



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

žalobkyně: **AGROBET CZ, s.r.o.**, IČO: 26746522
sídlem Kozinova 1/II, Poděbrady
zastoupená advokátem JUDr. Ondřejem Moravcem, Ph.D.
sídlem Malé náměstí 124/15, Hradec Králové

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021, č. j. 1265/21/5300-21443-702551,

takto:

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2021, č. j. 1265/21/5300-21443-702551, se ruší a věc se mu vrací k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ondřeje Moravce, Ph.D., advokáta.**

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný k odvolání žalobkyně dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), změnil celkem čtyři rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“), a to:

- a) rozhodnutí ze dne 26. 7. 2019, č. j. 3910716/19/2119-50523-202191, kterým správce daně přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období říjen 2015 ve výši 8 812 Kč;
- b) rozhodnutí ze dne 26. 7. 2019, č. j. 3913109/19/2119-50523-202191, kterým správce daně přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu DPH za zdaňovací období listopad 2015 ve výši 42 428 Kč;
- c) rozhodnutí ze dne 26. 7. 2019, č. j. 3913117/19/2119-50523-202191, kterým správce daně přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu DPH za zdaňovací období prosinec 2015 ve výši 48 720 Kč; a
- d) rozhodnutí ze dne 26. 7. 2019, č. j. 3913124/19/2119-50523-202191, kterým správce daně přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu DPH za zdaňovací období leden 2016 ve výši 36 290 Kč;

Žalovaný shora citovaná rozhodnutí správce daně změnil tak, že žalobkyni přiznal úroky ve výši 670 736 Kč (za zdaňovací období říjen 2015), 602 166 Kč (za zdaňovací období listopad 2015), 680 383 Kč (za zdaňovací období prosinec 2015) a 344 002 Kč (za zdaňovací období leden 2016).

Průběh daňových řízení

2. Žalobkyně podala u správce daně přiznání k DPH za zdaňovací období říjen, listopad a prosinec 2015 a leden 2016, v nichž vykávala nadměrné odpočty ve výši 2 612 603 Kč, 2 461 876 Kč, 2 958 167 Kč a 1 559 241 Kč. Daňová přiznání podala žalobkyně včas, tj. do 25 dnů po uplynutí zdaňovacího období [§ 136 odst. 4 daňového řádu a § 101 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty v rozhodném znění (dále jen „zákon o DPH)], s výjimkou zdaňovacího období prosinec 2015, kdy žalobkyně daňové přiznání podala po zákonem stanovené lhůtě dne 1. 2. 2016, tj. se sedmidenním zpožděním. Následně správce daně zahájil daňové kontroly za tato zdaňovací období. Na jejich základu platebními výměry vydanými dne 18. 7. 2019 vyměřil žalobkyni DPH ve výši nadměrných odpočtů snížených oproti částkám tvrzeným v daňových přiznáních o nepřiznané osvobození od daně z uskutečněných plnění spočívajících v dodávkách řepkového oleje do jiného členského státu (jednalo se o částky 175 487 Kč, 869 424 Kč, 1 016 331 Kč a 777 548 Kč; dále jen „nesporná část nadměrných odpočtů“). Nesporná část nadměrných odpočtů byla žalobkyni vyplacena dne 19. 7. 2019, platební výměry jí byly doručeny dne 22. 7. 2019.
3. Následně správce daně dne 26. 7. 2019 čtyřmi rozhodnutími (viz bod 1 rozsudku) přiznal žalobkyni za všechna čtyři zdaňovací období úroky z nesporné části nadměrných odpočtů. Při výpočtu úroků správce daně aplikoval § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Výše úroků tedy odpovídala výši repo sazby České národní banky (dále jen „ČNB“) zvýšené o jeden procentní bod. Úroky správce daně přiznal žalobkyni ve všech čtyřech případech ode dne následujícího po uplynutí doby 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností do dne vrácení daňového odpočtu (tj. do dne 19. 7. 2019).
4. Rozhodnutím ze dne 9. 7. 2020 žalovaný k odvolání žalobkyně změnil platební výměry ze dne 18. 7. 2019 tak, že žalobkyni vyměřil DPH ve výši původně tvrzené v daňových přiznáních. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 13. 7. 2020. Přepjatky vzniklé změnou platebních výměrů byly žalobkyni vyplaceny dne 20. 7. 2020.
5. V rámci řízení o odvolání proti rozhodnutím správce daně ze dne 26. 7. 2019 žalovaný posuzoval zvláště úroky, které správce daně vyměřil z nesporné části daňových odpočtů, a

vedle toho žalobkyni vyměřil zvlášť úroky ze zbylé části nadměrných odpočtů, přiznaných žalobkyni dodatečně rozhodnutím ze dne 9. 7. 2020. Žalovaný přisvědčil námitce žalobkyně o neslučitelnosti správcem daně aplikovaného § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 s právem Evropské unie. Počátek úročení stanovil žalovaný s poukazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS, *EP ENERGY TRADING*, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, *Kordárna*, od prvního dne čtvrtého měsíce po skončení prověřovaného zdaňovacího období (v případě úroků z nadměrného odpočtu za zdaňovací období prosinec 2015 počátek úročení posunul o stejný počet dnů, o které žalobkyně zmeškala lhůtu k podání daňového přiznání). Při výpočtu úroků žalovaný zohlednil podíl žalobkyně na nepřiměřeně dlouhé době, po kterou byl nadměrný odpočet prověřován, a v souladu s § 254a odst. 2 písm. c) daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 vyloučil z úročení ve všech zdaňovacích obdobích dobu ode dne vydání rozhodnutí o stanovení lhůty pro vyjádření se žalobkyně k výsledkům daňové kontroly (12. 3. 2019) do dne, kdy správce daně zaevidoval písemné vyjádření žalobkyně (15. 4. 2019). Z hlediska výše úroků rozdělil žalovaný dobu, po kterou správce daně žalobkyni zadržoval nadměrný odpočet, na dva časové úseky. Stran období do 30. 6. 2017 žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyni náleží úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu v souladu s rozsudky *EP ENERGY TRADING* a *Kordárna*, [tj. ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020 (dále soud ve vztahu k tomuto ustanovení vychází z uvedeného znění)]. Za druhé období, tj. za období od 1. 7. 2017, přiznal žalovaný žalobkyni úroky dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, tj. ve výši repo sazby ČNB navýšené o 2 procentní body. Žalovaný dospěl k závěru, že vzhledem k neaplikovatelnosti § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 není možné postupovat ani podle přechodného ustanovení čl. XI novely daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb. (podle kterého platí, že u daňového odpočtu, u kterého lhůta pro podání daňového přiznání uplynula přede dnem nabytí účinnosti této novely, se uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017). Žalovaný vyjádřil názor, že „*ustanovení § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 je nutno chápat jako speciální ustanovení ve vztahu k rozsudku Kordárna, má proto aplikační přednost před zmíněným rozhodnutím.*“ Právní úprava přiznávající daňovým subjektům úrok odpovídající úrokové sazbě ve výši repo sazby ČNB navýšené o 2 procentní body dle žalovaného vyhovuje judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“). K aplikaci § 155 odst. 5 daňového řádu v případě úroků náležejících žalobkyni za období po 30. 6. 2017 proto není dle žalovaného důvodu.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

6. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
7. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). K rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2022, č. j. 46100/22/5300-21443-702551, směřujícímu k uspokojení žalobkyně podle § 124 daňového řádu, soud nepřihlížel, neboť žalobkyně výslovně uvedla, že citovaným rozhodnutím, jímž žalovaný hodlal změnit napadené rozhodnutí, nebyla plně uspokojena, a to tak (§ 62 odst. 5 s. ř. s. *a contrario*) nenabylo právní moci a nemůže

vyvolávat ani jiné právní účinky (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 4 Ads 105/2008-185, č. 2502/2012 Sb. NSS). Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

8. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem výslovně souhlasili.

Obsah žaloby, vyjádření žalovaného a repliky žalobkyně

9. Žalobkyně namítá, že žalovaný postupoval chybně, pokud ve vztahu k části úročeného období počínajícího dnem 1. 7. 2017 vypočetl výši úroků podle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, tj. ve výši repo sazby ČNB navýšené o 2 procentní body. Interpretaci přechodných ustanovení novely daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb. považuje žalobkyně za oportunistickou a argumentaci o specialitě ustanovení § 254a ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 vůči rozsudku ve věci *Kordárna* za nesmyslnou. Dle žalobkyně měla být výše úroků za celé období stanovena podle právního stavu před novelou provedenou zákonem č. 170/2017 Sb. a v souladu s rozsudky ve věci *Kordárna* a *EP ENERGY TRADING* tak měl být úrok vypočítán za analogické aplikace § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyně má navíc vedle toho za to, že ustanovení § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 je – stejně jako předcházející znění tohoto ustanovení – rovněž neaplikovatelné pro rozpor s právem Evropské unie. Žalobkyně rovněž uvádí, že – jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2021, č. j. 48 Af 21/2016-170 – nejpozději ode dne 13. 6. 2016 bylo zadržování nesporné části nadměrných odpočtů správcem daně nezákonným zásahem a že rovněž prověřování zbylé části nadměrných odpočtů bylo doprovázeno průtahy v řízení. V této souvislosti žalobkyně naznačuje, že jí možná mohl již v souvislosti s těmito průtahy náležet úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu (ve výši repo sazby ČNB navýšené o 14 procentních bodů). Žalobkyně má dále za to, že žalovaný nesprávně stanovil počátek úročeného období. Uvádí, že z práva Evropské unie vyplývá právo na úrok ode dne následujícího po dni, kdy by nadměrný odpočet byl plátcí vyplacen za obvyklého chodu věcí. Tento den přitom nastává po uplynutí 30 dnů od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání. Dle žalobkyně neexistuje žádný důvod, pro který by bylo možné část období, po které je nadměrný odpočet plátcí zadržován, určit jako neúročené. Odkazuje přitom na usnesení SDEU ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15, *Kovozber*. Konečně žalobkyně nesouhlasí ani s tím, že žalovaný vyloučil část období z úročení (časový úsek ode dne vydání rozhodnutí o stanovení lhůty pro vyjádření se žalobkyně k výsledkům daňové kontroly do dne, kdy správce daně zaevidoval písemné vyjádření žalobkyně). I v této souvislosti žalobkyně namítá, že žalovaný při výpočtu úroků chybně aplikoval § 254a ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. Nadto se žalobkyně domnívá, že se žádným způsobem na nepřiměřené době trvání daňové kontroly ani nepodílela.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl žalobu zamítnout, neboť všechny žalobkyní uplatněné námitky shledal nedůvodnými. Jak však vyplývá z rozhodnutí, které žalovaný vydal dne 14. 12. 2022 a kterým hodlal žalobkyni uspokojit, spornou mezi účastníky řízení nadále zůstává pouze otázka počátku úročení. Stran výše úroků žalovaný – jak vyplývá z citovaného rozhodnutí, které nenabylo právní moci – námitkám žalobkyně přisvědčil. Soud vyjádření žalovaného proto rekapituluje pouze v části týkající se námitky, již žalovaný nepřisvědčil. Žalovaný v reakci na tuto námitku uvedl, že názor žalobkyně, že počátek úročení by měl nastat již ode dne následujícího po dni, kdy by byl daňový odpočet plátcí

vyplacen za obvyklého chodu věci (po uplynutí 30 dnů od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání) není správný a nemá oporu ani v judikatuře NSS a SDEU. Žalovaný vzpomněl rozsudky ve věci *Kordárna a EP ENERGY TRADING*, z nichž vyplývá, že počátek úročení nastává po uplynutí 3 měsíců od konce zdaňovacího období. Stran žalobkyní odkazovaného usnesení SDEU ve věci *Kovozber* žalovaný uvedl, že žalobkyně závěry uvedené v tomto rozhodnutí vytrhává z kontextu.

11. V replice k vyjádření žalovaného žalobkyně setrvala na názoru, že z práva Evropské unie vyplývá právo na úrok ode dne následujícího po dni, kdy by byl nadměrný odpočet vyplacen za obvyklého chodu věci.

Posouzení žaloby

12. Jak plyne z výše uvedeného, žalobkyně za zdaňovací období říjen, listopad, prosinec 2015 a leden 2016 vykázala nadměrné odpočty, přičemž žalovaný posléze uznal, že daňová tvrzení žalobkyně odpovídají skutečnosti. Její nárok ji tedy žalovaný přiznal v plně tvrzené výši. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobkyni, jejíž nadměrné odpočty správce daně po několik let zadržoval (nespornou část odpočtů do dne 19. 7. 2019, zbylou část do dne 20. 7. 2020), náleží úroky. Žalobkyně však nesouhlasí s tím, v jaké výši žalovaný v napadeném rozhodnutí úroky vyměřil a jakou právní úpravu za tímto účelem aplikoval. Dle názoru žalobkyně měly být veškeré úroky co do jejich výše vypočítány za použití § 155 odst. 5 daňového řádu, a to v souladu s rozsudky NSS ve věci *Kordárna a EP ENERGY TRADING*, nikoliv za použití § 254a daňového řádu (ať už v dřívějším, či pozdějším znění). Se závěrem, že jí náleží úroky teprve od počátku čtvrtého měsíce od skončení příslušného zdaňovacího období, jak plyne z uvedené judikatury, však žalobkyně nesouhlasí. Nesouhlasí ani s tím, že žalovaný vyloučil z úročení dobu od 12. 3. 2019 do 15. 4. 2019.
13. Soud úvodem předesílá, že podle ustálené judikatury jsou orgány finanční správy při rozhodování o právech či povinnostech zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními předpisy účinnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco procesní předpisy zásadně aplikují ve znění účinném ke dni svého rozhodování (rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, č. 1837/2009 Sb. NSS). Jak uvedl rozšířený senát v rozsudku ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS, „[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.“ Pro správné určení rozhodné právní úpravy je tak klíčový okamžik, kdy se orgány finanční správy dostaly do prodlení s vrácením nadměrného odpočtu, a žalobkyni tak vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku. Jakkoliv tato otázka úzce souvisí s meritorním posouzením žaloby, považuje soud za vhodné již na tomto místě upozornit, že oním klíčovým okamžikem byly dny 1. 2. 2016 v případě zdaňovacího období října 2015, 1. 3. 2016 v případě zdaňovacího období listopadu 2015, 8. 4. 2016 v případě zdaňovacího období prosince 2015 a 1. 5. 2016 v případě zdaňovacího období ledna 2016 (viz dále).
14. V rozsudku *Kordárna* dospěl NSS k závěru, že pokud plátce DPH uplatní 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 úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu (tj. ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů). Dle tohoto ustanovení přitom platilo, že úrok z vratitelného

přeplatku za nadměrný odpočet náleží plátcí teprve ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku (30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu – § 105 odst. 1 zákona o DPH), a to do dne jeho poukázání plátcí. NSS tak reagoval na mezeru ve vnitrostátní právní úpravě „*mající nepříjemné dopady z hledisek ústavněprávních i z hledisek práva Evropské unie.*“ V této souvislosti soud podotkl, že mezi okamžikem uplatnění nároku a okamžikem vzniku exekučně vymožitelného (a případným úrokem z vratitelného přeplatku doplněného) nároku na vyplacení nadměrného odpočtu může s ohledem na povahu věci, rychlost postupu správce daně i jiné rozhodné okolnosti uplynout i několik let.

15. V rozsudku *EP ENERGY TRADING* pak NSS konstatoval, že právní úprava § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení úročeného období i výše úroku (repo sazba ČNB navýšená o 1 procentní bod) v rozporu s čl. 183 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Proto soud přijal závěr, že pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak citované ustanovení užilo, platí nadále pravidla vymezená ve věci *Kordárna*, a že tedy – vzdor pravidlům uvedeným v § 254a daňového řádu – daňovému subjektu nadále náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.
16. Soud dospěl k závěru, že rovněž v případě nyní projednávané věci náleží žalobkyni úroky za celé úročené období (tj. nikoliv pouze za úročené období do 30. 6. 2017) ve výši dle § 155 odst. 5 daňového řádu, tj. ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 14 procentních bodů. Na věc žalobkyně plně dopadají rozsudky NSS ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021-45, *CarTec*, a ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 139/2021-31, *RAPTOR SE*, jejichž závěry ostatně plně respektoval žalovaný v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2022, jímž hodlal uspokojit žalobkyni. Dle NSS nelze přistoupit na konstrukci, že přechodné ustanovení zákona č. 170/2017 Sb. je nepoužitelné z důvodu, že odkazuje na právní úpravu, která byla shledána rozpornou s právem EU. K tomu soud v citovaných rozsudcích uvedl: „*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. Opačný postup nabourává důvěru daňového subjektu v to, že na jeho případ nebude použita právní úprava se zpětnou účinností. Navíc, jak správně poznamenává žalobkyně, rozsudky kasačního soudu nemají derogační účinek, a tak na § 254a ve znění do 30. 6. 2017 ani na čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. nelze pohlížet jako na neexistující ustanovení.*“
17. Podle čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. se použije úrok podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 u daňového odpočtu, který byl uplatněn v řádném či dodatečném daňovém tvrzení, u nějž lhůta pro podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. To znamená, že přechodné ustanovení odkazuje na znění § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, jež se použije i v případě

úroků vzniklých za období následující po tomto datu. Pokud přechodné ustanovení odkazuje na úpravu, jež je pro rozpor s evropským právem neaplikovatelná, pak je i nadále na místě postupovat podle pravidel vymezených rozsudkem ve věci *Kordárna*. Žalobkyni tedy za celé uvedené období náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. S ohledem na výše uvedené je žalobní bod týkající se aplikace nesprávného ustanovení o výši úroku důvodný.

18. Soud se dále nezabýval námitkou o neslučitelnosti § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 s právem Evropské unie, tj. otázkou, zda je výše úroku tak, jak ji stanovil zákonodárce s účinností od 1. 7. 2017 eurokonformní. Tuto otázku by soud musel řešit tehdy, měla-li by být sazba ve výši repo sazby ČNB navýšená o 2 procentní body (stanovená s účinností od 1. 7. 2017) ve věci aplikována. To znamená, že by byl posuzován odpočet vzniklý na základě přiznání podaného po 1. 7. 2017, popř. pokud by přechodná ustanovení použití této sazby stanovila i na odpočet uplatněný v daňových přiznáních podaných před účinností novely. Tak tomu však v daném věci nebylo. V nyní vedeném řízení nebylo tudíž důvodu, aby soud posuzoval, zda výše úroku odpovídá evropskému právu, neboť se s ohledem na pravidla uvedená v přechodných ustanovení novely č. 170/2017 Sb. k samotnému § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 „nedostal“.
19. Žalobkyně se dále neztotožňuje s postupem žalovaného, který z úročení vyloučil dobu od 12. 3. 2019 do 15. 4. 2019, a to v návaznosti na § 254a odst. 2 písm. c) daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, podle kterého platilo, že *„[b]ěh doby podle odstavce 1 se staví a úrok z daňového odpočtu nevzniká ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně stanoví lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, do dne, kdy dojde ze strany daňového subjektu k požadovanému vyjádření, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené k vyjádření.“*
20. Důvodnost této námítky je zřejmá s ohledem na výše uvedené, totiž s ohledem na skutečnost, že právní úpravu účinnou od 1. 7. 2017 neměl žalovaný ve věci aplikovat, jakož i s ohledem na to, že na základě předcházející právní úpravy nebylo možné úrok z daňového odpočtu za období vymezené citovaným ustanovením žalobkyni upřít. Ostatně i tato skutečnost je po vydání (nepravomocného) rozhodnutí ze dne 14. 12. 2022 mezi účastníky řízení již nesporná (srov. bod 44 navrženého rozhodnutí).
21. Předmětem sporu je nadále určení počátku doby, za kterou žalobkyni náleží právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný v rozhodnutí ze dne 14. 12. 2022 setrval na názoru, že ve světle judikatury NSS, která je souladná s judikaturou SDEU, náleží žalobkyni úrok od prvního dne čtvrtého měsíce po skončení prověřovaného zdaňovacího období. S tím žalobkyně nadále nesouhlasí a tvrdí, že *„z práva Evropské unie vyplývá právo na úrok ode dne následujícího po dni, kdy by nadměrný odpočet byl plátcí vyplacen za obvyklého chodu věci, přičemž tento den nastává po uplynutí 30 dnů od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání.“*
22. Jak soud uvedl již výše, NSS ve věci *Kordárna* dospěl k závěru, že pokud plátce DPH uplatní 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 plátcí úrok za období **od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období**, za něž nárok uplatnil. NSS tedy z důvodů již výše uvedených (rozpor s ústavním a evropským právem) „odpoutal“ počátek

vzniku nároku na úrok z vratitelného přeplatku od okamžiku skutečného vyměření daně po provedení případného postupu k odstranění pochybností a „navázal“ ji na lhůtu tří měsíců od skončení 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). Uvedl k tomu následující: „*Vnitrostátní právo neobsahuje žádné ustanovení o lhůtě, které by mohlo být podkladem pro jeho analogické užití a zaplnění mezery spočívající v tom, že toto právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu. Takové ustanovení neobsahují ani předpisy práva Evropské unie. Z citované judikatury Soudního dvora je nicméně zřejmé, že uvedená lhůta má své nepochybné horní limity. V rozhodnutí ve věci C-25/07 v bodě 27 Soudní dvůr označil za nepřijatelně dlouhou lhůtu pro vrácení nadměrného odpočtu, a to dokonce pro specifickou skupinu nově registrovaných plátců, u nichž lze za legitimní považovat vyšší apriorní podezření z nebezpečí podvodného jednání než u plátců již delší dobu registrovaných k dani, lhůtu 180 dnů. Zároveň v rozhodnutí ve věci C-107/10 v bodě 49 aproboval takovou vnitrostátní úpravu, která umožnila převod nadměrného odpočtu na až tři následující zdaňovací období tehdy, jednalo-li se o období měsíční. Z uvedeného lze tedy usuzovat, že lhůta tří měsíců, počítaná od uplynutí zdaňovacího období, za které je nárok na nadměrný odpočet uplatňován, vyhovuje požadavkům plynoucím z judikatury Soudního dvora, a přitom jde v podmínkách vnitrostátní procesní úpravy v České republice o lhůtu, která dává správci daně přiměřený prostor k základnímu prověření uplatněného nároku na nadměrný odpočet, a zároveň jde o takový časový úsek, po který lze ještě po plátcí spravedlivě požadovat, aby v poměrech vcelku častých případů podvodných jednání v souvislosti s nadměrným odpočtem, jimž je třeba účinně čelit, unesl zadržování nadměrného odpočtu správcem daně bez toho, aby byl tento odpočet úročen.“*

23. Uvedené závěry NSS potvrdil mj. i ve shora citovaném rozsudku *EP ENERGY TRADING*. Přihlásil se k nim i ve věcech *CarTec* i *RAPTOR SE* a dále např. například v rozsudcích ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 Afs 173/2016-26, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016-33, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016-32, nebo ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 51/2016-43). Zdejší soud nenalezl důvod, proč by se měl od konstantní judikatury NSS odchýlit. Na tom nemění nic ani žalobkyní odkazované usnesení SDEU ve věci *Kovozber*. Ve shodě se žalovaným považuje soud citaci z daného usnesení za vytrženou z kontextu věci, v níž SDEU konstatoval, že počátek přiměřené doby (úročení) nesmí být závislý na procesním úkonu správce daně (v případě slovenské právní úpravy se jednalo o ukončení daňové kontroly), nýbrž na objektivně daném okamžiku. Žalobní bod, v němž žalobkyně namítá nesprávně stanovený počátek úročeného období, proto soud vyhodnotil jako nedůvodný.
24. Soud závěrem připomíná, že v rozsudku ze dne 23. 11. 2022, č. j. 43 Af 14/2021-29, se již zabýval otázkou, za jaké období žalobkyni náleží úroky z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. V uvedeném rozsudku již dostatečně osvětlil rozdíl mezi oběma úroky (nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně vzniká výhradně tehdy, pokud při prověřování a hodnocení odpočtu dojde k pochybení správce daně a ten vydá rozhodnutí, které je následně z důvodu nezákonnosti zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným) a rovněž připomněl závěry rozsudku ve věci *Kordárna*, z něhož plyne, že úroky dle § 155 odst. 5 daňového řádu a 254 odst. 1 daňového řádu se uplatňují komplementárně – daňovému subjektu v jednotlivých obdobích náleží v závislosti na důvodu, pro který nebyl nadměrný odpočet vyplacen, buď úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, nebo úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254

odst. 1 daňového řádu. Soud v dané věci dospěl k závěru, že úrok z nezákonného jednání správce daně žalobkyni náleží za období počínající následujícím dnem po doručení platebních výměrů ze dne 18. 7. 2019 (doručených žalobkyni dne 22. 7. 2019), které se později ukázaly být nezákonnými.

25. Soud v návaznosti na uvedená pravidla shrnuje, že **za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení příslušného zdaňovacího období** [tj. za období počínající dnem 1. 2. 2016 v případě zdaňovacího období října 2015, za období počínající dnem 1. 3. 2016 v případě zdaňovacího období listopadu 2015, za období počínající dnem 8. 4. 2016 v případě zdaňovacího období prosince 2015 (žalobkyně podala daňové přiznání se 7denním zpožděním, a o stejný počet dnů se proto v tomto případě odsunul počátek úročení – viz bod 40 rozsudku *Kordárna*) a za období počínající dnem 1. 5. 2016 v případě zdaňovacího období ledna 2016] **do dne 19. 7. 2019**, kdy správce daně žalobkyni vyplatil na základě platebních výměrů ze dne 18. 7. 2019 nespornou část nadměrných odpočtů, náleží žalobkyni podle § 155 odst. 5 daňového řádu úroky z částek 175 487 Kč, 869 424 Kč, 1 016 331 Kč a 777 548 Kč. Současně žalobkyni náleží podle § 155 odst. 5 daňového řádu **za období od počátku čtvrtého měsíce po skončení příslušného zdaňovacího období** (viz data uvedená v tomto odstavci výše) **do dne 22. 7. 2019**, kdy správce daně doručil žalobkyni platební výměry ze dne 18. 7. 2019, úroky z částek 2 437 116 Kč, 1 592 452 Kč, 1 941 836 Kč a 781 693 Kč (jedná se o částky žalobkyni dodatečně přiznané rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 7. 2020). Z těch samých částek pak – jak zdejší soud uvedl již v rozsudku č. j. 43 Af 14/2021-29, ode dne 23. 7. 2019 do dne uhrazení žalobkyni náleží úroky z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

26. Soud ze shora uvedených důvodů napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem soudu.
27. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni naopak právo na náhradu nákladů řízení náleží. Ty sestávají z nákladů spočívajících v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč a dále z nákladů na zastoupení advokátem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Zástupce žalobkyně provedl v řízení dva účelné úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu, a to převzetí zastoupení a sepsí žaloby. Odměna za jeden úkon právní služby činí dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu 3 100 Kč, celková výše odměny tak činí 6 200 Kč. Repliku soud jako účelný úkon právní služby nevyhodnotil, neboť v ní žalobkyně svoji argumentaci – nad rámec odkazované judikatury – zásadním způsobem nerozvinula. Náklady vynaložené na odměnu advokáta za sepsí vyjádření ze dne 4. 1. 2023, v němž žalobkyně prohlásila, že rozhodnutím ze dne 14. 12. 2022 nebyla uspokojena, soud žalobkyni nepřiznal, neboť v rozsahu námítky, která zůstala mezi účastníky řízení po vydání citovaného rozhodnutí sporná (počátek úročení), nebyla žalobkyně úspěšná. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý ze dvou úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 600 Kč. Náhrada daně z přidané hodnoty z odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů činí 21 % z 6 800 Kč, tj. 1 428 Kč. Náhradu nákladů řízení v

celkové výši 11 228 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

Praha 27. září 2023

Lenka Bursíková, v. r.
předsedkyně senátu