



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **STROJÍRENSKÝ VĚDECKOTECHNICKÝ PARK s.r.o.**
IČO: 24126381
sídlem U Panelárny 136, Buštěhrad

zastoupená daňovým poradcem Ing. Zdeňkem Urbanem
sídlem Jungmannova 319, Jičín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11 2019, č. j. X,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2019, č. j. X, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Ing. Zdeňka Urbana, daňového poradce.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podanou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení výše označeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) o přiznání úroku z nadměrného odpočtu ze dne 27. 8. 2019, č. j. X (dále jen „rozhodnutí o úroku z odpočtu za čtvrté čtvrtletí 2014“), a ze dne 25. 4. 2019, č. j. X (dále jen „rozhodnutí o úroku z odpočtu za duben 2015“; spolu s předchozím pak společně jako „prvostupňová rozhodnutí“).

Obsah správního spisu, rekapitulace dosavadních řízení

2. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyně podala dne 26. 1. 2015 přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za čtvrté čtvrtletí 2014, ve kterém tvrdila nárok na nadměrný odpočet ve výši 10 734 081 Kč. Správce daně po posouzení daňového přiznání pojal pochybnosti o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění a o jejich souladu s § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a dne 20. 2. 2015 zahájil nejprve postup k odstranění pochybností a poté dne 3. 8. 2015 za čtvrté čtvrtletí 2014 v rozsahu uvedených důvodů zahájil i daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla zakončena vyhotovením zprávy o daňové kontrole č. j. X, která byla žalobkyni doručena dne 12. 8. 2019. Na základě této zprávy vydal správce daně dne 15. 8. 2019 platební výměr, č. j. X, kterým za čtvrté čtvrtletí 2014 vyměřil DPH a nárok na nadměrný odpočet ve výši uplatněné žalobkyní v daňovém přiznání. Nadměrný odpočet za čtvrté čtvrtletí 2014 byl žalobkyni vrácen 30. 8. 2019. Správce daně dne 27. 8. 2019 vydal rozhodnutí o úroku z odpočtu za čtvrté čtvrtletí 2014. Aplikoval při tom § 254a odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“), a to podle čl. XI bodu 3 zákona č. 170/2017 Sb., a přiznal tak úrok ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců od zahájení postupu k odstranění pochybností, tj. od 21. 7. 2015, do data vrácení nadměrného odpočtu, tj. dne 30. 8. 2019. Výši úroku správce daně určil z částky nadměrného odpočtu 10 734 081 Kč ročně ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou (dále jen „ČNB“), zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného pololetí. Sazba tak v různých obdobích činila od 1,05 % p. a. do 3 % p. a. a celkem bylo žalobkyni takto přiznáno za 1 502 dní úročeného zadržování nadměrného odpočtu 664 630,78 Kč.
3. Žalobkyně podala dne 25. 5. 2015 přiznání k DPH za měsíc duben 2015, ve kterém tvrdila nárok na nadměrný odpočet ve výši 6 453 928 Kč. Správce daně po posouzení daňového přiznání pojal i v tomto případě pochybnosti o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění a o jejich souladu s § 72 a § 73 zákona o DPH a dne 16. 6. 2015 zahájil nejprve postup k odstranění pochybností a dne 16. 10. 2015 pak i daňovou kontrolu. Daňová kontrola byla zakončena vyhotovením zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 4. 2019, č. j. X, která byla žalobkyni doručena dne 15. 4. 2019. Na základě této zprávy vydal správce daně dne 17. 4. 2019 platební výměr č. j. X, kterým za duben 2015 vyměřil DPH a nárok na nadměrný odpočet ve výši uplatněné žalobkyní v daňovém přiznání. Nadměrný odpočet za duben 2015 byl žalobkyni vrácen 30. 4. 2019. Správce daně dne 25. 4. 2019 vydal rozhodnutí o úroku z odpočtu za duben 2015. Na základě shodných právních úvah jako v rozhodnutí o úroku z odpočtu za čtvrté čtvrtletí 2014 přiznal správce daně úrok ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců od zahájení postupu k odstranění pochybností, tj. od 17. 11. 2015, do data vrácení nadměrného odpočtu, tj. dne 30. 4. 2019. Výši úroku správce daně určil z částky nadměrného odpočtu 6 453 928 Kč ročně ve výši repo sazby stanovené

ČNB, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného pololetí. Sazba tak v různých obdobích činila od 1,05 % p. a. do 2,75 % p. a. a celkem bylo žalobkyni takto přiznáno za 1 261 dní úročeného zadržování nadměrného odpočtu 315 499,82 Kč.

4. Proti oběma prvostupňovým rozhodnutím správce daně podala žalobkyně odvolání na základě argumentů obdobných těm, které vtělila do žaloby. Požadovala při tom, aby žalovaný změnil prvostupňová rozhodnutí a přiznal úrok ode dne následujícího po uplynutí tříměsíční lhůty, která se počítá od posledního dne předmětného zdaňovacího období, a to ve výši repo sazby ČNB platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, zvýšené o 14 procentních bodů. Poukázala přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (dále jen „*Kordárna*“), a další judikaturu NSS a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“).
5. Žalovaný obě odvolání napadeným rozhodnutím zamítl a prvostupňová rozhodnutí správce daně potvrdil. Uvedl nejprve, že článek 183 směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále jen „směrnice“) nezakládá nárok na úrok z nadměrného odpočtu. Ten vyplývá z judikatury SDEU s tím, že sazba a způsob výpočtu závisí na vnitrostátním právu jednotlivých členských států. Český právní řád však taková ustanovení dříve neobsahoval a podle rozsudku *Kordárna* mělo být při zaplnění této mezery postupováno analogicky dle ustanovení daňového řádu o vratitelném přeplatku (§ 155 odst. 4 daňového řádu). Od 1. 1. 2015 však byl přijetím § 254a daňového řádu zaveden institut úroku z daňového odpočtu, který správce daně správně aplikoval, neboť již nebylo možné hovořit o mezeře v právu. Výše úroku není v rozporu se zásadou neutrality, rovnocennosti a efektivity. Z rozsudku *Kordárna* vyplývá, že smyslem kompenzace v podobě úroku z prodlení s vrácením nadměrného odpočtu je náhrada majetkové újmy odpovídající výnosu, který plátce v důsledku nemožnosti disponovat s prostředky v hodnotě nadměrného odpočtu nezískal. S ohledem na výše uvedené je tedy přiměřenost zákonodárcem stanovené úrokové míry nutné posuzovat ve vztahu k obecné úrokové míře, kterou by mohly být peněžní prostředky zhodnoceny. Odmítl interpretaci, podle které úlohu náhrady škody nesplňují úroky, které nekompenzují ani náklady na získání chybějících finančních prostředků na bankovním trhu. Systém totiž odráží ztrátu v paušální výši, nikoliv ztrátu, která skutečně vznikla. Správce daně nemůže úrok z prodlení moderovat dle svého uvážení žádným směrem. Žalovaný odmítl srovnání s úrokem z prodlení podle § 252 daňového řádu, neboť ten neodráží cenu peněz. Zvýšení repo sazby o 14 procentních bodů totiž slouží především k motivaci daňových subjektů, aby hradily své daňové dluhy řádně a včas, a má tedy sankční povahu. Napadené rozhodnutí žalovaný žalobkyni doručil dne 2. 12. 2019.

Obsah žaloby a vyjádření účastníků

6. Žalobkyně v žalobě nejprve zrekapitulovala průběh řízení. Namítla, že výše úroku z nadměrného odpočtu nebyla stanovena v souladu s evropským právem a jí uvedenou judikaturou SDEU a že žalovaný byl povinen neaplikovat vnitrostátní úpravu. Smyslem úroku je totiž kompenzace finanční ztráty způsobené prověřováním nadměrného odpočtu. Jelikož osoba povinná k dani nemůže s prostředky dočasně disponovat, zaručuje zaplacení úroků dodržení zásady daňové neutrality. Ta se pojí i s časovým aspektem vyplacení odpočtu daně a případné kompenzace jeho zadržování. Výše úroku dle § 254a daňového řádu neodpovídá ekonomické realitě. Správce daně žalobkyni po nepřiměřeně dlouhou dobu 4 let zadržoval více než 17 milionů korun a přiznal jí úrok v průměrné výši 1,6 % p. a. Žalobkyně přitom čerpala podnikatelský úvěr za úrokové sazby 3,59 %, resp. 5,6 % p. a.

(což vyplývá z její účetní závěrky za rok 2016, přístupné ve sbírce listin obchodního rejstříku), tedy za nepoměrně vyšší náklady. Výše úroku je tedy v rozporu s principem neutrality, zásadou ekvivalence a efektivity. Žalobkyně podotýká, že cena peněz je určena § 252 daňového řádu, který stanoví úrok z prodlení hrazený daňovými subjekty ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů. Zákonodárce ostatně úrok z nadměrného odpočtu zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017 zvýšil, neboť si byl jeho neadekvátně nízké výše vědom.

7. Žalovaný se k žalobě vyjádřil tak, že stanovení výše úroků náleží do kompetence členských států. Tuzemského zákonodárce omezuje toliko zásada efektivity – nemůže tedy stanovit úroky, které by byly extrémně nízké. Přitom např. Slovensko a Švédsko mají sazbu úroků z nadměrného odpočtu nižší, než jak ji stanoví aplikovaný § 254a daňového řádu. Toto ustanovení sleduje dva cíle: zamezení průtahů v řízení a kompenzaci zadržovaných peněžních prostředků. To však nesmí motivovat daňové subjekty, aby své peněžní prostředky ukládaly u správce daně a protahovaly kontrolní postupy. Zákonodárce nastavil výši úroků záměrně na úrovni zhodnocení peněz u bank na běžném účtu. Lze totiž předpokládat, že daňový subjekt disponibilní prostředky bude užívat k podnikatelské činnosti za účelem maximalizace zisku, popřípadě je dočasně umístí takovým způsobem, který mu zajistí jejich okamžitou dostupnost. Sazba tedy není na úrovni úvěrových produktů nastavena záměrně. Je při tom nutno zohlednit, že existují daňové subjekty, které volnými peněžními prostředky nedisponují (ty si musejí obstarat úvěr) a ty, které jimi disponují (u těch hrozí snaha o zhodnocování prostředků u správce daně, jak je popsáno výše). Zákonodárce zvýšením sazby úroku (zákonem č. 170/2017 Sb. účinným od 1. 7. 2017) tedy jen vyvažoval zájmy těchto dvou skupin a reflektoval změnu ceny peněz v čase. Judikatura SDEU připouští, že odškodnění nemusí odpovídat skutečným ztrátám vzniklým osobě povinné k dani. Napadené rozhodnutí je v souladu s rozhodnutím *Kordárna*, neboť se žalobkyni kompenzace dostalo. Z ničeho totiž neplyne, že by vždy muselo při zadržení odpočtu docházet k financování činnosti daňového subjektu z externích úvěrů a že podle toho má být nastavena sazba úroků. To by zvýhodnilo přebytkové subjekty se zadržovaným odpočtem oproti přebytkovým subjektům s nezadržovaným odpočtem. Deficitní subjekty pak mohou dosáhnout kompenzace na základě zvláštního zákona. Žalovaný poukázal na to, že sazby úvěrových úroků v sobě zahrnují i ziskovou přírážku bank. Dočasnou nemožnost disponovat s prostředky kompenzují sazby, které odpovídají ve světě komerčního bankovníctví právě úrokovým sazbám u vkladových produktů, např. u krátkodobého termínovaného vkladu, tedy sazbě dle užitého ustanovení. Argumentace žalobkyně úrokem z prodlení podle § 252 daňového řádu, tedy ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů, naopak pomíjí existenci více druhů úrokových sazeb a nic nevypovídá o ceně peněz. Úrok z prodlení má sankční povahu, nikoliv povahu kompenzační. Závěrem žalovaný poukázal na to, že doba prověřování oprávněnosti nadměrného odpočtu nebyla nepřiměřená, neboť zákon nestanoví maximální délku daňové kontroly a žalobkyně měla ohledně délky daňové kontroly k dispozici jiné prostředky obrany, které nevyužila. Námitka je tedy dle žalovaného bezpředmětná. Žalobu navrhl žalovaný zamítnout.
8. Žalobkyně v replice ze dne 26. 10. 2020 poukázala na rozsudek NSS ze dne 16. 6. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47 (dále jen „*EP ENERGY*“), který svými závěry podporuje její argumentaci. Poukázala také na recentní judikaturu SDEU, podle které zásada daňové neutrality vyžaduje, aby podmínky úhrady úroků byly stanoveny tak, aby bylo možné

nahradiť hospodárskou záťaž, ktorá dané osobe vznikla v súvislosti s neoprávneným zadržovaním odpočtu daní.

9. Žalovaný v reakcii na repliku žalobkyni uvedl, že akceptuje (aniž by však využil možnosti uspokojiť žalobkyni postupom podľa § 62 s. r. s. – pozn. súdu) dôsledky rozhodnutí *EP ENERGY*, avšak len do období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Od 1. 7. 2017 do vyplatenia nadmerného odpočtu ovšem má byť dle žalovaného aplikovaný § 254a daňového rádu v znení účinnom od 1. 7. 2017, teda v výši repo sazby ČNB navýšenej o dva percentní body (úrok v takej výši však prvostupňová rozhodnutia žalobkyni nepriznávajú – pozn. súdu). Žalovaný si je sice vedomý čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., dle ktorého sa u projednávaného daňového odpočtu má uplatniť úrok podľa § 254a v znení účinnom pred 1. 7. 2017, toto ustanovenie však v svetle uvedenej judikatury odkazuje na obsoletnú právnu úpravu, a tak má úprava účinná od 1. 7. 2017 akožto *lex specialis* prednosť pred pravidlami dle rozhodnutí *Kordárna*. Žalovaný pak uvádza, že pokud žalobkyně čerpala v roce 2015 úvěr s úrokovou sazbou ve výši 3,59 %, pak výše úrokové sazby odpovídající repo sazbě ČNB navýšené o dva procentní body vyhovuje požadavkům práva EU. Žalovaný dále s poukazem na účetní výkazy zdůraznil, že žalobkyně beztak čerpala úvěry ve značné výši, kterou v průběhu předmětného období snížila, a tak není pravdou, že by nepřiměřeně dlouhé prověřování nadměrného odpočtu mělo vliv na její *cash flow* či úrokovou sazbu úvěrů.
10. V doplňku repliky ze dne 16. 3. 2021 žalobkyně upozornila na to, že i ze strany orgánů finanční správy došlo k akceptaci závěrů v replice odkazovaného rozsudku NSS ve věci *EP ENERGY* a k pokynu k úpravě správní praxe dle metodického pokynu GFŘ č. j. 59718/20/7700-050201 ze dne 7. 10. 2020 (dále jen „metodický pokyn“), podle kterého je správce daně povinen ustanovení § 254a daňového rádu v znení účinnom od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 neaplikovat a je povinen priznat úrok ze zadržaného nadmerného odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo v dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula do 30. 6. 2017, podle rozsudku ve věci *Kordárna*. V řízeních ve správním soudnictví pak má správce daně dle metodického pokynu GFŘ „zahájit postup dle ustanovení § 124 daňového rádu a v přezkumném řízení dle tohoto ustanovení, zahájeném z moci úřední pro nárok na úrok z nadměrného odpočtu, který by byl před existencí rozsudku *EP ENERGY TRADING* přiznan podle ustanovení § 254a v znení účinnom od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, aplikovat úpravu úroku ze zadržovaného nadmerného odpočtu podle rozsudku *KORDÁRNA*“. I v svetle rozsudku *EP ENERGY* a změny správní praxe orgánů finanční správy je tak zjevné, že žalobou napadené rozhodnutí je nezákonné a závěry žalovaného v něm obsažené jsou nadále neudržiteľné. Pro úplnosť žalobkyně dodala, že jí není známo, že by žalovaný učinil úkony v súlade s upravenou správní praxí dle shora označeného metodického pokynu GFŘ, tj. že by žalovaný sdělil soudu záměr uspokojiť žalobkyni ve smyslu § 62 s. r. s., a doposud ani neučinil úkony směřující k zahájení přezkumného řízení dle § 124 daňového rádu ohledně žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobkyně proto nadále beze změny trvá na podané žalobě.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

11. 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. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. r. s.).

12. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání, neboť souhlas účastníků s tímto postupem je presumován v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.

Posouzení věci soudem

13. Podle čl. 183 směrnice, *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* (důraz doplnil zdejší soud).
14. Žalovaný v napadeném rozhodnutí aplikoval § 254a odst. 1 a 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, podle kterých *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. 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*. Žalovaný dovodil, že toto ustanovení dopadá i na situaci dlouhotrvající daňové kontroly.
15. Podle prvostupňových rozhodnutí takto určené úrokové sazby v období od 21. 7. 2015 do 30. 8. 2019 činily 1,05 – 3 % p. a. Předmětem žaloby je pak právní otázka spočívající v tom, zda výše citované ustanovení § 254a daňového řádu a na základě něj určené úroky jsou v souladu s evropským právem, konkrétně pak zásadami neutrality, rovnosti a efektivity.
16. K této otázce se již podrobně vyjádřil NSS v rozsudku *EP ENERGY*, v němž došel k závěru, že právní úprava § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice a pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*. Se závěrem plynoucím z rozsudku *EP ENERGY* se zdejší soud zcela ztotožňuje a odkazuje zejména na body 34-37 a 43-51 jeho odůvodnění (všechna rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).
17. Podle NSS citovaný článek směrnice neznamena, že by se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevztahovala žádná kontrola z hlediska unijního práva: „*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.*“ NSS dále vysvětlil, že „[j]edním 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. 7. 2008, ve věci C-25/07 *Sosnowska*). Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Podmínky úhrady úroků z prodlení, zejména sazbu a způsob jejich výpočtu, stanoví při zohlednění shora uvedených zásad

vnitrostátní právní řád členského státu (rozsudek ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387/16 Nidera BV).“

18. Jak uvedl i NSS, SDEU se v nedávné době výslovně zabýval také otázkou přiměřenosti výše úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu z hlediska dodržení zásad efektivit a neutrality, a to v rozsudku ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*. 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. Soudní dvůr proto dospěl k závěru, že „*unijní právo, a zejména zásady efektivit 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 déle 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*“ (bod 51 rozsudku, zvýraznění doplnil zdejší soud).
19. NSS dospěl k závěru, že úrok z daňového odpočtu ročně ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 1 procentní bod, již na první pohled bez nutnosti bližšího zkoumání neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí.
20. Předmětné ustanovení § 254a daňového řádu je tedy v rozporu s čl. 183 směrnice a žalovaný měl povinnost jej neaplikovat (viz rozhodnutí SDEU ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 *Delphi Hungary*, nebo ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 *Kovozber*). Napadené rozhodnutí je tedy nezákonné.
21. Nad rámec uvedeného soud odmítá argumentaci žalovaného poukazující na údajnou nerovnost mezi subjekty, které disponují a nedisponují volnými peněžními prostředky a kterým je či není zadržován nadměrný odpočet. Dopady zadržení odpočtu nelze paušalizovat, neboť bude vždy záležet na individuální situaci daňového subjektu – na jeho finanční kondici, na kapitálové náročnosti odvětví, ve kterém daňový subjekt podniká, aktuální tržní a provozní situaci atp. Nelze však zobecňovat ani chování daňového subjektu. S ohledem na zhodnocení nákladů na vlastní kapitál, cenu peněz, nastavenou finanční strategii a další faktory se daňový subjekt může rozhodnout volné prostředky investovat do své podnikatelské činnosti, do vlastního rozvoje či je případně držet v pohotovostní rezervě – zpravidla (avšak ne nutně) v likvidní, tedy rychle dostupné formě. Nelze však přehlédnout, že toto rozhodnutí by bez zásahu daňového orgánu činil daňový subjekt zcela volně dle svého uvážení. *Neutralizovat* účinky zásahu daňového orgánu na *cash flow* daňového subjektu, tedy odstranit žalovaným tvrzenou nerovnost mezi subjekty, kterým je a není odpočet zadržován, je možné pouze opatřením náhradních prostředků na peněžním trhu. Úroky určené dle § 254a daňového řádu však náklady na takové úvěrové financování zdaleka nepokrývají, což je, jak vyplývá z výše uvedeného, v rozporu s evropským právem.

22. Pokud jde o hypotetické riziko spočívající v účelovém protahování kontrolních postupů s cílem vylákání lukrativního úroku, soud podotýká, že žalovaný nic takového v tomto konkrétním případě netvrdil. Žalovanému je však nutno přisvědčit v tom, že v daném řízení jsou bezpředmětné případné poukazy žalobkyně na délku zadržování odpočtu, neboť k obraně proti nepřiměřeně dlouhé daňové kontrole slouží jiné právní prostředky, než je žaloba proti rozhodnutí o stanovení úroku z nadměrného odpočtu. Žalobkyně se mohla bránit žádostí o přijetí opatření proti nečinnosti dle daňového řádu nebo žalobou na ochranu proti nečinnosti správního orgánu.
23. NSS v rozsudku *EP ENERGY* dovodil, že i nadále je nutné pro období do 30. 6. 2017 při určení výše úroku ze zadržovaného odpočtu vycházet z rozsudku *Kordárna*: „[z]jednodušeně řečeno, daňovému subjektu dle tohoto rozhodnutí náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu“.
24. Předmětné ustanovení § 254a daňového řádu bylo s účinností od 1. 7. 2017 zákonem č. 170/2017 Sb. změněno. Ačkoliv se žalovaný této novely nemůže v aktuálním řízení dovolávat, neboť z ní v napadeném rozhodnutí nevycházel a neaplikoval ji, zbývá posoudit, zda je možné z této úpravy (zakotvující pro období od 1. 7. 2017 úrok ve výši repo sazby ČNB zvýšené o dva procentní body) vycházet v dalším řízení. NSS v této souvislosti v rozhodnutí *EP ENERGY* (bod 49) uvedl, že novelizovaná „*pravidla však nebyla v rozhodné době účinná, a proto je ani teoreticky nelze použít ani za pomoci analogie.*“ Jelikož se projednávaný případ od rozhodnutí *EP ENERGY* odlišuje právě v tom, že novelizační zákon „uprostřed“ rozhodného období, tj. dne 1. 7. 2017, účinnosti nabyl (byť výslovně ve svých přechodných ustanoveních odkazoval na užití pravidel, která dle judikatury použitelná nejsou), bylo by možné jeho aplikaci analogicky připustit za předpokladu, že by výsledný úrok odpovídal výše popsaným nárokům evropského práva. Úkolem žalovaného tedy bude v dalším řízení zejména zjistit, jaká byla výše sazby, kterou podnikatelské subjekty běžně musely zaplatit, aby si mohly v období od 1. 7. 2017 půjčit částku odpovídající zadrženému odpočtu. Pakliže taková sazba byla vyšší, než kolik činila repo sazba ČNB zvýšená o dva procentní body, bude i na zbytek předmětného období nutno aplikovat pravidla rozsudku *Kordárna*.
25. Soud závěrem uvádí, že pro dané řízení jsou veskrze irelevantní úvahy žalovaného o tom, jaká byla výše zadlužení žalobkyně v předmětném období. Pokud by dané prostředky nebyly zadrženy, mohlo být zadlužení žalobkyně o zadrženou částku nižší, popř. mohlo být zadlužení stejné, avšak vypůjčené prostředky mohly být v částce odpovídající zadrženým odpočtům použity dle její vůle. Vychází-li však žalovaný z právní úpravy stanovující paušální kompenzaci pro všechny subjekty ve shodné výši (což je dle výše citované judikatury SDEU přípustné), pak není podstatné, jaké bylo finanční zatížení žalobkyně, ale pouze to, jaká byla běžně dostupná cena peněz pro podnikatelské subjekty.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

26. Jelikož soud shledal žalobu důvodnou, zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí jako nezákonné a podle ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem soudu je v dalším řízení žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
27. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci implicitně ve smyslu § 51 odst. 1 věty druhé s. ř. s. souhlasili, když se v soudem stanovené lhůtě nevyjádřili, že

s rozhodnutím bez nařízení jednání nesouhlasí. Dokazování soud neprováděl. Pokud snad účastníci svými poukazy na účetní závěrky žalobkyně měli v úmyslu navrhnout jejich provedení k důkazu, považoval soud jejich obsah za nerozhodný pro posuzovanou věc.

28. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla v řízení zastoupena Ing. Zdeňkem Urbanem, daňovým poradcem; jde o osobu vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek za zahájení řízení ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení daňovým poradcem před soudem. Náklady na zastoupení tvoří odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů. Zástupci žalobkyně náleží za řízení před soudem odměna za čtyři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepsí žaloby, repliky a doplnění repliky) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, celkem 12 400 Kč. Vedle odměny přísluší zástupci též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za každý z úkonů právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, tj. 1 200 Kč. Jelikož je zástupce plátcem DPH, patří k nákladům řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z výše určené odměny za zastupování a náhrad (§ 57 odst. 2 s. ř. s. *per analogiam*); náhrada za DPH činí tedy 2 856 Kč. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 16 456 Kč je žalovaný povinen uhradit 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 nejbližší 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](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 17. září 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu