne 24. 4. 2017. I po tomto dni trvaly pochybnosti správce daně a pokračoval jeho postup směřující k jejich odstranění.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[6] Stěžovatelka namítá, že i za období od 1. 7. 2017 do 8. 7. 2018 jí náleží úroky určené podle pravidel vyložených v rozsudku *KORDÁRNA*. Má-li se podle přechodného ustanovení čl. XI bodu 3 zákona č. 170/2017 Sb. na věc užít § 254a daňového řádu ve znění před uvedenou novelizací, který ale není použitelný pro rozpor s unijním právem, nezbývá než toto ustanovení v souladu s aplikační praxí nahradit závěry rozsudku *KORDÁRNA*. K tomuto závěru podle stěžovatelky dospěl i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 4. 2022, čj. 1 Afs 80/2021-45.

[7] Dále stěžovatelka namítá, že jí úrok náleží již ode dne 24. 4. 2017. Správce daně měl podle stěžovatelky již v tento den objektivně vyhodnoceno, že stěžovatelkou uplatněný

nárok na nadměrný odpočet pokládá za zneužití práva, o čemž ji vyrozuměl ve výzvě k odstranění pochybností. Další jím prováděné prošetřování tak bylo nadbytečné. Fikci, že prověřování oprávněnosti nároku probíhá po dobu tří měsíců od konce zdaňovacího období, je namístě uplatnit pouze tehdy, pokud nelze počátek doby úročení určit jinak.

[8] Žalovaný ve vyjádření navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta. Podle žalovaného byl v rozsudku *KORDÁRNA* aplikován úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 v situaci, kdy v právním řádu chyběla výslovná úprava řešící úročení zadržovaného nadměrného odpočtu. Novelizovaný § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 takovou úpravu představuje a vyhovuje unijnímu právu, a to lépe než sazba úroků plynoucí z rozsudku *KORDÁRNA*. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2022, čj. 1 Afs 80/2021-45, jehož se dovolává stěžovatelka, je podle žalovaného třeba chápat tak, že na období od 1. 7. 2017 bude aplikován § 254a daňového řádu v novelizovaném znění, jak to žalovaný učinil ve svém rozhodnutí. Určování výše úroků za jednotlivá období podle právní úpravy, která sazbu úroků v daném období upravuje, je v souladu s judikaturou. Odchýlení se od znění přechodného ustanovení novely provedené zákonem č. 170/2017 Sb. je podle žalovaného rovněž přípustné.

[9] Žalovaný se neztotožňuje ani s námitkou, že úrok měl být stěžovatelce přiznán již ode dne 24. 4. 2017. Podle judikatury totiž nárok na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu vzniká až po uplynutí přiměřené doby tří měsíců od konce zdaňovacího období (prodloužené o dobu, po kterou se opozdilo daňové přiznání). Nadto, kdyby správce daně vydal již dne 24. 4. 2017 platební výměr, stěžovatelce by nárok na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu vůbec nevznikl.

[10] Vyjádření žalovaného bylo stěžovatelce zasláno na vědomí.

## III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Zaprvé je v posuzovaném případě sporné, jak má být určena výše úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu, který žalobkyně uplatnila za zdaňovací období únor 2017, v době od 1. 7. 2017 do 8. 7. 2018. Podle krajského soudu a žalovaného se má určit dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017, tedy ve znění novely provedené zákonem č. 170/2017 Sb. Podle stěžovatelky se má naopak určit dle pravidel vyložených v rozsudku *KORDÁRNA*.

[13] Podle čl. XI bodu 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*.

[14] Toto přechodné ustanovení dopadá na posuzovanou věc, neboť stěžovatelka uplatnila nárok na odpočet za zdaňovací období únor 2017 a lhůta pro podání daňového tvrzení uplynula přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb., tedy přede dnem 1. 7. 2017. Dle citovaného přechodného ustanovení by se ve věci měl uplatnit úrok podle § 254a daňového řádu ve znění před novelizací. Tato právní úprava ovšem není použitelná kvůli rozporu s evropským právem, jak Nejvyšší správní soud vyložil v rozsudku *EP ENERGY*

*TRADING*, na který odkázal již krajský soud; tato okolnost ostatně není mezi účastníky sporná.

[15] Podle přechodného ustanovení se tedy ve věci měla použít úprava, kterou ale aplikovat nelze pro rozpor s evropským právem. Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře zodpověděl otázku, jaká právní úprava má být užita namísto ní.

[16] V rozsudku ze dne 1. 4. 2022, čj. 1 Afs 80/2021-45, Nejvyšší správní soud dovodil, že nelze-li užít právní úpravu § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017, „*platí nadále pravidla vymezená rozsudkem ve věci KORDÁRNA*“, a daňovému subjektu tudíž náleží i za období po 1. 7. 2017 úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (bod 19). Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „[nedává smysl], *aby na nynější věc dopadalo ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017, pokud ani zákonodárce jeho zpětné použití nezamýšlel*“ (bod 18). Argumentace žalovaného, že aplikace § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 je s citovaným rozsudkem slučitelná, je neudržitelná, neboť rozsudek výslovně dospěl k opačnému závěru.

[17] V rozsudku ze dne 23. 9. 2022, čj. 5 Afs 139/2021-31, se Nejvyšší správní soud s tímto výkladem ztotožnil (body 21–22). Doplnil, že nastavení přechodných ustanovení bylo věcí zákonodárce a že mu „*nic nebránilo, aby novou právní úpravu* […] *vztáhl i na případy prověřování daňového odpočtu, který byl uplatněn v řádném či dodatečném daňovém tvrzení, u něhož lhůta pro podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb.*“ (bod 22).

[18] Nejvyšší správní soud ani v posuzované věci neshledává důvod se od uvedených rozsudků odchýlit. Pokud přechodná ustanovení zákona č. 170/2017 Sb. neumožňují na věc aplikovat § 254a daňového řádu v novelizovaném znění, není na správních soudech, aby časovou působnost této novelizované úpravy rozšiřovaly. Krajský soud nebyl oprávněn na věc aplikovat § 254a daňového řádu v novelizovaném znění v rozporu s pravidly o časové působnosti tohoto ustanovení, plynoucími z čl. XI bodu 3 zákona č. 170/2017 Sb. Jelikož nemohl § 254a daňového řádu v novelizovaném znění aplikovat, nemohl se zabývat ani otázkou jeho souladu s unijním právem (srov. obdobně citovaný rozsudek čj. 5 Afs 139/2021-31, bod 20).

[19] Závěr, že výše úroku se řídí předpisy platnými v době vzniku příslušného dluhu, nestanoví-li přechodná ustanovení pozdější právní úpravy jinak, ostatně – v obdobném kontextu celního dluhu – potvrdil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 4. 4. 2023, čj. 2 Afs 24/2019-36, č. 4478/2023 Sb. NSS. Jelikož v posuzované věci chybí přechodné ustanovení, které by umožňovalo aplikaci novelizovaného § 254a daňového řádu, je třeba postupovat podle původní právní úpravy, tedy podle pravidel vyložených rozsudkem ve věci *KORDÁRNA*.

[20] Výše úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu tedy měla být v posuzované věci v době od 1. 7. 2017 do 8. 7. 2018 rovněž určena dle rozsudku ve věci *KORDÁRNA*, tedy analogickou aplikací § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[21] Zadruhé stěžovatelka namítá, že jí úroky měly být přiznány již ode dne 24. 4. 2017, neboť již toho dne mohl správce daně ukončit prověřování oprávněnosti uplatněného nároku na odpočet.

[22] Nejvyšší správní soud tuto námitku neshledává důvodnou. Úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle rozsudku *KORDÁRNA* náleží „*za dobu od uplynutí tříměsíční*

*lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodlouženou případně o dobu odpovídající době mezi uplynutím lhůty k podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období a dnem jeho podání, bylo-li podáno opožděně)* […]“ (bod 40, citovaný ve znění opravného usnesení). Rozsudek *KORDÁRNA* tedy neponechává v každé konkrétní věci prostor pro uvážení, jaká konkrétní doba prověřování byla přiměřená. Stěžovatelka se fakticky domáhá změny judikatury, k čemuž ale Nejvyšší správní soud nespatřuje důvod. Doba tří měsíců dává podle rozsudku *KORDÁRNA* jednak přiměřený prostor správci daně k prověření oprávněnosti nároku na nadměrný odpočet, jednak jde o časový úsek, po který lze ještě po daňovém subjektu spravedlivě požadovat, aby unesl bezúročné zadržování odpočtu (bod 38). Stěžovatelka ostatně nepředložila žádnou argumentaci, proč po ní nelze požadovat, aby snášela bezúročné zadržování nadměrného odpočtu po dobu tří měsíců. Krajský soud ani žalovaný tedy nepochybili, když uzavřeli, že v souladu s pravidly rozsudku *KORDÁRNA* stěžovatelce náleží úrok až ode dne 2. 6. 2017.

## IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost je důvodná. Výše úroku, který stěžovatelce náleží za období od 1. 7. 2017 do 8. 7. 2018, se v posuzované věci měla řídit pravidly vyloženými v rozsudku ve věci *KORDÁRNA*, tedy měla být určena analogickou aplikací § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.) i rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku [§ 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 4 a 5 s. ř. s.].

[24] V souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. rozhodl Nejvyšší správní soud o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti i o žalobě. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., 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.

[25] Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka zaplatila soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích] a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč (položka 19 přílohy k zákonu o soudních poplatcích).

[26] Stěžovatelka byla v řízení o žalobě i o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Ten za ni učinil celkem tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, a to: převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu] v řízení před krajským soudem a sepis kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu] v řízení před Nejvyšším správním soudem. Za každý z úkonů zástupci stěžovatelky náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. b) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu] a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Celková náhrada nákladů řízení, čítající odměnu za zastupování a náhradu hotových výdajů ve výši 10 200 Kč a zaplacené soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč, tak představuje částku 18 200 Kč. K jejímu uhrazení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[27] Žalovaný neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

**P o u č e n í :** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu