



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **RAPTOR SE**, se sídlem Emila Filly 296/13, Ostrava - Mariánské Hory, zast. Mgr. Janem Tomsem, advokátem, se sídlem Emila Filly 296/13, Ostrava - Mariánské Hory, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 3. 2021, č. j. 22 Af 63/2019 – 36,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

**O d ů v o d n ě n í :**

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo výrokem II. zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 21. 10. 2019, č. j. 42069/19/5300-21445-708460 ve věci úroku ze zadržovaného daňového odpočtu; výrokem III. mu byla uložena povinnost uhradit náklady řízení.

[2] Žalobou napadeným správním rozhodnutím bylo rozhodnuto (v části napadené kasační stížností) o úrocích ze zadržovaných nadměrných odpočtů. Podstatou žaloby bylo tvrzení o nesprávnosti aplikace § 254a daňového řádu; podle žalobce měl být za celou úročenou dobu přiznán úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.

[3] Žalobce poukázal mimo jiné na přechodná ustanovení novely daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017, z nichž vyplývá, že 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 daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (tj. ve znění novely provedené zákonem č. 264/2014 Sb., účinné od 1. 1. 2015 – pozn. NSS). Dle žalobce stále běžely úroky podle § 155 odst. 5 daňového řádu (viz rozsudek ve věci *Kordárna*), nikoliv podle § 254a daňového řádu; na úroky, které započaly běžet před 1. 1. 2015 a běžely v rámci probíhající daňové kontroly, se musí použít úprava obsažená v § 155 odst. 5 daňového řádu až do konce, tedy v případě žalobce až do 3. 5. 2018.

[4] Krajský soud při posouzení věci označil za zásadní rozsudek NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47 (č. 4055/2020 Sbírky rozhodnutí NSS), který se otázkou úroků ze zadržovaného odpočtu zabýval, a který jednoznačně vyslovil, že 1) *Pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu daně (§ 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) není podstatné, zda je prodlení s vyplacením odpočtu důsledkem postupu k odstranění pochybností, nebo daňové kontroly před vyměřením daně. A za 2), že Právní úprava § 254a zákona č. 280/2009 Sb., 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 Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užílo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (rozsudek Kordárna). Daňovému subjektu proto 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 ubrazení nadměrného odpočtu správcem daně.*“

[5] Krajský soud neshledal důvodu se od uvedených závěrů odchýlit; rovněž zkoumal, zda a jaký vliv měla na nyní přezkoumávanou věc novela § 254a daňového řádu zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017. Přechodná ustanovení této novely stanoví v čl. XI, bodu 3.: *„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.“* Krajský soud dospěl k závěru, že je třeba vrátit se k § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, k právní úpravě, která je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s unijními předpisy, a proto není použitelná. Na základě uvedeného krajský soud shledal žalobu v části směřující proti rozhodnutí č. j. 42069/19/5300–21445-708460 důvodnou, a proto toto rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[6] **V kasační stížnosti** stěžovatel uplatnil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel konstatoval, že předmětem sporu je otázka, zda žalobci náleží ode dne 1. 1. 2015 úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu nebo úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu na základě rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, ve znění opravného usnesení ze dne 05. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 40, ve věci KORDÁRNA, a.s., v likvidaci (dále jen „rozsudek ve věci Kordárna“).

[7] Dle stěžovatele jsou právní závěry krajského soudu nesprávné, což způsobuje nezákonnost napadeného rozsudku. Stěžovatel předesílá, že částečně souhlasí s nutností aplikovat v projednávané věci rozsudek ve věci sp. zn. 1 Afs 445/2019, avšak pouze ve vztahu k úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu do 30. 6. 2017, neboť NSS se v tomto rozsudku zabýval pouze právní úpravou § 254a daňového řádu s účinností do 30. 6. 2017. Stěžovatel nesouhlasí s aplikací přechodných ustanovení novely č. 170/2017 Sb. (čl. XI. odst. 3), jak ji provedl krajský soud, a nesouhlasí tudíž ani se závěrem krajského soudu, že žalobci náleží úrok dle rozsudku ve věci Kordárna.

[8] Dle stěžovatele je nutné rozdělit dobu, po kterou byl žalobci zadržován nadměrný odpočet na dva časové úseky. První časový úsek představuje období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017; v tomto časovém úseku respektuje stěžovatel rozsudek ve věci sp. zn. 1 Afs 445/2019 a závěr Nejvyššího správního soudu, tedy že tehdy platná a účinná právní úprava nebyla v souladu s evropským právem a je nutné ji považovat za obsoletní. Dle názoru stěžovatele tak za toto období náleží žalobci úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu ve výši dle rozsudku ve věci Kordárna. Druhým časovým úsekem je pak úsek od 1. 07. 2017 do okamžiku, kdy byl účastníku řízení nadměrný odpočet správcem daně vyplacen či kdy došlo k jeho použití na úhradu nedoplatku. Za toto období náleží žalobci dle názoru stěžovatele úrok dle § 254a daňového řádu

pokračování

ve znění účinném od 1. 7. 2017, tedy ve výši repo sazby České národní banky navýšené o 2 procentní body.

[9] Dle stěžovatele krajský soud, který vycházel ze znění přechodných ustanovení novely č. 170/2017 Sb. v čl. XI. odst. 3, dle kterých „*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.*“, avšak přehlédl, že přechodné ustanovení obsažené v čl. XI. odst. 3 novely č. 170/2017 Sb. nelze aplikovat. Uvedené přechodné ustanovení ukládá v případě, že lhůta pro podání daňového přiznání uplynula před 1. 7. 2017, aplikovat § 254a daňového řádu účinný od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (úrok ve výši repo sazby ČNB + 1 procentní bod); Nejvyšší správní soud však v rozsudku sp. zn. 1 Afs 4456/2019, na který přitom krajský soud rovněž odkazuje, zkonstatoval, že § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 se neaplikuje. Pokud se tedy dotčené ustanovení ve smyslu výše označeného rozsudku stalo obsoletním, pak se k němu vztahující přechodné ustanovení stává dle mínění stěžovatele rovněž obsoletním. Jinými slovy, je-li daná právní úprava neaplikovatelná, pak přechodné ustanovení upravující její aplikaci při přechodu na novou právní úpravu taktéž nelze aplikovat. Vzhledem k neaplikovatelnosti předchozí právní úpravy účinné do 30. 06. 2017 má stěžovatel za to, že není možno aplikovat ani přechodná ustanovení vztahující se k této právní úpravě, neboť odkazují na dle právního názoru Nejvyššího správního soudu obsoletní právní úpravu.

[10] Dle stěžovatele tak žalobci od 1. 7. 2017 náleží úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu ročně ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Ustanovení § 254a daňového řádu za současného respektování časové hranice, kterou stanoví § 105 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty a která omezuje načítání úroku z daňového odpočtu tak, že úrok se načítá jen do uplynutí lhůty pro vrácení daňového odpočtu, je podle stěžovatele speciálním ustanovením ve vztahu k rozsudku ve věci Kordárna a má proto aplikační přednost před tímto rozhodnutím. Tímto byla zaplněna mezera v právu (o které pojednává NSS v rozsudku ve věci Kordárna). Dle stěžovatele platí, že jelikož novela č. 170/2017 Sb. nabyla účinnosti před vydáním zmiňovaného rozsudku prvního senátu, logicky nepočítá se situací, kdy bylo užití § 254a daňového řádu, ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, vyloučeno. Nelze pak bez dalšího uzavřít, že pokud v dané situaci přechodné ustanovení upravilo, že se namísto zvýšení o 2 procentní body použije zvýšení o jeden procentní bod (který byl však později shledán jako nepřiměřený a pro daňový subjekt „méně výhodný“), použije se namísto toho § 155 odst. 5 daňového řádu. Současně stěžovatel považuje úrok z daňového odpočtu přiznávaný dle právní úpravy účinné od 1. 7. 2017, tedy odpovídající repo sazbě ČNB navýšené o 2 procentní body, za souladný s požadavky evropského práva, zejména se zásadami efektivity a daňové neutrality.

[11] Stěžovatel dále poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku Kordárna vzniklou mezeru v právu překlenul analogickým použitím § 155 odst. 5 daňového řádu; již se však nevyjádřil k otázce konkrétní výše úrokové sazby vyhovující evropskému právu; nevyjádřil se ani k souladu výše úrokové sazby dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 s evropským právem, jelikož tato otázka nebyla předmětem řízení před NSS. Stěžovatel má za to, že právní úprava účinná od 1. 7. 2017, která přiznává daňovým subjektům úrok odpovídající úrokové sazbě ve výši repo sazby ČNB navýšené o 2 procentní body, vyhovuje evropské judikatuře. Dle stěžovatele tak není důvod pro další analogické použití § 155 odst. 5 daňového řádu i po 30. 6. 2017. Dle stěžovatele navíc výše úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu rovněž nesplňuje požadavek evropské judikatury, když výše tohoto úroku jednoznačně výrazně převyšuje výši běžné úrokové sazby půjček v podnikatelském sektoru. Dle stěžovatele novelizace reagovala na požadavky unijního práva a změnila úrokovou sazbu tím způsobem, aby nebyla nepřiměřeně nízká. Výše úroku stanovená v § 254a odst. 3 daňového řádu

je od 1. 7. 2017 nastavena způsobem, aby ze strany správce daně nedocházelo ke zbytečným průtahům a daňové subjekty naopak nemotivovala k záměrnému protahování kontrolního postupu. Novelizací tak byl dle stěžovatele nepřiměřeně nízký úrok „odstraněn“. Soudní dvůr Evropské unie ve svém rozsudku ze dne 23. 4. 2020, ve spojených věcech *C-13/18 a C-126/18 Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*, v bodě 51 uvádí, že „[...] unijní právo, a zejména zásady efektivity a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem děle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a počítají-li se úroky z dotyčných nadměrných odpočtů DPH za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nabrát škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků“ (důraz přidán stěžovatelem). SDEU však neuvádí konkrétní výši úroků, kterou považuje za přiměřenou.

[12] Dle stěžovatele z výše citovaného závěru SDEU plyne, že úrokovou sazbu přiznanou vnitrostátní právní úpravou je třeba nejdříve porovnat s inflací, která představuje ono měnové znehodnocení v důsledku času. Jestliže úrokové sazby přiznávané národní právní úpravou nepokryjí znehodnocení peněz v důsledku času (tedy inflaci), náleží daňovému subjektu úrokové sazby ve výši úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Tak tomu bylo v případě posuzovaném SDEU, kdy maďarská úprava stanovila sazbu z nadměrného odpočtu ve výši základní úrokové sazby stanovené centrální bankou (viz bod 8 výše citovaného rozsudku SDEU ve spojených věcech *C-13/18 a C-126/18*). Pokud však národní právní úpravou přiznaná úroková sazba pokrývá znehodnocení peněz v důsledku času, pak je možné použít národní úpravu pro přiznání úroku z daňového odpočtu. Stěžovatel má za to, že tuzemská právní úprava úroku z daňového odpočtu od 1. 7. 2017 je v souladu s požadavkem výše citovaného rozsudku SDEU ve spojených věcech *C-13/18 a C-126/18*, neboť přibližně pokrývá inflaci, příp. ji dokonce překračuje; to dále stěžovatel dokládá podrobnými tabulkami vývoje repo sazby CNB, úrokovými sazbami úvěrů a srovnáním úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům a úrokové sazby u úroku z daňového odpočtu. Vzhledem k předmětu řízení nepovažuje Nejvyšší správní soud za potřebné tyto skutečnosti dále podrobně zmiňovat, neboť předmětem sporu ve věci nyní projednávané není posouzení toho, zda výše úroku stanovená v § 254a daňového řádu od 1. 7. 2017 z hlediska evropského práva ob stojí.

[13] Dle stěžovatele se ve vztahu k úroku z daňového odpočtu krajský soud dopustil nesprávného posouzení právní otázky, jelikož nesprávně posoudil aplikaci přechodných ustanovení čl. XI. odst. 3 novely č. 170/2017 Sb. a učinil nesprávný závěr o aplikaci závěrů plynoucích z rozsudku ve věci *Kordárna* rovněž od 1. 7. 2017. Stěžovatel má tak s ohledem na uvedené za to, že žalobci náleží od 1. 7. 2017 do uplynutí lhůty pro vrácení nadměrného odpočtu úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu.

[14] Stěžovatel dále upozorňuje na to, že argumentaci přechodnými ustanoveními v čl. XI. odst. 3 novely č. 170/2017 Sb. v podobě uvedené v bodě 20. napadeného rozsudku použil prvně až krajský soud a tato argumentace je tak překvapivá. Dále poukazuje na to, že krajský soud vybočil z předmětu řízení; dle stěžovatele se krajský soud zabýval otázkou úroku z neoprávněného jednání správce daně mimo rámec vymezeného předmětu soudního řízení. Stěžovatel se sice ztotožňuje s krajským soudem, že není dán důvod pro přiznání úroku dle § 254a odst. 2 daňového řádu za dobu od 4. 5. 2018 do 6. 8. 2018, avšak posouzení této otázky se míjí s předmětem odvolacího řízení i s předmětem soudního řízení. Krajský soud zatížil dle stěžovatele napadený rozsudek jinou vadou řízení před soudem, která měla za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, neboť argumentace krajského soudu ve vztahu k úroku z neoprávněného jednání správce daně ve své podstatě nepředstavuje nic jiného než vybočení

pokračování

z původního předmětu řízení. Pokud v této věci krajský soud bez dalšího meritorně rozhodl, zatížil řízení o žalobě vadou mající vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[15] Na podporu své argumentace, že od 1. 7. 2017 náleží úrok dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017, stěžovatel v podání - doplnění kasační stížnosti ze dne 12. 7. 2022, poukazuje na závěry Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 9. 3. 2022, č. j. 57 Af 7/2021 - 60, v němž se uvádí, že odkazuje-li přechodné ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. na právní úpravu, která je pro rozpor s evropským právem neaplikovatelná, pak je na místě zkoumat, zda jinak vyloučená nová právní úprava (tj. § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017) by požadavkům evropského práva vyhovovala lépe, než analogické užití jiného ustanovení daňového řádu (tj. § 155 odst. 5 daňového řádu). Jinými slovy, je třeba zvažovat, které výkladové řešení požadavkům evropského práva (zejména zásadě efektivnosti a daňové neutrality) vyhoví lépe. Stěžovatel dále cituje závěry z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 18. 5. 2022, č. j. 52 Af 46/2021 - 46, v němž mimo jiné soud dovodil, že analogické použití úpravy § 254a odst. 3 daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 nemá za vyloučené, přičemž se jeví být, při splnění dalších podmínek, vhodnější než analogické použití úpravy dle § 155 odst. 5 daňového řádu; dle krajského soudu jde totiž „o úpravu bližší, byť ji nelze mít účinnou dle přechodných ustanovení, avšak jednalo se již v průběhu daňové kontroly za úpravu platnou.“ Stěžovatel dále rozvíjí svoji argumentaci uvedenou v kasační stížnosti a trvá na tom, že nelze v daném případě aplikovat přechodná ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., neboť daňové orgány se jejich aplikací „vrací do doby existence mezery v právu“, která však již byla přijetím relevantní právní úpravy zaplněna, a která je od 1. 7. 2017 v souladu s evropským právem. Stěžovatel poukazuje na to, že přechodné ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. cílilo na stav, který logicky předpokládá platnost a účinnost (včetně souladu s evropským právem) úpravy § 254a daňového řádu, která mu časově bezprostředně předcházela (do 30. 6. 2017); až v důsledku pozdějšího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 445/2019 se tato úprava pro daňové orgány stala nepoužitelnou; rovněž zákonodárce v době přípravy novely č. 170/2017 Sb., která nabyla účinnosti před vydáním uvedeného rozsudku, nemohl výslovně myslet na zpětné použití § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017. Za takové situace dle stěžovatele vzniká mezera v zákoně a za účelem jejího vyplnění je nutno postupovat za období od 1. 7. 2017 obdobným způsobem, jako postupoval Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku. Je tedy nutno opětovně v konečném důsledku zkoumat, zda ona novelizovaná právní úprava, a tedy také § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 vyhovuje evropskému právu. Pakliže tato právní úprava právu evropskému vyhovuje, je namístě použít na základě analogie legis pro stanovení výše úroku z daňového odpočtu za období od 1. 7. 2017 právě tuto právní úpravu, a nikoliv závěry z rozsudku ve věci Kordárna. Dle stěžovatele je přitom právní úprava úroku z daňového odpočtu v daňovém řádu účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 v souladu s evropským právem, což stěžovatel blíže odůvodnil v doplnění kasační stížnosti. Proto je namístě tuto právní úpravu od 1. 7. 2017 použít jako nejvhodnější právní úpravu úroku z daňového odpočtu a nahradit jí tak pravidla pro stanovení výše úroku z daňového odpočtu obsažená v rozsudku ve věci Kordárna. Stěžovatel dále zdůrazňuje, že úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, který se aplikuje na základě rozsudku ve věci Kordárna, nikdy nebyl označen za vhodnou a přílehlavou právní úpravu pro případy tzv. „zadržovaných nadměrných odpočtů“, ale za provizorní řešení v době, kdy zcela absentovala výslovná zákonná úprava, která by dané situace řešila. A jako takové by mělo být toto řešení použito jedině a výhradně tehdy, pokud neexistuje výslovná zákonná úprava, nebo v případě, že účinnou úpravu použít nelze. Dle stěžovatele na období, kdy již účinná a souladná právní úprava existovala, je nutno nahlížet tak, že již opadl důvod zacelovat mezery v právu jinak nepřilehlavým institutem, tedy dle pravidel uvedených v rozsudku ve věci Kordárna, když lze postupovat na základě analogie dle výslovného znění zákona, tedy dle § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020.

[16] Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

[17] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, neshledal současně, že by trpěl vadami, k nimž by byl povinen Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti. (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

[19] Dle stěžovatele nelze bez dalšího zkoumání a zvažování, které výkladové řešení požadavkům evropského práva vyhoví lépe, uzavřít, že pokud v dané situaci přechodné ustanovení upravilo, že se namísto zvýšení o 2 procentní body použije zvýšení o jeden procentní bod, který byl však později shledán jako nepřiměřený, použije se namísto toho § 155 odst. 5 daňového řádu. Dle stěžovatele nelze v daném případě aplikovat přechodná ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., neboť daňové orgány se jejich aplikací „vrací do doby existence mezery v právu“, která však již byla přijetím relevantní právní úpravy zaplněna a která je od 1. 7. 2017 (dle stěžovatele) v souladu s evropským právem. Navíc úprava v § 155 odst. 5 daňového řádu má sankční charakter a z ničeho se nepodává, že je zcela příležitou pro období úročení od 1. 7. 2017. Dle stěžovatele bylo na místě vyhodnotit možnost použití jiné příbuzné úpravy. Dle stěžovatele žalobci náleží do 30. 6. 2017 úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu na základě rozsudku ve věci Kordárna a od 1. 7. 2017 úrok dle § 254a daňového řádu ve výši repo sazby České národní banky navýšené o 2 procentní body.

[20] Nejvyšší správní soud především předesílá, že předmětem posouzení v projednávané věci není výše úroku tak, jak ji stanovil zákonodárce od 1. 7. 2017, konkr., zda je či není v souladu s požadavkem evropského práva. V tomto směru je obsáhlá argumentace stěžovatele úrokovými sazbami, mírou inflace i judikaturou SDEU, kterou rozvíjí v doplnění kasační stížnosti, nepodstatná. Tato otázka by byla k řešení na místě v případě, byla-li by 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 příznání podaného po 1. 7. 2017, popř. pokud by přechodná ustanovení použití této sazby stanovila i na odpočet uplatněný v daňových příznáních podaných před účinností novely. Tak tomu však v dané věci nebylo. V nyní vedeném řízení nebylo tudíž důvodu, aby krajský soud posuzoval, zda výše úroku odpovídá evropskému právu, neboť *per* přechodná ustanovení, tak, jak byla nastavena, se krajský soud k samotnému § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 „nedostal“.

[21] Nejvyšší správní soud se výše nastíněnou argumentací stěžovatele v obdobné věci zabýval několikrát, naposledy v rozsudku ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021 – 45, v němž konstatoval:

*„Pokud jde o argumentaci rozsudkem EP ENERGY, i tu lze považovat za správnou. Nelze 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. Podle čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. se použije úrok podle § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017 u daňového odpočtu, který byl uplatněn v řádném či dodatečném daňovém tvrzení, u něž lhůta pro podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. To znamená, že přechodné ustanovení odkazuje na znění § 254a daňového řádu do 30. 6. 2017, jež se použije i v případě úroků vzniklých za období následující po tomto datu.“*

*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*

pokračování

*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 nabeuráává 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.*

*Krajský soud tak postupoval správně, jestliže použil přechodné ustanovení, které jej odkázalo na úpravu, jež se pro rozpor s evropským právem rozhodl nepoužít. Krajskému soudu tedy nic nebránilo vzít v úvahu závěry rozsudku Kordárna. K němu se ostatně kasační soud přihlásil v řadě rozhodnutí (například rozsudky 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). Stejně tak krajský soud postupoval správně při aplikaci závěrů rozsudku EP ENERGY. Proto v případě, že se nepoužije právní úprava úroku ze zadržovaného odpočtu, na který by se jinak užíł § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017, platí nadále pravidla vymezená rozsudkem ve věci Kordárna. Žalobkyni tedy za uvedené období náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Závěry krajského soudu tak obstojí. S ohledem na výše uvedené nepovažoval Nejvyšší správní soud za nezbytné se zabývat zbytkem kasačních námitek, neboť nejsou pro posouzení této věci rozhodné.“ (rozsudek zde uváděný jako EP ENERGY – viz výše citovaný rozsudek sp. zn. 1 Afs 445/2019 – pozn. NSS; dále srovnej též rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018 – 39).*

[22] Od závěrů zde vyslovených, které plně dopadají na skutkově i právně obdobnou věc nyní projednávanou, nemá Nejvyšší správní důvod se odchýlit. Nejvyšší správní soud dodává, že je věcí zákonodárce, jak přechodná ustanovení nastaví. Zde zákonodárci nic nebránilo, aby novou právní úpravu (o níž je stěžovatel přesvědčen, že je v souladu s evropským právem) *per* přechodná ustanovení 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.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal kasační námítka stran nesprávného právního posouzení důvodné; nepřisvědčil ani namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť se nedomnívá, že by krajský soud zásadně vybočil z rozsahu žalobní argumentace, resp. že by takové vybočení mělo za následek nezákonnost napadeného rozsudku, pročež by jej bylo třeba zrušit. Kasační stížnost proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobci by dle pravidla úspěchu náležela náhrada nákladů řízení; ze spisu však nevyplývalo, že by žalobce nějaké náklady v kasačním řízení vynaložil, proto mu soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 23. září 2022

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu