

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **EP Commodities a. s.,** se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, zastoupené JUDr. Ing. Radkem Halíčkem, advokátem se sídlem Pobřežní 1a, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2019, č. j. 11 Af 20/2019 - 52,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 9. 2019, č. j. 11 Af 20/2019 - 52, **se ruší .**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 5. 3. 2019, č. j. 9245/19/5300-22442-712448, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Ing. Radka Halíčka, na náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti celkem 28 570 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala v zákonné lhůtě daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2015, ve kterém uplatnila nadměrný odpočet daně ve výši 30 590 786 Kč. Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) u ní nejdříve dne 20. 10. 2015 zahájil postup k odstranění pochybností a následně dne 19. 1. 2016 daňovou kontrolu. Na základě výsledku daňové kontroly správce daně vydal dne 15. 12. 2016 platební výměr, v němž žalobkyni přiznal nadměrný odpočet ve shodné výši, v jaké jej žalobkyně tvrdila v daňovém přiznání. Nadměrný odpočet byl žalobkyni poukázán na bankovní účet dne 20. 12. 2016.

[2] Správce daně rozhodnutím ze dne 10. 11. 2017 přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“) ve výši 1,05 % ročně za období počínající dnem po uplynutí 5 měsíců od zahájení postupu k odstranění pochybností a končící dnem vyplacení nadměrného odpočtu, tedy v celkové výši 242 003 Kč. Odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 3. 2019, č. j. 9245/19/5300-22442-712448 zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Toto rozhodnutí žalobkyně napadla žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Namítla, že § 254a daňového řádu se podle jeho výslovného znění i úmyslu zákonodárce uplatní pouze tehdy, je-li zahájen postup k odstranění pochybností. Pokud však dochází k prodlení s výplatou nadměrného odpočtu v důsledku probíhající daňové kontroly, náleží daňovému subjektu nadále úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu po uplynutí tří měsíců od konce lhůty k podání daňového přiznání ve výši 14 % + repo sazba České národní banky (dále jen „ČNB“) tak, jak to dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34 (dále jen „rozsudek *Kordárna*“). Ustanovení § 254a daňového řádu podle žalobkyně taktéž odporuje požadavkům práva EU, konkrétně čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Úrok je podle žalobkyně nepřiměřeně nízký, počátek úročení se nepřípustně odvíjí od zahájení kontrolního postupu a nikoliv od objektivně stanoveného okamžiku a dané ustanovení daňového řádu nepřípustně rozlišuje mezi jednotlivými kontrolními postupy.

[4] Městský soud napadeným rozsudkem žalobu zamítl. Konstatoval, že není sporné, že daňový subjekt má při pozdním vrácení nadměrného odpočtu DPH nárok na přiznání úroku z prodlení, což vyplývá i z evropské judikatury citované žalobkyní. Touto judikaturou se však podle městského soudu není třeba blíže zabývat, neboť stanovení výše úroku Soudní dvůr ponechal vnitrostátním právním úpravám. Dále uvedl, že žalovaný pro stanovení úroku správně použil § 254a daňového řádu, neboť postup k odstranění pochybností a daňová kontrola jsou přes dílčí rozdíly srovnatelné postupy, které oba směřují ke zjištění a stanovení daně ve správné výši. Městský soud dále poukázal na to, že zákon č. 267/2014 Sb., kterým byl § 254a do daňového řádu vložen, neobsahuje důvodovou zprávu a že důvodová zpráva k novele daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb., na kterou žalobkyně odkazuje, rozlišuje mezi daňovou kontrolou a postupem k odstranění pochybností pouze z časového hlediska, nikoliv z hlediska výše úroku. Nadto je důvodová zpráva pouze určitým nezávazným vodítkem k interpretaci zákonných ustanovení a je na obecných soudech, aby smysl jednotlivých

ustanovení interpretovaly. V této souvislosti je podle městského soudu stěžejním předmět, kterého se ustanovení týká, tedy nadměrný odpočet DPH, a nikoliv slovní označení jednoho z postupů, kterým je sledován cíl daňového řízení.

[5] K výši úroků z prodlení městský soud nejprve zopakoval, že předpisy Evropské unie dávají členským státům v této oblasti volnost. Byť ve srovnání s úrokem z prodlení u vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu je výše úroku podle § 254a daňového řádu značně rozdílná, je nutné zohlednit aspekty, jako je zájem na důkladném prověření nároků na odpočet daně, které bývají často zatíženy daňovými podvody, časovou náročnost kontroly a předpoklad delšího prodlení než při vracení běžného přeplatku na dani. Výše úroků v jednotkách procent je tak podle městského soudu v souladu se zásadami plynoucími z judikatury Soudního dvora a odpovídá i časové náročnosti a veřejnému zájmu na prověřování nadměrného odpočtu. Zákonodárce ostatně po podání žaloby zvýšil úrok o pouhé jedno procento a považuje jej i nadále za přiměřený.

[6] Výše úroku z daňového odpočtu by podle městského soudu měla odpovídat skutečnosti, že tento úrok, na rozdíl od úroku z vratitelného přeplatku (§ 155 odst. 5 daňového řádu) či úroku z neoprávněného jednání správce daně (§ 254 daňového řádu), nepředstavuje sankci za pochybení správce daně. Úrok z daňového odpočtu představuje kompenzaci za dočasné zadržování finančních prostředků odpovídajících nároku na daňový odpočet v důsledku překročení přiměřené doby, která je správci daně zákonem dána pro prověření tohoto nároku. Právě pohyblivá složka repo sazby ČNB reflektuje skutečnou cenu peněz v daném období. Stanovená výše úroku taktéž nemotivuje daňové subjekty k protahování kontrolních postupů s cílem zhodnotit peníze lepším než běžným způsobem (s vyšším úrokem), přičemž zároveň odráží standardní tržní zhodnocení peněz uložených u finančních institucí a zamezuje klesání hodnoty zadržovaných peněz.

[7] Městský soud neshledal důvodnou ani námitku, že žalobkyni měl být přiznán úrok od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období do dne vyplacení nadměrného odpočtu. Právní názor žalobkyně nemá oporu v právním řádu a také judikatura Soudního dvora interpretuje unijní úpravu tak, že je věcí vnitrostátní legislativy každého členského státu, aby stanovil blíže podmínky, za kterých musí být úrok z prodlení s vyplacením daňového odpočtu uhrazen.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „ s. ř. s.“). Namítá, že použití § 254a daňového řádu je v případě zahájení daňové kontroly vyloučeno, neboť odporuje jazykovému znění zákona i zjevnému úmyslu zákonodárce. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení mlčí, neboť to se do zákona dostalo až prostřednictvím pozměňovacího návrhu. Nahrazuje ji však odůvodnění pozměňovacího návrhu, na které stěžovatelka upozorňovala již v žalobě: „[n]*ejeví se proto žádoucí, aby se stejné pravidlo jako pro postup pro odstranění pochybností aplikovalo i pro daňovou kontrolu.*“ Stejný závěr vyplývá i z vyjádření zástupců finanční správy (ze Zápisu ze zasedání Sekce správy daní a poplatků ze dne 21. 11. 2014, a z Metodické pomůcky k postupu k odstranění pochybností

č. j. 65447/14/7100-40124-011654, vydané Generálním finančním ředitelstvím dne 8. 1. 2015). Stěžovatelčin výklad § 254a daňového řádu potvrzuje i důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., který toto ustanovení novelizoval. Vyplývá z ní, že zákonodárce si byl vědom, že § 254a daňového řádu se ve stávajícím znění uplatní pouze pro postup k odstranění pochybností. Úvaha městského soudu, že toto rozlišení se vztahuje pouze k časovému hledisku, nikoli k výši úroků, je nelogická. Pokud není časové hledisko trvání postupu k odstranění pochybností naplněno, nepřipadá aplikace § 254a daňového řádu vůbec do úvahy.

[9] Rozhodné znění § 254a daňového řádu je podle stěžovatelky rovněž v rozporu jak s čl. 183 směrnice o DPH, tak i s judikaturou Soudního dvora. Městský soud pochybil tím, že se odmítl judikaturou Soudního dvora zabývat s odůvodněním, že výše úroků je věcí vnitrostátního práva. Skutečnost, že podmínky pro stanovení úroku z nadměrného odpočtu jsou v gesci jednotlivých členských států, neznamená, že členské státy mají v této otázce neomezenou pravomoc. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 28. 2. 2018, ve věci C-387/16 *Nidera BV* vyplývá, že pravomoc členských států upravit podmínky pro úrok z nadměrného odpočtu je omezená zásadami rovnocennosti, efektivity a daňové neutrality a podléhá kontrole z hlediska unijního práva. Městský soud dále podle stěžovatele pochybil i tím, že aproboval výklad práva, který je v rozporu právem evropským.

[10] Toho si podle stěžovatelky byl vědom i zákonodárce při novelizaci daňového řádu v roce 2017. V důvodové zprávě s odkazem na judikaturu Soudního dvora (usnesení ze dne 21. 10. 2015, ve věci C-120/15 *Kovozber*, rozsudek ze dne 12. 5. 2011, ve věci C-107/10 *Enel Maritsa Iztok*, nebo rozsudek ze dne 24. 10. 2013, ve věci C-431/12 *Rafinăria Steaua Română*) správně dovodil, že zpoždění při vrácení odpočtu trvající déle než přiměřenou dobu zakládá daňovému subjektu právo na kompenzaci v podobě přiměřeného úroku, přičemž není možné rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy a počátek *„přiměřené doby“* nesmí být závislý na zahájení kontrolního postupu, ale na objektivně daném okamžiku.

[11] Stěžovatelka připustila, že ke konkrétní výši úroků se Soudní dvůr nevyjádřil, stanovil však její mantinely. Z rozsudku Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014, ve věci C-654/13 *Delphi Hungary* podle stěžovatelky vyplývá, že pro účely stanovení výše úroků nesmí být rozdíl mezi situacemi, kdy správce daně postupuje v souladu s vnitrostátním právem (po delší dobu legitimními prostředky prověřuje nárok daňového subjektu na odpočet daně) a kdy toto právo porušuje (např. nedodrží zákonnou lhůtu pro vyplacení vratitelného přeplatku daňovému subjektu). Judikatura Soudního dvora (např. již citovaný rozsudek *Nidera BV*) tedy potvrzuje, že výše úrokové sazby nesmí být méně příznivá než pravidla platná pro úroky v obdobných případech upravených právním řádem. Úroky z prodlení podle § 252 daňového řádu, úroky z vratitelného přeplatku podle § 155 daňového řádu i úroky z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu činí repo sazbu ČNB zvýšenou o 14 % bodů. Úrok z nadměrného odpočtu, stejně jako uvedené úroky, není sankcí pro správce daně, ale vyjadřuje cenu finančních prostředků v čase. Není proto důvodu, aby jeho výše byla mnohonásobně nižší. Také Nejvyšší správní soud již v roce 2014 označil za přiměřenou úrokovou sazbu ve výši vícero jednotek procent ročně. Pro úvahy o přiměřené výši úroků je podle stěžovatelky vhodné srovnat úrokové sazby, za které nabízejí banky flexibilní úvěry podnikatelským subjektům (např. povolené

přečerpání, tzv. kontokorentní úvěr). Nepřiměřenosti úrokové sazby ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 1 % si je patrně vědom i zákonodárce. V roce 2017 byla tato sazba zdvojnásobena a do budoucna se s ohledem na návrh novely daňového řádu počítá s jejím zvýšením na 8 % plus repo sazba ČNB.

[12] Z citovaných rozhodnutí Soudního dvora, jejichž závěry přebral Nejvyšší správní soud v rozsudku *Kordárna*, je zároveň zřejmé, že počátek běhu lhůty pro účely úročení zadržovaného odpočtu nelze stanovit na den zahájení kontrolního postupu a že za přiměřenou lhůtu, po kterou lze odpočet bezúročně zadržovat, je možné považovat lhůtu tří měsíců od uplynutí zdaňovacího období. Ve stěžovatelčině případě však bezúročné období trvalo téměř 7 měsíců. Nelze proto akceptovat, jak počátek úročeného období stanovil správce daně, žalovaný a městský soud.

[13] Jelikož se městský soud nevypořádal s detailním rozborem judikatury Soudního dvora obsaženým v žalobě, je napadený rozsudek podle stěžovatelky nejen nezákonný, ale i nepřezkoumatelný. V některých pasážích je rovněž i vnitřně rozporný. Městský soud totiž na jednu stranu odmítá argumentaci důvodovou zprávou s tím, že se jedná o *„určité nezávazné vodítko k interpretaci zákonných ustanovení“*, na druhou stranu však sám důvodovou zprávou odůvodňuje své závěry.

[14] Městský soud dále pochybil tím, že vůbec nezohlednil stěžovatelčinu repliku k vyjádření žalovaného.

[15] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry napadeného rozsudku. Městský soud podle něj posoudil celou věc ve vzájemném kontextu, neboť uvážil jak celou délku kontrolních postupů, tak i skutečnost, že jde o srovnatelné postupy směřující ke stejnému cíli. Žalovaný tak má ve shodě s městským soudem za to, že § 254a daňového řádu je třeba vztáhnout na oba kontrolní mechanismy (postup k odstranění pochybností i daňovou kontrolu), neboť stěžejním je předmět, kterého se toto ustanovení týká, tj. nadměrný odpočet, a nikoli slovní označení jednoho z postupů.

[16] Argumentace odůvodněním pozměňovacího návrhu je podle žalovaného nepřípadná, neboť toto odůvodnění vyjadřuje zejména vůli předkladatele pozměňovacího návrhu a nikoli vůli zákonodárce jako takového. Důvodová zpráva pak není pro soudy závazná a teleologickému výkladu je třeba dát přednost před výkladem historickým, který by navíc byl v případě, že historickým záměrem zákonodárce skutečně bylo nepřiznat daňovému subjektu úrok ze zadrženého daňového odpočtu v rámci daňové kontroly, v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Z ní totiž vyplývá, že daňovému subjektu náleží úrok z opožděně vráceného daňového odpočtu vždy a bez ohledu na to, na základě jakého kontrolního postupu byl nárok na odpočet prověřován. Nadto výklad § 254a daňového řádu zastávaný stěžovatelkou by rovněž založil zásadní nerovnost daňových subjektů ve výši úročení prověřovaného odpočtu.

[17] Městský soud podle žalovaného nepochybil ani tím, že se blíže nezabýval judikaturou Soudního dvora, kterou stěžovatelka v žalobě argumentovala. Na výši úroků ze zadržovaného odpočtu nejsou kladeny Soudním dvorem žádné nároky s výjimkou těch úrokových sazeb, které by byly extrémně nepřiměřeně nízké, nikoli tedy pouze nízké.

Výše úroků podle § 254a daňového řádu je proto v souladu s evropským právem. To potvrzuje i skutečnost, že různé členské státy mají výši úrokové sazby (blíže neupravenou v čl. 183 směrnice od DPH) nastavenou různě – např. ve Švédsku je to 0,5 % ročně a na Slovensku 1,5 % ročně. Zjevně excesivní charakter by tak měla úroková sazba nižší než 0,5 % ročně.

[18] Žalovaný také podotkl, že pro přímou aplikaci směrnice o DPH nejsou v daném případě splněny podmínky. Pokud by se Nejvyšší správní soud domníval, že § 254a daňového řádu je v rozporu se směrnicí o DPH, pokládá žalovaný za nezbytné položit předběžnou otázku Soudnímu dvoru, neboť výklad práva EU není v pravomoci Nejvyššího správního soudu.

[19] K vyjádření žalovaného podala stěžovatelka repliku. Kromě již uvedených argumentů uvedla, že důvodové zprávy k danému ustanovení z dnešního pohledu zcela jistě nepředstavují historický dokument a nelze ani tvrdit, že by se okolnosti, za jakých bylo dané ustanovení přijímáno a za jakých je třeba je v současné době v praxi aplikovat, jakkoli lišily. Pokud žalovaný odkazuje na soudní praxi, jedná se o dva rozsudky městského soudu, které oba byly napadeny kasační stížností. Aplikační (správní) praxe pak nemůže mít přednost před záměrem zákonodárce, neboť žalovaný je součástí moci výkonné a je při svém rozhodování vázán zákony, od nichž se nemůže bezdůvodně odchylovat. Stěžovatelka dále podotkla, že se dovolává eurokonformního výkladu a nikoli přímého účinku směrnice o DPH, což je odlišný institut.

[20] Řešení přijaté Nejvyšším správním soudem v rozsudku *Kordárna* nebylo podle stěžovatelky otázkou volby mezi úrokem žádným a úrokem zjevně podstatně vyšším, jak se domnívá žalovaný. Nejvyšší správní soud zcela zřetelně vyložil, že úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu je třeba vnímat jako cenu za dlouhodobé zadržování nadměrných odpočtů a z jeho rozhodovací činnosti nelze v žádném případě dovodit, že by tuto úrokovou sazbu považoval za nepřiměřeně vysokou. Oba úroky představují cenu peněz v čase, a ta je přitom z logiky věci pro všechny relevantní případy stejná. Ministerstvo financí ve svém aktuálním stanovisku k novele daňového řádu uvedlo, že *„z podstaty ceny peněž vyplývá, že tato musí být identická bez ohledu na to, kdo ji hradí (v případě správy daní bez ohledu na to, zda ji hradí daňový subjekt nebo správce daně). (...) cena peněž se omezuje pouze na časový aspekt toho, že jedna strana (dlužník´) neoprávněně disponovala prostředky, které měly náležet straně druhé (věřitel). Stejně tak tomu má být i v případě, kdy je správce daně v pozici dlužníka a daňový subjekt v pozici věřitele.“*

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti: kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči kterému je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Důvodnost kasační stížnosti poté přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

[23] Nejvyšší správní soud předesílá, že se téměř shodnou věcí jako v nynějším případě zabýval v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47, ve věci *EP ENERGY, a. s.* (dále jen „rozsudek *EP ENERGY*“). Předmětem sporu byla rovněž výše úrokové sazby ze zadržovaného daňového odpočtu. Ačkoli věc se týkala jiné stěžovatelky, zastupoval ji stejný advokát, který zastupuje i stěžovatelku v této věci. Žalobní i kasační argumentace je tak téměř totožná. Soud proto ze závěrů tohoto rozsudku v nyní souzené věci plně vychází, neboť neshledal žádný důvod, pro který by se od nich měl odchýlit.

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku a shledal ji nedůvodnou. Městský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku zabýval všemi základními žalobními námitkami a v dostatečném rozsahu je vypořádal. Tímto postupem vyhověl nárokům kladeným na odůvodnění rozhodnutí, neboť soudy obecně nemají povinnost vyvracet obsáhlou dílčí argumentaci stejně obsáhlým odůvodněním. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Nosné důvody, na kterých napadený rozsudek stojí, jsou kasačnímu soudu zřejmé. Městský soud se zabýval odkazovanou evropskou judikaturou, přičemž závěry, které z ní dovozuje, jsou srozumitelné. Otázka jejich správnosti je již věcí meritorního posouzení. Soud není povinen provádět detailní rozbor každého jednotlivého rozhodnutí, na které účastník řízení pro podporu své argumentace odkáže. Obdobně lze reagovat na kasační námitku, že se městský soud opomněl podrobně vypořádat se stěžovatelčinou replikou k vyjádření žalovaného.

[25] Předmětem sporu je výhradně právní otázka. Napadený rozsudek proto není nepřezkoumatelný pro nedostatek skutkových důvodů. Zjištěný skutkový stav považuje Nejvyšší správní soud za nesporný. Dílčí nepřesnosti, na které stěžovatelka upozorňuje, nemají na přezkoumatelnost napadeného rozsudku vliv. Závěr městského soudu, že důvodová zpráva představuje pouze „*určité nezávazné vodítko k interpretaci zákonných ustanovení*“ hodnotí Nejvyšší správní soud jako správný. Argumentace obsahem důvodové zprávy je však pouze jednou z výkladových metod právních norem, která umožňuje hledat původní, historický úmysl zákonodárce. Citovaný závěr městského soudu tedy obecně nebrání tomu, aby své závěry opřel mimo jiné i o argumenty uvedené v důvodové zprávě, pokud je vyhodnotí jako přesvědčivé, avšak stejně tak dobře nemusí k textu důvodové zprávy přihlížet, pokud podle jeho přesvědčení lze smysl právní normy dovodit pomocí jiných výkladových metod (např. pomocí výkladu teleologického). Zda je soudem dosažený výklad právní normy správný, pak není otázkou nepřezkoumatelnosti, ale případné nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky. Napadený rozsudek tedy není nepřezkoumatelný, Nejvyšší správní soud se proto mohl zabývat kasačními námitkami směřujícími do věcného posouzení provedeného městským soudem.

[26] Nejprve je třeba poznamenat, že nárok na úrok z odpočtu stěžovatelce vznikl po 1. 1. 2015 a byl jí v plné výši vyplacen do konce roku 2016. Na danou věc proto dopadá právní úprava účinná od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018 - 39).

[27] Podle § 254a daňového řádu v tomto znění platí, že:

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.

[28] První spornou otázkou je, zda lze citované ustanovení použít i na případy zahájení daňové kontroly před vyměřením daně, a to proti jeho výslovnému znění i úmyslu zákonodárce vyjádřenému v odůvodnění pozměňovacího poslaneckého návrhu, kterým byla tato úprava přijata. Nejvyšší správní soud v rozsudku *EP ENERGY* uvedl, že „*takové interpretaci obecně nic nebrání. (...) Důvod prodlení s vrácením finančních prostředků je v zásadě irelevantní (za předpokladu, že se jedná o důvody výhradně na straně veřejné moci). Není rozhodné, zda k tomuto prodlení došlo v důsledku administrativního pochybení, vydání rozhodnutí, které bylo následně shledáno nezákonným, porušením vnitrostátního či unijního práva nebo prováděním jinak zákonného kontrolního postupu po delší dobu. Tím méně je v takové situaci na místě rozlišovat mezi jednotlivými kontrolními postupy, které jsou spojeny se stejnými důsledky. Jak uvádí rovněž žalovaný, postup k odstranění pochybností i daňová kontrola zahájená před vyměřením daně jsou kontrolní postupy směřující k naplnění cíle správy daní, tj. ke správnému zjištění a stanovení daně. Přes celou řadu dílčích odlišností je důsledkem jejich zahájení před vyměřením daně to, že nedochází ke konkludentnímu vyměření daně na základě daňového přiznání a daň je stanovena (minimálně v rozsahu, ve kterém jsou deklarovaná plnění prověřována) až po jejich ukončení. Z pohledu nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu proto není rozdíl mezi situací, při níž k prodlení s vyplacením nadměrného odpočtu dochází v důsledku zahájení postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly před vyměřením daně.*“ Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku poukázal na to, že zákonodárce hodlal omezit nárok daňového subjektu na úrok z daňového odpočtu jen na případy, kdy je zahájen postup k odstranění pochybností a že v případě prodlení vzniklého v důsledku zahájené daňové kontroly vůbec nezamýšlel úrok z odpočtu daňovému subjektu přiznat. To však Nejvyšší správní soud shledal v rozporu se základními zásadami společného systému DPH, zejména se zásadou efektivity, která vyžaduje, aby vnitrostátní pravidla nevedla k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o přiměřenou náhradu za ztrátu, kterou utrpěla v důsledku prodlení s výplatou částky nadměrného odpočtu a která jí podle hmotného práva náleží. Uzavřel proto, že správce daně nepochybil, jestliže právní úpravu vztahující se k postupu k odstranění pochybností použil i na případ, kdy k prodlení s vyplacením nadměrného odpočtu došlo v důsledku provádění daňové kontroly.

[29] Nejvyšší správní soud neshledal důvody, pro které by dané ustanovení měl interpretovat jiným způsobem, a plně proto souhlasí se svým již dříve vysloveným názorem. Námitka je tedy nedůvodná.

[30] Další námitkou stěžovatelka poukazuje na rozpor § 254a daňového řádu s evropským právem.

[31] 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 přes nepochybný autonomní prostor členských států pro stanovení podmínek vyplacení či převedení nadměrného odpočtu, podléhají tyto podmínky kontrole z hlediska unijního práva (srov. již citovaný rozsudek Soudního dvora *Enel Maritsa Iztok*, nebo rozsudek ze dne 6. 7. 2017, ve věci C-254/16 *Glencore Agriculture Hungary).* Autonomie členských států je ohraničena zejména zásadami rovnocennosti a efektivity. 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 (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 7. 2012, ve věci C-591/10 *Littlewood Retail a další*, nebo již citovaný rozsudek *Rafinăria Steaua Română*).

[32] Nejvyšší správní soud v rozsudku *EP ENERGY* připomněl, že 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 plátci 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 (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 7. 2008, ve věci C-25/07 *Sosnowska*).

[33] 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 z prodlení, zejména sazbu a způsob jejich výpočtu, stanoví při zohlednění shora uvedených zásad vnitrostátní právní řád členského státu (srov. již citovaný rozsudek *Nidera BV*).

[34] Ustanovení § 254a daňového řádu upravuje podmínky pro nárok na výplatu úroků ze zadržovaného odpočtu daně ve dvou rovinách – stanoví jednak dobu, po kterou úroky daňovému subjektu náleží, a jednak výši úroků.

[35] Pokud jde o dobu úročení, Soudní dvůr považuje výpočet dlužných úroků, který jako počátek běhu lhůty nestanoví objektivně určený okamžik prodloužený o pevně stanovenou přiměřenou dobu potřebnou pro prověřování nároku, za rozporný s požadavky článku 183 směrnice o DPH. Osoba povinná k dani totiž v takovém případě

nemá možnost předvídat datum, od kterého může disponovat finančními prostředky odpovídajícími částce nadměrného odpočtu, což pro ni představuje dodatečnou zátěž (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 1997, ve spojených věcech C-286/94, C-340/98, C-401/95 a C-47/96 *Garage Molenheide a další*, a již citovaný rozsudek *Enel Maritsa Iztok*).

[36] Podle ustanovení aplikovaného žalovaným v nynější věci úrok 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.“* Nejvyšší správní soud v rozsudku *EP ENERGY* srovnal délku doby, v níž správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek zjištěný správcem daně na základě konkludentního vyměření daně, s délkou doby, která obvykle uplyne, zahájí-li správce daně před vrácením nadměrného odpočtu postup k odstranění pochybností. Konstatoval přitom, že k vyplacení nadměrného odpočtu v prvním případě dochází obvykle ve lhůtě 55 dnů od konce příslušného zdaňovacího období. Ve druhém případě je však obvyklé, že se vrácení odpočtu zdrží o dobu 3-5 měsíců, za níž daňovému subjektu nenáleží příslušný úrok. Lhůta pro zahájení kontrolního postupu je však pouze lhůtou pořádkovou (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 1. 2017, č. j. 9 Afs 170/2017 - 68, nebo ze dne 30. 6. 2016, č. j. 4 Afs 95/2016 - 36), a konkrétní délka zadržení je tak v dispozici správce daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku *EP ENERGY* proto poznamenal, že nelze vyloučit, že v některých případech může bezúročná doba překročit i 5 měsíců, a konstatoval, že *„doba, za níž náleží daňovému subjektu úrok z odpočtu, není v § 254a daňového řádu určena objektivně v návaznosti na konec zdaňovacího období nebo okamžik, v němž by měl být nadměrný odpočet obvykle uhrazen. Právní úprava je proto v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH tak, jak jej vykládá judikatura Soudního dvora.“*

[37] Nejvyšší správní soud také v tomto rozsudku poukázal na aktuální judikaturu Soudního dvora (rozsudek ze dne 23. 4. 2020, ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*), v níž se tento soud výslovně zabýval otázkou přiměřenosti výše úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu z hlediska dodržení zásad efektivity a neutrality. Soudní dvůr vyzdvihl požadavek daňové neutrality, 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. Podle Soudního dvora je zřejmé, že osoba povinná k dani by musela v případě, že by si půjčila částku rovnající se zadržovanému nadměrnému odpočtu, zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím.

[38] Soudní dvůr proto v bodě 51 naposledy uvedeného rozsudku dospěl k závěru, 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 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.“* Z uvedeného

tedy pro posuzovanou věc vyplývá, že úroková sazba, za níž se nadměrný odpočet úročí, přesáhne-li zadržení přiměřenou dobu, musí odpovídat alespoň ceně peněz vyjádřené úrokovou sazbou, za níž si daňový subjekt může zadrženou částku půjčit od banky.

[39] Podle § 254a daňového řádu odpovídá úrok z daňového odpočtu ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod. Nejvyšší správní soud v rozsudku *EP ENERGY* dospěl k závěru, že „[j]*iž 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.*“ Jelikož k tomuto závěru Nejvyšší správní soud dospěl na základě jednoznačných úvah, které Soudní dvůr vyslovil k předběžným otázkám soudů jiných členských států, je daná otázka tzv. *acte éclairé*. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod k tomu, aby tuto otázku Soudnímu dvoru jako předběžnou položil, jak žalovaný požadoval.

[40] Ani v této části nyní posuzované věci nemá kasační soud žádného důvodu odchylovat se od své předchozí judikatury, a proto v souladu s ní konstatuje, že ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je, jak co do určení doby, za níž náleží daňovému subjektu úrok z odpočtu, tak co do stanovení výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Jak přitom vyplývá z judikatury Soudního dvora, vnitrostátní soudy jsou v případě potřeby povinny neaplikovat ustanovení vnitrostátního právního předpisu, které je v rozporu s unijním právem (srov. již citované rozsudky *Delphi Hungary* a *Kovozber*). Jsou rovněž v rámci své pravomoci pověřeny uplatňovat ustanovení unijního práva, která mají přímý účinek, a zabezpečit, aby byly shora nastíněné zásady neutrality, rovnocennosti a efektivity dodrženy. Má-li soud dostát této povinnosti, musí se v určitých ohledech odchýlit od doslovného výkladu vnitrostátní úpravy, případně vyplnit mezery spočívající v tom, že vnitrostátní právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátci nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu, a nestanoví ani jeho výši, resp. příslušná ustanovení vnitrostátního práva nelze pro rozpor s unijním právem použít.

[41] Nejvyšší správní soud má tedy v souladu se svým předchozím rozsudkem *EP ENERGY* za to, že za této situace se pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu a určení jeho výše uplatní základní pravidla, která Nejvyšší správní soud vytyčil v rozsudku *Kordárna*. Daňovému subjektu podle tohoto rozhodnutí náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období (prodloužené případně o dobu od uplynutí lhůty k podání daňového přiznání do dne jeho podání, bylo-li podáno opožděně) do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně. S ohledem na shora uvedené důvody proto pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (který ovšem nelze pro rozpor s evropským právem aplikovat), platí i nadále pravidla vymezená v rozsudku *Kordárna*.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek městského soudu zrušil. Vzhledem k tomu, že vytýkané vady nejsou odstranitelné v řízení před městským

soudem, ale lze je odstranit pouze v řízení před daňovým orgánem, zrušil soud současně i rozhodnutí žalovaného [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.], který je vázán v dalším řízení právním názorem vysloveným výše (zejména v bodech 40 a 41).

[43] S ohledem na to je Nejvyšší správní soud povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí soud přiznal podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení tvoří částka 8 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč) a dále náklady na zastoupení.

[44] Stěžovatelka byla v řízení zastoupena advokátem. Pro určení výše nákladů na zastoupení se proto užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Stěžovatelčin zástupce učinil celkem pět úkonů právní služby: převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, replika k vyjádření žalovaného k žalobě, podání kasační stížnosti a replika k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu], k níž je třeba přičíst 300 Kč na jeden úkon právní služby na paušální úhradu hotových výdajů (§ 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu). Soud tedy přiznal stěžovatelčině zástupci odměnu za pět úkonů právní služby v celkové výši 15 500 Kč a paušální náhradu hotových výdajů v celkové výši 1 500 Kč, dohromady tedy 17 000 Kč. Jelikož společnost, jejímž prostřednictvím vykonává stěžovatelčin zástupce advokacii, je registrovaným plátcem DPH, zvýšil soud odměnu o částku 3 570 Kč, která odpovídá 21 % sazbě této daně. Náklady zastoupení tedy činí celkem 20 570 Kč.

[45] Celkové náklady řízení činí 28 570 Kč. Žalovaný je povinen uhradit je stěžovatelce k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Ing. Radka Halíčka ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 21. prosince 2021

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu