



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce:

MS Zet4, s. r. o., IČ 25315510
sídlem třída Kpt. Jaroše 1922/3, 602 00 Brno
zastoupen BDO Czech Republic s. r. o., IČ 26402220
sídlem Nádražní 344/23, 150 00 Praha 5

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. dubna 2019, č. j. 17378/19/5300-22442-712448

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 4. 2019, č. j. 17378/19/5300-22442-712448, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 19.456 Kč, a to k rukám BDO Czech Republic s. r. o., se sídlem Nádražní 344/23, Praha 5, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 1. července 2019 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. dubna 2019, č. j. 17378/19/5300-22442-712448, kterým žalovaný změnil výrok rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 28. května 2018, č. j. 2652005/18/3003-52521-707951, a to tak, že se přiznaný úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2016 ve výši 43 799 Kč mění na částku 43 868 Kč.
2. Napadeným rozhodnutím žalovaný jakožto příslušný správní orgán dle § 114 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění, zamítl odvolání žalobce a změnil výrok rozhodnutí správce daně ze dne 28. května 2018, kterým byl žalobci dle § 254a daňového řádu přiznan úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2016.

II. Obsah žaloby

3. Dne 22. dubna 2016 podal žalobce řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2016, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 2 389 626 Kč. Následně správce daně zahájil dne 16. května 2016 daňovou kontrolu, která byla ukončena dne 11. května 2018 a dne 16. května 2018 byl žalobci doručen platební výměr na daň z přidané hodnoty. Dne 28. května 2018 vydal správce daně rozhodnutí o výši úroku z daňového odpočtu dle § 254a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. ledna 2015 do 30. června 2017, kterým žalobci přiznal úrok z daňového odpočtu ve výši 43 799 Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaný přiznal úrok 43 868 Kč namísto 47 899 Kč, jelikož pozměnil den pro zahájení výpočtu úroku.
4. Předmětem sporu je skutečnost, že zatímco žalovaný posoudil nárok na úrok z nadměrného odpočtu dle § 254a daňového řádu, žalobce je přesvědčen, že nárok na úrok měl být posouzen dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Toto přesvědčení zakládá na následujících skutečnostech.
5. Samotný nárok na odpočet, včetně odpočtu nadměrného, je chápán jako majetkový nárok daňového subjektu vůči státu vyplývající přímo ze základních strukturálních principů DPH (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2014, sp. zn. 7 Aps 3/2013). Úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu je správce daně povinen přiznávat na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. září 2014, sp. zn. 7 Aps 3/2013 (dále též „Kordárna“) a na něj navazující judikatury. V tomto rozhodnutí bylo dovozeno, že v souladu s unijní judikaturou jsou státy povinny užít právní úpravu, která je nejbližší té chybějící, tj. v našich podmínkách § 155 odst. 5 daňového řádu. Kordárna tak navazuje na rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) viz rozsudek ze dne 18. prosince 1997 ve věci G. M., ze dne 10. července 2008 ve věci A. S. a další. SDEU v těchto věcech konstatoval, že osoba, která nemůže dočasně disponovat s finančními prostředky z daňového odpočtu, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality.
6. Žalobce nerozporuje fakt, že české vnitrostátní právo v právě posuzovaném období již obsahovalo speciální ustanovení týkající se zadržovaného nadměrného odpočtu. S účinností ode dne 1. ledna 2015 obsahuje daňový řád § 254a, který je ve vztahu *lex specialis* k § 155 odst. 5 daňového řádu, a mělo by tedy být aplikováno přednostně. V této

souvislosti žalobce odkazuje především k rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 9. září 2016, č. j. 8 Af 11/2012 – 57, kde soud konstatoval, že nová právní úprava obsažená v § 254a daňového řádu odporuje zásadě daňové neutrality. Žalobce s tímto posouzením souhlasí a domnívá se, že na jeho situaci nemá být aplikován § 254a daňového řádu, jelikož je přesvědčen, že dané ustanovení je v rozporu s čl. 183 směrnice 2006/112/ES (dále též „směrnice o DPH“) a navazující unijní judikaturou.

7. Právní úprava obsažená v § 254a daňového řádu nezastává funkci adekvátní finanční kompenzace. Přiznání nároku na kompenzaci finanční ztráty je plně v souladu se zásadou neutrality. Nejvyšší správní soud konstatoval, že placení úroků souvisejícího s prověřováním nadměrného odpočtu není trestem pro správce daně a nejde o sankční opatření, ale jedná se o dorovnání finančního znevýhodnění, k němuž by v případě okamžitého vyplacení nadměrného odpočtu nedošlo (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. října 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72). Je zřejmé, že výše úroku odpovídající defacto zhodnocení finančních prostředků uložených u bank nereflektuje zásadní finanční dopady do podnikatelské činnosti daňového subjektu, neboť taková výše neodpovídá ekonomické realitě.
8. V průběhu daňového řízení došlo také k porušení zásad správního řízení. Konstatoje, že zákonodárce v daňovém řádu výslovně stanovuje „cenu daňových peněz“, a to konkrétně v § 155 odst. 5, § 252 a § 254a daňového řádu jako repo sazbu stanovenou Českou národní bankou zvýšenou o konkrétní množství procentních bodů, platnou pro první den příslušného kalendářního pololetí. V případě § 155 a § 252 daňového řádu se jedná o repo sazbu zvýšenou o 14procentních bodů, v případě § 254a se od 1. ledna 2015 jedná o repo sazbu zvýšenou o 1procentní bod. Dle názoru žalobce je tato hodnota pro úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu nepřiměřená, a to právě ve vztahu k principu identicky uchopené úpravě prodlení s platbou v případě úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu.
9. Je přesvědčen, že neexistuje žádné vysvětlení pro stanovení výše úroku ze zadržení nadměrného odpočtu v tak nízké hodnotě, jakou představuje hodnota určená v § 254a daňového řádu ve znění účinném ode dne 1. ledna 2015. Tyto rozpory ve výši finanční kompenzace u jednotlivých institutů svou povahou zakládají rozpor se zásadou rovnosti. Nadto jsou též v rozporu s unijní judikaturou, neboť § 254a nepředstavuje „vyrovnání sil“ mezi daňovým subjektem a správcem daně v podobě, kterou evropská judikatura předepisuje, viz rozsudek SDEU ve věci C-25/07 ze dne 10. července 2008 nebo též ve věci C-107/10 ze dne 12. května 2011. Shrnuje, že právní úprava aplikovaná správcem daně vykazuje diskriminační účinky mezi jednotlivými plátcí daně.
10. S ohledem na vše shora uvedené se žalobce domnívá, že vnitrostátní české právo ke zmíněnému zdaňovacímu období neobsahovalo ustanovení, které by plně odpovídalo požadavkům předestřeným směrnicí o DPH a evropskou judikaturou. Není-li určitá právní otázka právním řádem upravena, jsou členské státy povinny aplikovat úpravu, která je té chybějící svým charakterem nejbližší. Žalobce se domnívá, že jako podklad pro analogické užití a zaplnění mezery by mělo být využito ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný v rámci svého vyjádření doručeného zdejšímu soudu dne 17. října 2019 navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Předně zopakoval skutkový stav a shrnul žalobní námitky. K námitkám uvedl nad rámec odůvodnění napadeného rozhodnutí následující.
12. Uvádí, že výše úrokové sazby dle § 254a daňového řádu byla stanovena tuzemským zákonodárcem a na její výši nejsou kladeny požadavky ze strany SDEU s výjimkou takových sazeb, jež by byly extrémně nízké. Evropské právo ve smyslu namítané efektivity předmětné úrokové sazby hovoří o zmíněném rozporu pouze tehdy, kdy by byla úroková sazba zjevně excesivního charakteru (extrémně nízká), a nikoliv pouze nízká. Eurokonformitu výše úrokové sazby dle § 254a daňového řádu potvrzuje i skutečnost, že různé členské státy mají výši úrokové sazby nastavenou různě. Je tedy na členských státech, aby si její výši nastavili dle svých ekonomických schopností, např. výše úrokové sazby ve Švédsku činí 0,5 % a na Slovensku 1,5 % ode dne 1. července 2017.
13. Je přesvědčen, že § 254a daňového řádu nelze srovnávat s úrokem z prodlení či s úrokem z vratitelného přeplatku, neboť se jedná o diametrálně odlišné kategorie, o čemž svědčí systematické zařazení tohoto paragrafu. Poukazuje na skutečnost, že pokud bychom srovnávali jednotlivé úroky dle daňového řádu, a sice úrok z prodlení, úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z daňového odpočtu, tak společným jmenovatelem je prodlení, tedy nesplnění povinnosti řádně a včas. Úrok z prodlení je veřejnoprávní obdobou soukromoprávního úroku z prodlení dle § 1968 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Úrok z prodlení slouží k motivaci daňových subjektů, aby hradili své daňové dluhy řádně a včas. Porovnáme-li úrok z prodlení (na straně daňového subjektu) s jeho soukromoprávní obdobou, rozdíl tkví ve výši úrokové sazby. Úrok z prodlení je ve výši repo sazby + 14 procentních bodů, zatímco soukromoprávní úprava je ve výši repo sazby + 8 procentních bodů. Za touto diskrepancí stojí zájem každého ze subjektů. Úrok z prodlení (na straně daňového subjektu) sleduje naplnění veřejných rozpočtů včasnou úhradou daňových dluhů. Úrok z neoprávněného jednání správce daně sleduje náhradu škody způsobenou daňovým subjektům tak, aby cesta k obnovení původního stavu byla pro daňové subjekty co možná nejjednodušší a flexibilní, a nemuseli se tak vždy obracet na civilní soudy skrze náhradu škody. Výše úroku z daňového odpočtu byla navržena tak, aby odpovídala standardnímu tržnímu zhodnocení peněz uložených u bank za běžných podmínek.
14. Zásada rovnosti platí, nicméně lze srovnávat pouze srovnatelné. Nadto žalovaný odkazuje k rozhodnutí Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. září 2018, č. j. 50 Af 11/2018 – 38, který rozhodl tak, že úrok dle § 254a ve výši 1 % + repo sazba není v rozporu s evropským právem. Rozhodnutí bylo sice Nejvyšším správním soudem zrušeno, avšak nikoliv ve vztahu k posouzení úroku dle § 254a daňového řádu, ale kvůli vadám, ke kterým byl Nejvyšší správní soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti (viz č. j. 7 Afs 373/2019 – 39).

IV. Doplnění žaloby

15. Dne 9. září 2020 bylo zdejšímu soudu doručeno doplnění správní žaloby. Vzhledem k tomu, že po podání žaloby došlo k judikатурnímu vývoji v otázce posuzování přiměřenosti úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu jak ze strany SDEU, tak i ze

strany Nejvyššího správního soudu, považuje žalobce za nutné na uvedené ve stručnosti poukázat, neboť se domnívá, že tyto závěry jsou plně závazné i ve věci předmětné správní žaloby.

16. Předně poukazuje na rozhodnutí SDEU ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, kde soud v odpovědi na předběžné otázky vyslovil, že daňové subjekty mají nárok také na částku, která představuje ztráty, jež vznikly nemožností disponovat peněžními částkami v důsledku předčasné splatnosti daně. Generální advokát ve věci shrnul, že je sice na členských státech, aby si zvolily úrokovou sazbu použitelnou v závislosti na hospodářské situaci, ale [ve vztahu k úroku ze zadrženého odpočtu] musí jít o plnou náhradu. Aplikací vnitrostátního § 254a daňového řádu nastává situace, kterou SDEU v případě maďarské obchodní společnosti označil za rozpornou s unijním právem.
17. Aplikaci úroku dle § 155 odst. 5 daňového řádu potvrdila i recentní judikatura Nejvyššího správního soudu. Ten dne 16. července 2020 vydal rozsudek pod sp. zn. 1 Afs 445/2019 (dále též „EP TRADING“), ve kterém se vyjadřuje k souladu úroku dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. ledna 2015 do 30. června 2017, s unijním právem. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud mj. vyslovil, že výše úroku uvedená v § 254a daňového řádu již na první pohled neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Na základě toho soud ustanovení v posuzovaném případě neaplikoval ustanovení § 254a a konstatoval, že není důvodné se odchýlit od závěrů uvedených v rozhodnutí Kordárna, tj. § 254a ve znění od 1. ledna 2015 do 30. června 2017 nelze aplikovat z důvodu rozporu s evropským právem. S ohledem na uvedené se domnívá, že tato východiska lze aplikovat i na období od 1. července 2017, tj. i na novelizovanou právní úpravu, která zavedla úrok ve výši repo sazby + 1procentní bod.

V. Záměr uspokojení žalobce

18. Žalovaný dne 16. září 2020 doručil zdejšímu soudu sdělení o záměru uspokojit žalobce dle § 124 odst. 1 daňového řádu z důvodu změny správní praxe v posuzované věci s ohledem na recentní vývoj judikatury Nejvyššího správního soudu. Dne 16. prosince 2020 žalovaný uspokojil žalobce rozhodnutím, č. j. 47397/20/5300-22442-711492. Výrokem tohoto rozhodnutí žalovaný namísto úroku z daňového odpočtu za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2016 ve výši 43 868 Kč přiznal úrok ve výši 343 642 Kč.
19. Žalovaný rozdělil posuzované období na dvě dílčí. Ve vztahu k prvnímu období, tj. od 1. ledna 2015 do 30. června 2017 žalovaný respektoval závěry uvedené v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 445/2019, proto žalobci v rámci tohoto období přiznal úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu a neaplikoval § 254a téhož zákona. Druhým obdobím je pak úsek od 1. července 2017 do okamžiku, kdy byl odvolateli nadměrný odpočet vyplacen. Za toto období žalovaný přiznal žalobci úrok z nadměrného odpočtu dle § 254a ve znění účinném od 1. července 2017, tedy ve výši repo sazby + 2 procentní body. Konstatoval, že nově nastavená výše úroku reagovala na požadavky unijního práva a již není nepřiměřeně nízká.

VI. Vyjádření žalobce k uspokojení

20. Žalobce dne 18. ledna 2021 doručil soudu vyjádření ke sdělení o uspokojení žalobce. Předně uvádí, že vydáním rozhodnutí č. j. 47397/20/5300-22442-711492 nedošlo k uspokojení jeho nároku, který byl předmětem soudního řízení, a to z důvodů níže uvedených.
21. Zastává názor, že i pro období od 1. července 2017 měl žalovaný aplikačně odmítnout úrok dle § 254a daňového řádu (ve znění účinném od 1. července 2017). Nerozporuje skutečnost, že české vnitrostátní právo v předmětném období obsahovalo speciální ustanovení týkající se úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, domnívá se však, že obdobně jako v případě právní úpravy účinné ode dne 1. ledna 2015 do 30. června 2017 tato právní úprava neodpovídá unijním požadavkům shrnutým v rozsudku EP TRADING. Novela, kterou přinesl zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, dle žalobce neodstranila rozpor uvedeného ustanovení s unijními předpisy a judikaturou.
22. Úrok ve výši repo sazby zvýšené o dva procentní body odporuje zásadě rovnocennosti a efektivity, obdobně jako tomu bylo v rozsudku EP TRADING, kdy úrok dosahoval repo sazby zvýšené o jeden procentní bod. Požadavek na přiměřený úrok vychází ze zásady neutrality, jenž vyžaduje, aby podmínky úhrady úroků byly stanoveny tak, aby bylo možné nahradit hospodářskou zátěž, která dané osobě vznikla v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně. Adekvátní úrok by měl v souladu s unijní judikaturou být stanoven s ohledem na výši tržního úroku, za který si může běžný podnikatel půjčit zadrženou výši nadměrného odpočtu, a náhradu za škodu způsobenou inflačním znehodnocením nevyplaceného nadměrného odpočtu. Uzavírá, že dvouprocentní úrok nebyl v dané době běžným ani u hypotečních úvěrů, tedy úvěrů pro úvěrující instituce velice bezpečným, zatímco podnikatelské nezajištěné úvěry jsou vnímány jako značně riskantní, tudíž i s výrazně vyšší úrokovou mírou.
23. Ve vztahu k požadavku na objektivní dobu úročení uvádí, že unijní úprava vyžaduje, aby bylo objektivně dáno, za jakou dobu náleží daňovému subjektu finanční kompenzace. Novelizované ustanovení § 254a daňového řádu sice počátek běhu doby „prodlení“ správce daně již ukotvuje k objektivnímu časovému okamžiku (poslední den pro podání daňového přiznání). Toto stanovení však posunuje okamžik „prodlení“ správce daně o měsíc dále oproti určení v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Kordárna. Uzavírá, že žalovaný měl aplikovat pravidla z rozsudku Kordárna na posouzení stanovení doby, za kterou náleží daňovému subjektu úrok.

VII. Posouzení krajským soudem

24. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.
25. Jak vyplývá z procesních podání popsanych v bodech 15. – 24. tohoto rozhodnutí, v průběhu soudního řízení došlo k vývoji unijní a navazující vnitrostátní judikatury ve vztahu k úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Nejvyšší správní soud v recentním rozhodnutí pod sp. zn. 1 Afs 445/2019 konstatoval, že právní úprava úroku obsažená v §

254a daňového řádu ve znění účinném od 1. ledna 2015 do 30. června 2017 nemůže být aplikována z důvodu rozporu s požadavky unijního práva a navazující judikatury SDEU. Na tuto skutečnost žalobce v doplnění žaloby (viz body 15. – 17. tohoto rozhodnutí) upozornil. Tento judikатурní vývoj žalovaný reflektoval, proto přípisem soudu sdělil záměr uspokojit žalobce.

26. Novým rozhodnutím č. j. 47397/20/5300-22442-711492 žalovaný stanovil, že pro období do 30. června 2017 žalobci náleží repo sazba + 14 procentních bodů v souladu s rozhodnutím EP TRADING a Kordárna, tudíž aplikačně odmítl § 254a daňového řádu a aplikoval § 155 odst. 5 daňového řádu. Pro období od 1. července 2017 stanovil, že žalobci náleží repo sazba + 2 procentní body dle novelizovaného ustanovení § 254a ve znění účinném od 1. července 2017 (novela zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní). Žalobce ovšem sdělil, že s novým posouzením nesouhlasí, a to především s ohledem na nesprávně stanovený počátek doby úročení a s ohledem na výši úroku od 1. července 2017 (viz body 21. – 24. tohoto rozhodnutí).
27. Soud konstatuje, že vzhledem ke skutečnostem, které žalobce předestřel ve vyjádření k uspokojení, posoudil vyjádření žalobce jako důvodné odmítnutí uspokojujícího rozhodnutí, a to především ve vztahu k důvodům uvedeným v bodě 23. tohoto rozhodnutí, tj. výše úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Žalobce především vyslovil, že ani úrok ode dne 1. července 2017, který byl stanoven novelou zákonem č. 170/2017 Sb., neodpovídá požadavkům unijní judikatury (rozsudky SDEU ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 S.-M. a D. M. ze dne 23. dubna 2020) a navazující vnitrostátní judikatury (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věcech Kordárna a EP TRADING) tj. především nepokrývá tržní úrok, za který by si žalobce mohl půjčit zadrženou částku u bankovní instituce a neposkytuje náhradu za škodu způsobenou inflačním znehodnocením nevyplaceného nadměrného odpočtu.
28. Po posouzení těchto skutečností soud dospěl k závěru, že žalobce návrhem žalovaného uspokojen nebyl, přičemž posuzoval především výši úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu ode dne 1. července 2017. Tuto skutečnost se žalovaný pokusil reflektovat v uspokojujícím rozhodnutí, kde uvedl, že s ohledem na judikатурní vývoj ve věci EP TRADING je proto nezbytné aplikovat § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. července 2017. Ani toto posouzení by však nebylo v souladu s požadavky unijní legislativy a navazující judikatury. Jak je ostatně rozvedeno v bodech 45. a následujících tohoto rozhodnutí, z obdobných důvodů zdejší soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí.
29. V rámci vyjádření žalobce k uspokojení ze dne 18. ledna 2021 žalobce brojil též proti posouzení doby úročení. Ve vztahu k té uvedl, že unijní úprava vyžaduje, aby bylo objektivně dáno, za jakou dobu náleží daňovému subjektu finanční kompenzace. Novelizované ustanovení § 254a daňového řádu sice počátek běhu doby „prodlení“ správce daně již ukotvuje k objektivnímu časovému okamžiku (poslední den pro podání daňového přiznání). Toto stanovení však posunuje okamžik „prodlení“ správce daně o měsíc dále oproti určení v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Kordárna. Žalobce je přesvědčen, že žalovaný měl aplikovat pravidla z rozsudku Kordárna na posouzení stanovení doby, za kterou náleží daňovému subjektu úrok.
30. S ohledem na ust. § 71 odst. 2 s. ř. s. a ust. § 72 s. ř. s. musí být žalobní body vymezeny ve lhůtě pro podání žaloby. Soud konstatuje, že proto „nepřihlédne k žalobním bodům

uplatněným opožděně (srov. nálezy Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 164/97, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 1 Afs 25/2004), ledaže by se námitky týkaly skutečností, k nimž je soud povinen přihlížet ex officio, např. prekluze, nepřezkoumatelnosti [...] Ve lhůtě pro podání žaloby podle § 72 SŘS tedy podaný návrh (žaloba) již musí žalobní body obsahovat, jinak se jedná o neodstranitelnou vadu návrhu a žalobu je nutné odmítnout. V této propadlé lhůtě je také možno žalobní body rozšiřovat.“ Jelikož tato námitka byla uplatněna ve vyjádření ze dne 18. ledna 2021, přičemž napadené rozhodnutí bylo vydáno již dne 30. dubna 2019, je zjevné, že nebyla dodržena lhůta vymezená v ust. § 72 s. ř. s., proto soud vyhodnotil námitku jako opožděnou.

31. K rozhodnutí č. j. 47397/20/5300-22442-711492, kterým žalovaný zamýšlel uspokojit žalobce, tudíž nelze přihlížet, neboť teprve právní mocí usnesení o zastavení tohoto řízení by nové uspokojující rozhodnutí správního orgánu nabylo právní moci. Ve vztahu k právě posuzovanému případu je proto nezbytné přihlížet pouze k žalobou napadenému rozhodnutí.
32. O jednotlivých námitkách soud uvážil následovně.

Výše úroku

33. Podstatou sporu a hlavní žalobní námitkou je tvrzení žalobce, že žalovaný měl v právě posuzovaném případě aplikačně odmítnout § 254a daňového řádu, neboť toto ustanovení odporuje požadavkům směrnice o DPH a unijní judikatury. Dle žalobce úprava obsažená v § 254a daňového řádu neposkytuje požadovanou adekvátní kompenzaci a je v rozporu s daňovou neutralitou. Tímto postupem taktéž došlo k porušení zásad rovnosti.
34. Žalovaný v napadeném rozhodnutí přiznal žalobci úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2016 ve výši 43 868 Kč. Výši úroku odůvodnil v bodech 16. a následujících napadeného rozhodnutí, kde mj. uvedl, že na posuzovaný případ aplikoval § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. ledna 2015 do dne 30. června 2017. S ohledem na čl. XI přechodného ustanovení, bodu 3, zákona č. 170/2017 Sb., kterým byl od 1. července novelizován daňový řád, platí, že u daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok dle § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. června 2017. Na základě tohoto východiska žalovaný přiznal žalobci za období od 17. října 2016 do 18. května 2018 úrok ve výši repo sazby zvýšené o jeden procentní bod.
35. Pro přehlednost vypořádání uvedené námitky vzhledem k novelizaci dotčené právní úpravy a recentní judikatury ve věci EP TRADING, soud přistoupil k oddělenému posouzení období od 1. ledna 2015 do 30. června 2017 a období od 1. července 2017.

a) k úroku ode dne 1. ledna 2015 do 30. června 2017

36. V daném období je nutné vycházet z právní úpravy daňového řádu, která byla účinná v období od 1. ledna 2015 do 30. června 2017. Podle § 254a daňového řádu v rozhodném znění

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.*
37. Spornou otázkou v posuzovaném období je posouzení, zda lze citované ustanovení aplikovat na právě posuzovaný případ, neboť žalobce je přesvědčen, že § 254a daňového řádu ve znění rozhodném do 30. června 2017 je v rozporu s unijním právem a navazující judikaturou. Zdejší soud se proto zabýval námitkou rozporu citovaného ustanovení s evropským právem a tuto námitku shledal důvodnou.
 38. Obdobnou otázkou jako v právě posuzovaném případě se zabýval Nejvyšší soud v recentním rozhodnutí ve věci EP TRADING. Zdejší soud považuje za nutné východiska tohoto rozhodnutí shrnout níže.
 39. Podle čl. 183 směrnice o DPH pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy nepochybně mají určitý autonomní prostor při stanovení podmínek, za nichž v souladu s čl. 183 směrnice o DPH vzniklý nadměrný odpočet vyplatí nebo převedou do následujícího období. To ovšem neznamena, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (rozsudky Soudního dvora ze dne 12. května 2011 ve věci C-107/10 E. M. I., nebo ze dne 6. července 2017 ve věci C-254/16 Glencore Agriculture Hungary). Autonomie členských států je ohraničena zejména zásadami rovnocennosti a efektivity. Zjednodušeně řečeno, zásada rovnocennosti vyžaduje stejný režim v případě porušení unijního práva a porušení práva vnitrostátního. Zásada efektivity členským státům zakazuje znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (viz též rozsudky Soudního dvora ze dne 19. července 2012 ve věci C-591/10 Littlewoods Retail a další, nebo ze dne 24. října 2013 ve věci C-431/12 Rafinăria Steaua Română)
 40. 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 plátcovi 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, tj. vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a přijatý způsob vrácení nesmí pro plátce daně v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko (viz též rozsudek ze dne 10. července 2008, ve věci C-25/07 S.).
 41. 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 (rozsudek ze dne 28. února 2018 ve věci C-387-16 Nidera BV).

42. Odrazem těchto požadavků má být ve vnitrostátním právním řádu ustanovení § 254a daňového řádu, které upravuje podmínky pro vznik nároku na výplatu úroku ze zadržovaného odpočtu daně a především stanoví výši úroku.
43. Nejvyšší správní soud v rozhodnutí EP TRADING především konstatoval, 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 (viz rozhodnutí Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 Delphi Hungary, nebo ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 Kovožber). 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.“
44. Zdejší soud považuje za vhodné též připomenout, že při posuzování výše úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu Nejvyšší správní soud vycházel a ve své podstatě navazoval na rozhodnutí Kordárna, neboť právě v tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud vytyčil základní pravidla pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu a určení jeho výše. Zjednodušeně řečeno, daňovému subjektu dle rozhodnutí Kordárna náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. K závěrům rozsudku Kordárna se Nejvyšší správní soud poté přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (mezi jinými rozsudky ze dne 6. října 2016, č. j. 9 Afs 225/2015 – 72, ze dne 15. prosince 2016, č. j. 7 Afs 173/2016 – 26, ze dne 12. ledna 2017, č. j. 7 Afs 196/2016 – 33, ze dne 12. ledna 2017, č. j. 4 Afs 206/2016 – 32, nebo ze dne 27. září 2017, č. j. 10 Afs 51/2016 – 43).
45. Ani v tomto případě soud neshledal důvod se od těchto závěrů odchýlit. S ohledem na shora uvedené proto pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění od 1. ledna 2015 do 30. června 2017 (který ovšem nelze pro rozpor s evropským právem aplikovat), platí nadále pravidla vymezená v rozsudku Kordárna a v rozsudku EP TRADING. Tato skutečnost byla žalovaným sice reflektována v rozhodnutí č. j. 47397/20/5300-22442-711492, avšak z důvodů uvedených v bodě 27. – 28. tohoto rozhodnutí, nelze k uspokojivému rozhodnutí přihlížet.

b) k úroku ode dne 1. července 2017

46. Jak bylo uvedeno již v bodě 34. tohoto rozhodnutí, žalovaný s ohledem na znění čl. XI přechodného ustanovení, bodu 3, zákona č. 170/2017 Sb., kterým byl od 1. července novelizován daňový řád, rozhodl tak, že pro celé období, tj. i od 1. července 2017 přiznal žalobci úrok ve výši 1,05 % (resp. 1,5 %). Tato výše se rovná výši úroku dle § 254a daňového řádu účinném od 1. ledna 2015 do 30. června 2017. Jak ovšem soud uvedl v bodech 36. – 45. tohoto rozhodnutí, takovou výši úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu je nutné aplikačně odmítnout pro zjevný rozpor s unijní právní úpravou.

47. Dne 1. července 2017 nabyl účinnosti zákon č. 170/2017 Sb., podle něhož § 254a daňového řádu zní:
- 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.*
 - 2) *Běh doby podle odstavce 1 se staví a úrok z daňového odpočtu nevzniká ode dne vydání*
 - i. *výzvy k odstranění vad podání, které je učiněno v rámci nalézacího řízení týkajícího se daňového odpočtu, do dne, kdy dojde k odstranění těchto vad, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené v této výzvě,*
 - ii. *výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly do dne, kdy dojde k zahájení daňové kontroly,*
 - iii. *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.*
 - 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.*
48. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že na základě nové právní úpravy náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu ve výši repo sazby + 2 %. Oproti předcházející právní úpravě se tedy jedná o zvýšení o 1 procentní bod. Obdobně jako v případě EP TRADING je i zde zjevné, že takto stanovená výše je v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH.
49. Otázkou přiměřenosti výše úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu z hlediska dodržení zásad efektivy a neutrality se zabýval SDEU v rozsudku ze dne 23. dubna 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 S.-M. a D. M.. V tomto rozhodnutí SDEU připomněl, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby podmínky úhrady úroků byly stanoveny tak, aby bylo možné nahradit hospodářskou zátěž, která dané osobě vznikla v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně. Posuzoval přitom maďarskou právní úpravu, podle níž se na úroky z odpočtu uplatní sazba ve výši odpovídající základní sazbě maďarské centrální banky pro hlavní refinanční operace (která ve své podstatě odpovídá repo sazbě ČNB). Dle SDEU je zřejmé, že osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnající se zadržovanému nadměrnému odpočtu, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím.
50. SDEU v bodě 46. tohoto rozhodnutí konstatoval, že „pokud jde o tuto úrokovou sazbu, je třeba poukázat na to, že ustanovení § 124/C a § 124/D tohoto zákona stanoví, že se na úroky z nadměrného odpočtu DPH uplatní sazba ve výši základní sazby maďarské centrální banky,

odpovídající úrokové sazbě, kterou národní centrální banka uplatňuje na hlavní refinanční operace. Nicméně, jak uvedl generální advokát v bodech 72 a 74 svého stanoviska, osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnající se nadměrnému odpočtu odpočitatelné DPH od úvěrové instituce, aby tak vyrovnala finanční deficit vyplývající z toho, že jí nebyl vrácen nadměrný odpočet odpočitatelné DPH zadržovaný v rozporu s unijním právem, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím. [...] Vnitrostátní praxe, podle které jsou v případě vrácení částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem na žádost osoby povinné k dani úroky, které se na tuto částku uplatní, jednak počítány podle sazby, která je nižší než sazba, jež by osoba povinná k dani, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a jednak se počítají za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků, může osobu povinnou k dani připravit o přiměřenou náhradu ztráty způsobené v důsledku nemožnosti disponovat s dotýčnými částkami, a tudíž nerespektuje zásadu efektivit. Taková praxe je navíc v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.“

51. Z této judikatury lze jednoznačně dovodit, že stanovená výše úroku musí odpovídat úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Výše úroku musí odpovídat výši úrokové sazby krátkodobých úvěrů, kterou by musel v případě půjčky žalobce zaplatit, to však znění § 254a účinné od 1. července 2017 nenaplnuje, neboť z veřejně dostupných zdrojů je zřejmé, že úrok ve výši repo sazby + 2procentní body neodpovídá ani výši úroků na hypoteční úvěry, které jsou dlouhodobými úvěry.
52. Důvodová zpráva k novelizovanému ustanovení § 254a daňového řádu uvádí, že: „Pro daňové subjekty [...] by příliš vysoká sazba úroku z daňového odpočtu mohla znamenat motivaci k protahování kontrolních postupů s vědomím, že výnos z tohoto úroku převyší běžné zhodnocení peněz uložených u finančních institucí či investovaný konzervativním způsobem. Založení takového právního stavu je nežádoucí, neboť by znamenalo nejen zvýšenou motivaci k obstrukčnímu jednání, ale současně by se jednalo o deformaci jednání samotných subjektů, tj. porušení principu daňové neutrality [...] Výše úroku z daňového odpočtu byla navržena tak, aby zhruba odpovídala standardnímu tržnímu zhodnocení peněz uložených u banky či jiné platební instituce za běžných podmínek [...] výše úroku z daňového odpočtu by se tak měla pohybovat mezi výší úvěrových produktů a výší běžného úrokového zhodnocení poskytovaného bankami či jinými platebními institucemi.“
53. Zákodárce tedy právní úpravu koncipoval jako výši, která se pohybuje mezi úroky z vkladů a úroky z úvěrů. Už na základě takových východisek lze předpokládat, že výsledná právní úprava nemůže být v souladu s požadavky unijního práva a navazující judikatury, neboť ta jasně stanovuje požadavek na úrok ve výši, který pokryje úroky u úvěrové instituce. Zdejší soud si je vědom úskalí, které spočívá v tom, že některé daňové subjekty by mohly úmyslně protahovat kontrolní postupy s cílem zhodnotit volné finanční prostředky jejich zúročením. Tyto negativní důsledky však novelizace s účinností od 1. července 2017 eliminovala prostřednictvím § 254a odst. 3 daňového řádu.
54. Na základě výše uvedeného soud shledal námitku týkající se výše úroku ze zadrženého nadměrného odpočtu jako důvodnou.

Doba úročení

55. Nad rámec potřebného odůvodnění (*obiter dictum*) soud k době úročení uvádí, že SDEU při posuzování doby úročení vychází z následujících úvah. Výpočet dlužných úroků, který jako počátek běhu lhůty nestanoví den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH (tj. objektivně určený okamžik prodloužený o pevně stanovenou přiměřenou dobu potřebnou pro prověřování nároku), je v zásadě v rozporu s požadavky článku 183 této směrnice. Osoba povinná k dani totiž v takovém případě nemá možnost předvídat datum, od kterého může disponovat finančními prostředky odpovídajícími částce nadměrného odpočtu DPH, což pro ni představuje dodatečnou zátěž (rozsudek ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 G. M. a další, nebo ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 E. M. I.).
56. Počátek přiměřené doby se proto musí odvíjet od objektivně daného a předvídatelného okamžiku, čehož si byl vědom i tuzemský zákonodárce a tento okamžik v §254a odst. 2 daňového řádu ve znění účinném od 1. července 2017 stanovil tak, že úrok z nadměrného odpočtu vzniká „ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ...“ Lze proto konstatovat, že osoba povinná k dani může tento okamžik předvídat.

VIII. Shrnutí a náklady řízení

57. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí je třeba zrušit pro nezákonnost. Z tohoto důvodu napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zdejší soud zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení žalovaný rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
58. 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 v soudním řízení zastoupen advokátem dle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii. Této osobě dle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se užije vyhláška 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 dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu za čtyři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby, doplnění žaloby a vyjádření žalobce k uspokojení) 4 x 3.100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 4 x 300 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení nahradit částku 19.456 Kč včetně DPH.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí 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 zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 28. dubna 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu