



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudců Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka a JUDr. Marie Trnkové, ve věci

žalobce: **PALATINO a.s.**, IČO: 05457203  
se sídlem Kaplická 300, Horní Brána, 381 01 Český Krumlov  
zastoupen Mgr. Janem Gebouským  
advokátem se sídlem Tyršova 182, 256 01 Benešov

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČO: 72080043  
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2021, č. j. 5886/21/5300-21441-712084,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

1. Rozhodnutím ze dne 25. 2. 2021, č. j. 5886/21/5300-21441-712084 (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný jako odvolací orgán podle § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu částečně změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 26. 4. 2019, č. j. 937434/19/2203-50521-303545. Výrok v napadeném rozhodnutí zní „*Shora uvedený správce daně posoudil námitku výše uvedené společnosti zúčastněné na správě daní uplatněnou u správce daně dne 1. 4. 2019, zaevidovanou pod č. j. 892569/19, proti Rozhodnutí o výši úroku z daňového odpočtu, č. j. 424646/19/2203-50521-303545 ze dne 1. 3. 2019 a v souladu s ustanovením § 159 odst. 3 daňového řádu rozhodl takto: Námitce se částečně vyhovuje, a přiznává se úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu ve výši 38 901 Kč ze zdaňovací období únor 2017.*“
2. Předmětem řízení je, v jaké výši a za jaké období náleží žalobci úrok z daňového odpočtu ve smyslu § 254a daňového řádu, a to za zdaňovací období únor 2017, když po provedené daňové kontrole byl žalobci daňový odpočet uznán rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 13. 2. 2019, tak jak jej uvedl v daňovém přiznání k DPH ze dne 28. 3. 2017.

### II. Podstatný obsah žaloby

3. Žalobce v žalobě napadenému rozhodnutí vytýká jeho nezákonnost, neboť dle jeho názoru žalovaný nesprávně určil dobu úročení a výši úroku.
4. Výpočet výše úroku, jak jej provedl žalovaný, považuje žalobce za nesouladný s platnou právní úpravou a rozhodnutími Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“). Žalovaný ve svém rozhodnutí připustil aplikaci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č.j. 7 Aps 3/2013 – 34 (ve znění opravného usnesení; dále jen „rozsudek Kordárna“) na úpravu výše úroku za období od 2. 6. 2017 do 30. 6. 2017. Učinil tak proto, že úprava § 254a daňového řádu účinná od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 odporovala dle rozsudku NSS z 16. 7. 2020, č.j. 1 Afs 445/2019-47 (dále jen „rozsudek EP Energy Trading“) čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, a proto se při určení výše úroku užijí analogicky pravidla dle § 155 odst. 5 daňového řádu v rozhodné době účinném znění.
5. Žalobce má ze to, že pravidla rozsudku „Kordárna“ měla být aplikována i na rozhodování žalovaného o úroku z daňového odpočtu za období od 1. 7. 2017 do 8. 7. 2018, tj. i na období po novelizaci § 254a daňového řádu. Zohlednění nové právní úpravy je vyjádření retroaktivity a nemá oporu v žádném právním předpisu. S ohledem na znění čl. XI zákona č. 170/2017 Sb. je na právní úpravu úroku z daňového odpočtu, který byl uplatněn za období měsíce února 2017, nutné aplikovat § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017, tj. pravidlo dle rozsudku „Kordárna“. V průběhu úročení dochází ke změnám výše repo sazby České národní banky, ale nikoli určení výše připočtených procentních bodů, pročež neměly být připočítány 2 body, ale 14 bodů).
6. Dle žalobce ani novelizace § 254a daňového řádu od 1. 7. 2017 neodstranila rozpor výše úroku s komunitárním právem a principy vyjádřenými v rozsudku „Kordárna“, neboť repo sazba ČNB plus 2 nebo 3 procentní body je stále v rozporu s čl. 183

směrnice. Výše úroku z daňového odpočtu má sledovat zásadu daňové neutrality. Úrok vypočtený žalovaným v napadeném rozhodnutí neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí.

7. Žalobce dále namítá, že žalovaný nesprávně určil okamžik počátku běhu doby, za níž má žalobce nárok na úhradu úroku z daňového odpočtu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí aplikoval pravidla rozsudku „Kordárna“, dle žalobce ale již dne 24. 4. 2017, kdy vydal výzvu k odstranění pochybností, byl oprávněn vydat platební výměr na daň z přidané hodnoty a s ohledem na § 7 odst. 1 a 2 daňového řádu bez zbytečných průtahů. K uvedenému dni byly splněny všechny procesní předpoklady pro jeho vydání. Další postup správce daně před vydáním platebního výměru tak byl nadbytečný a odporující základním zásadám správy daní. Užití lhůty 3 měsíců od uplynutí zdaňovacího období dle rozsudku „Kordárna“ je v tomto případě nesprávně zvolená a nárok žalobce na úrok z nadměrného odpočtu vznikl již ke dni 24. 4. 2017. Žalobce má za to, že ne každé důkladné a tím pádem i časově náročné prověřování skutečností správcem daně je správné.
8. Žalobce ze shora uvedených důvodů navrhl, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

### III. Shrnutí vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě stručně zrekapituloval průběh řízení a obsah žalobních námitek, přičemž ani jednu z nich neshledal opodstatněnou.
10. K námitkám ohledně retroaktivity žalovaný poukázal na rozlišování pravé a nepravé retroaktivity. Dle jeho názoru je třeba rozdělit i podmínky vzniku nároku na úrok z daňového odpočtu a výši úrokové sazby z daňového odpočtu. Změna úrokové sazby z daňového odpočtu dle žalovaného zpětně nepůsobí, neboť úrok dle daňového řádu vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik, tato změna tedy působí pouze do budoucna. Přípustnost nepravé retroaktivity konstatoval Ústavní soud v nález ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08. V této souvislosti je třeba hodnotit, zda není nepřiměřeně či bezdůvodně zasazeno legitimní očekávání daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že úrok z daňového odpočtu má daňovým subjektům kompenzovat nemožnost nakládat s finančními prostředky v důsledku jejich oprávněného zadržení správcem daně, nemůže daňový subjekt legitimně očekávat neměnnost úrokové sazby v průběhu času, natož kompenzaci ve výši repo sazby + 14% bodů.
11. Žalovaný dále poukázal na to, že při nepravé retroaktivních účincích novelizovaného § 254a daňového řádu je zachována rovnost mezi jednotlivými daňovými subjekty požadovaná výše uvedeným nálezem Ústavního soudu. Žalovaný považuje za nepřijatelné, aby za stejné období a při stejných nákladech na úvěr byl jeden daňový subjekt kompenzován jinou úrokovou sazbou než ostatní subjekty. Žalovaný má za to, že právní úprava účinná od 1. 7. 2017 vyhovuje evropské judikatuře zmiňované v rozsudku EP Energy Trading a je možné ji použít, a proto není na místě analogické užití § 155 odst. 5 daňového řádu. Ohledně pravidel časové působnosti norem odkázal žalovaný na rozsudek NSS ze dne 23. 11. 2011, č.j. 7 Afs 59/2010-143.

12. Ve vztahu k argumentaci žalobce ohledně aplikace přechodných ustanovení zákona č. 170/2017 Sb. žalovaný uvádí, že tato se dle jeho názoru nepoužijí, neboť nemá-li být dle rozsudku EP Energy Trading pro rozpor s unijním právem aplikována právní úprava, na niž ustanovení odkazuje, není možné aplikovat ani přechodné ustanovení k této úpravě směřující (směřující k obsolentní právní úpravě). Za situace, kdy úprava § 254a daňového řádu účinná od 1. 7. 2017 požadavkům unijního práva vyhovuje, není důvod pro použití rozsudku „Kordárna“. Soulad nové právní úpravy s unijním právem dovozuje žalovaný z rozhodnutí Soudního dvora EU ze dne 19. 7. 2012, sp. zn. C-591/10, v jehož bodě 29 je zmiňováno, že zásada efektivity vyžaduje, aby vnitrostátní pravidla týkající se zejména výpočtu případně dlužných úroků nevedla k tomu, že osoba povinná k dani bude připravena o přiměřenou náhradu za ztrátu, kterou utrpěla v důsledku bezdůvodné platby DPH. Žalovaný dále v této souvislosti poukázal na rozhodnutí Soudního dvora EU ve spojených věcech sp. zn. C-13/18 a C-126/18 a ve věci C-387/16. Z posledně uvedeného vyplývá, že odškodnění v podobě úroků může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta. Závěry judikatury SDEU je dle žalovaného nutno vykládat tak, že úrokové sazby u úroku z daňového odpočtu musí být stanoveny přibližně na úrovni průměrných úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. S odkazem na statistiku vývoje úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům zveřejněnou Českou národní bankou žalovaný jejím porovnáním s výši dle § 254a daňového řádu za období od 2. pololetí 2017 do 2. pololetí 2020 dovedl, že úroková sazba přiznávaná daňovým subjektům dle § 254a daňového řádu velmi těsně kopíruje úrokové sazby z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům, a proto vyhovuje požadavkům práva EU.
13. Pokud jde o námitku týkající se počátku úročení daňového odpočtu, žalovaný považuje za irelevantní, kdy měl nebo mohl správce daně ukončit postup k odstranění pochybností. Rozhodující je pouze délka prověřování oprávněnosti nároku na daňový odpočet správcem daně, protože nárok na úrok z něho vzniká, pokud prověřování trvá déle než tříměsíční bezúročné období stanovené rozsudkem „Kordárna“. Jelikož žalobce podal daňové přiznání jeden den po lhůtě, bezúročné období uplynulo dne 1. 6. 2017 a od následujícího dne byl žalobci přiznán úrok z daňového odpočtu. Žalovaný rovněž považuje za nepravdivé a zavádějící tvrzení žalobce, že již ke dni 24. 4. 2017 měl k dispozici všechny podklady pro vydání platebního výměru. V uvedený den, tj. v době vydání výzvy k odstranění pochybností, měl žalovaný naopak celou řadu pochybností, neboť žalobce předkládal vnitřně rozporné listiny a výkazy. Z tohoto důvodu byla následně zahájena daňová kontrola. Za takové situace nebylo možné po žalovaném požadovat, aby přistoupil k vydání platebního výměru. Dle žalovaného tak byl počátek doby úročení v napadeném rozhodnutí stanoven správně.
14. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

#### IV. Podstatný obsah daňového spisu

15. Skutkové okolnosti sporu nejsou mezi stranami sporné a není tudíž třeba je podrobně opakovat. Pro posouzení sporu je podstatné, že přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2017 podal žalobce 28. 3. 2017, dne 10. 4. 2017 provedl správce daně místní šetření, v jehož průběhu si pořizoval kopie předložených listin a provedl fotodokumentaci. Dne 24. 4. 2017 písemně vyzval žalobce k odstranění pochybností –

doložení přehledu přijatých zdanitelných plnění, které je daňový subjekt povinen vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty podle § 100 zákona o DPH a dalších důkazů, které povedou k odstranění pochybností. Výzvu správce daně učinil v návaznosti na žalobcem dříve předložené podklady.

16. Odpověď na výzvu včetně přílohy a dodatečného přiznání k dani bylo správci daně doručeno 9. 5. 2017, dne 16. 6. 2017 žalobce byl opětovně písemně vyzván k prokázání skutečností, o nichž měl i nadále správce daně pochybnosti, odpověď byla doručena 26. 6. 2017. Ve věci dále proběhlo dne 16. 10. 2017 ústní jednání, v jehož průběhu byla zahájena daňová kontrola. Proti následně vydanému platebnímu výměru z 8. 6. 2018 podal žalobce odvolání, o němž rozhodl žalovaný rozhodnutím z 13. 2. 2019, č.j. 5840/19/5300-22441-712084 a žalobci nárok na daňový odpočet přiznal.
17. Správce daně rozhodnutím z 1. 3. 2019, č.j. 424646/19/2203-50521-303545 přiznal úrok z daňového odpočtu ve výši 12 042 Kč, přičemž úrok byl počítán ode dne 25. 9. 2017 (tj. ode dne následující po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností) do 8. 7. 2018 (tj. do dne vydání platebního výměru + 30 dnů). Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce námitku, kterou správce daně rozhodnutím z 26. 4. 2019, č.j. 937434/19/2203-50521-303545, zamítl. K žalobcově odvolání bylo toto rozhodnutí částečně změněno nyní napadeným rozhodnutím žalovaného.
18. Žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že částka, z níž se úrok počítá, není sporná (což platí i pro řízení před soudem), s ohledem na vývoj judikatury – rozsudek „Kordárna“ pak stanovil přiměřenou délku prověřování daňových tvrzení lhůtu 3 měsíce, a proto úrok přiznal od 1. dne 4. měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období. Protože žalovaný podal daňové přiznání o jeden den po zákonem stanovené lhůtě, vedlo to k posunutí počátku úročení o 1 den (na 2. 6. 2017). Dle žalovaného bylo třeba rozdělit dobu, kterou byl žalobci zadržován daňový odpočet, na 2 časové úseky. První představuje období do 30. 6. 2017, v němž žalovaný respektoval rozsudek „Kordárna“, který se vyjadřoval právě k právní úpravě účinné do 30. 6. 2017. Druhým časovým úsekem je úsek od 1. 7. 2017 do 8. 7. 2018, za nějž dle žalovaného náleží žalobci úrok dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017, tedy ve výši repo sazby navýšené o 2 procentní body. Přechodné ustanovení obsažené v čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. se v důsledku judikatury NSS stalo obsolentním, neboť směřuje k neaplikovatelné právní úpravě. I s ohledem na požadavky unijní judikatury není na místě, aby za dobu, po kterou existuje účinná právní úprava upravující i cenu peněz, byl úrok nadále přiznáván s použitím analogie.
19. Žalovaný zde výslovně odkázal na bod 50 rozsudku EP Energy Trading, z něhož vyplývá, že si zákonodárce byl vědom problémů s aplikací § 254a daňového řádu, a proto od 1. 7. 2017 navýšil úrok na repo sazbu zvýšenou o 2 % body, tj. tak aby nebyla nepřiměřeně nízká. Takto stanovený úrok motivuje správce daně k tomu, aby nedocházelo ke zbytečným průtahům, a současně daňové subjekty nemotivuje k záměrnému protahování kontrolního postupu, a vyhovuje i dalším požadavkům evropského práva. Žalovaný přiznal žalobci úrok z částky 1 125 843 Kč od 2. 6. 2017 do 30. 6. 2017 ve výši 14,05 % (podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017) v částce 12 567,80 Kč, od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2017 ve výši 2,05 % (podle §254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017) v částce 11 634,74 Kč, od 1. 1. 2018 do 30. 6. 2018 ve výši 2,5 % v částce 13 957,37 Kč a od 1. 7. 2018 do 8. 7. 2018 ve výši 3 % v částce 740,28 Kč, celkem po zaokrouhlení 38 901 Kč.

## V. Právní hodnocení krajského soudu

20. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s. ř. s.). Nehledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.
21. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť obě strany sporu s takovým postupem vyslovily souhlas.
22. Žaloba není důvodná.
23. Soud se nejprve zabýval tím, v jaké výši žalobci náleží úrok ze zadržovaného daňového odpočtu. Jak vyplývá z výše uvedeného, podstatou sporu zde nebyly otázky skutkové, ale toliko právní. Soud tak musel zvážit, zda je na místě od 1. 7. 2017 užití platnou právní úpravu, ačkoli přechodné ustanovení s ní související ukládá užití předchozí právní úpravy, která však byla shledána rozpornou s evropským právem, a proto bylo výkladem nahrazeno analogickým užitím jiného zákonného ustanovení.
24. Soud dospěl k závěru, že odkazuje-li přechodné ustanovení, tj. čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. na právní úpravu, která je pro rozpor s evropským právem neaplikovatelná (viz rozsudek EP Energy Trading), pak je na místě zkoumat, zda jinak vyloučená nová právní úprava (zde § 254a ve znění od 1. 7. 2017) by požadavkům evropského práva vyhovovala lépe, než analogické užití jiného ustanovení daňového řádu. Přechodné ustanovení se sice nestalo obsolentním jen proto, že ukládá užití neaplikovatelné právní úpravy, ale je třeba zvažovat, které výkladové řešení požadavkům evropského práva – zejm. zásadě daňové neutrality – vyhoví lépe.
25. V této souvislosti je podstatné, že analogická aplikace § 155 odst. 5 daňového řádu by vedla k výsledku značně se vymykajícímu zásadě daňové neutrality ve prospěch daňového subjektu, oproti tomu použití nové platné právní úpravy se naplnění uvedené zásady přinejmenším velmi přibližuje (viz dále). Jelikož výše úroku se v dotčeném časovém období mění, postupoval správce daně i žalovaný správně, pokud jeho výpočet rozdělil na úseky podle použitelné právní úpravy.
26. Namítal-li žalobce nepřipustnou retroaktivitu, lze odkázat na konstantní judikaturu Ústavního soudu. Zatímco pravá retroaktivita právní normy je přípustná pouze výjimečně; v případě retroaktivity nepravé je naopak zastáván judikaturou i teorií názor, že její použití (zejména v oblasti daňového práva) zásadně přípustné je, kdežto pouze ve zvláštních výjimečných případech naopak přípustná není. Nepravá retroaktivita je v oblasti daňového zákonodárství s ohledem na jeho poslání přípustná tehdy, je-li to potřebné k dosažení zákonem sledovaného cíle a lze-li dospět k závěru, že při celkovém poměrování "zklamané" důvěry v právo a významu a naléhavosti důvodů právní změny byla zachována hranice únosnosti [srov. podrobněji nález sp. zn. Pl. ÚS 53/10 ze dne 19. 4. 2011 (č. 119/2011 Sb.), body 144-149].
27. V daném případě je zřejmé, že hranice únosnosti byla zachována, neboť očekávali daňový subjekt zhodnocení jemu nedostupných finančních prostředků neutrálně, pak jistě nemůže legitimně očekávat „sankční“ výši úroku dle § 155 daňového řádu. Důvodová zpráva u přechodného ustanovení pouze technicky uvádí, že řízení neskončená budou dokončena dle dosavadní úpravy, neuvádí tedy žádné hodnotové

důvody, kvůli nimž by bylo namístě na důsledné aplikaci přechodného ustanovení trvat.

28. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí otázkou souladu nové právní úpravy s požadavky evropského práva (včetně relevantní judikatury) podrobně zabýval, přičemž soud se s jeho úvahami ztotožňuje. Zásada daňové neutrality a požadavky unijního práva (zejména dotčené směrnice) jsou podrobně popsány v rozsudku EP Energy Trading (zejm. body 33 a násl.). Ačkoli nominálně je posun z 1 % na 2 % nebo 3 % malý, z hlediska posouzení ve vztahu k zásadě daňové neutrality se jedná o posun významný.
29. Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. (část 5.6.1) k tomu obdobně říká: *Rozhodovací praxe Soudního dvora Evropské unie se daným ustanovením zabývala několikrát, přičemž v judikatuře je patrný názorový vývoj směřující k posílení práv daňových subjektů. To lze demonstrovat například na závěru učiněném Soudním dvorem Evropské unie v rozhodnutí ve věci Rafinária Steaua Romnă (C-431/12), kde Soudní dvůr uvedl, že "i když článek 183 směrnice o dani z přidané hodnoty nestanoví ani povinnost zaplatit úroky z přeplatku na DPH v důsledku nadměrného odpočtu, který musí být vrácen, ani den, od kterého na tyto úroky vzniká nárok, tato okolnost neumožňuje sama o sobě učinit závěr, že tento článek musí být vykládán v tom smyslu, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva". V usnesení ve věci Alicja Sosnowska ze dne 10. července 2008 (C-25/07) Soudní dvůr deklaroval, že nárok na odpočet je jako nedílná součást mechanismu daně z přidané hodnoty jednou ze základních zásad tohoto mechanismu, který nemůže být v zásadě omezen. Soudní dvůr v tomto rozhodnutí uvedl, že "i když členské státy mají určitý rozhodovací prostor při stanovení podmínek vrácení nadměrného odpočtu DPH, tyto podmínky nemohou narušit zásadu neutrality společného systému DPH tím, že na jejich základě je osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Zvláště takové podmínky musejí osobě povinné k dani umožnit za vhodných podmínek získat splacení celé pohledávky vyplývající z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě, a to buď v hotovosti, nebo v rovnocenných prostředcích, a že přijatý způsob vrácení nesmí v žádném případě zahrnovat jakékoli finanční riziko pro osobu povinnou k dani".*
30. *V rozhodnutí ve věci Enel Maritsa Iztok 3 ze dne 12. května 2011 (C-107/10) Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že "lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH může být v zásadě prodloužena k tomu, aby mohla být provedena daňová kontrola, aniž je nutno tuto lhůtu považovat za nepřiměřenou, za předpokladu, že prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení této daňové kontroly (viz obdobně výše uvedený rozsudek Sosnowska, bod 27). Jelikož však osoba povinná k dani nemůže dočasně disponovat finančními prostředky, které odpovídají částce nadměrného odpočtu DPH, nese hospodářské znevýhodnění, které může být vykompenzováno zaplacením úroků, čímž je zaručeno dodržení zásady daňové neutrality." Naproti tomu zásada daňové neutrality brání národním úpravám, aby stanovily, že "se obecná lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, po jejímž uplynutí vzniká nárok na úroky z prodlení z částky, která musí být vrácena, v případě zahájení řízení o daňové kontrole prodlužuje, přičemž toto prodloužení má za následek, že na uvedené úroky vzniká nárok až po datu skončení této daňové kontroly, přestože byl tento nadměrný odpočet již převeden během tří zdaňovacích období následujících po zdaňovacím období, kdy k tomuto nadměrnému odpočtu došlo".*

31. *Ve výše zmíněném rozhodnutí ve věci Rafinária Steaua Romnă ze dne 24. října 2013 (C-431/12) Soudní dvůr Evropské unie uvedl, že i když postupy pro uplatnění nároku na vrácení nadměrného odpočtu patří v zásadě do procesní autonomie členských států, nic to nemění na tom, že tato autonomie je ohraničena zásadami rovnocennosti a efektivity. Soudní dvůr zopakoval stanovisko uvedené již v rozhodnutí Enel Maritsa Iztok, a sice že "pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality společného systému DPH ze stejných důvodů vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani v důsledku nemožnosti disponovat dotčenými peněžitými částkami byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení."*
32. *V rozhodnutí ve věci Kovozber ze dne 21. října 2015 (C-120/15) Soudní dvůr Evropské unie zopakoval závěry uvedené ve výše uvedených rozhodnutích a uvedl, že zpoždění při vrácení nadměrného odpočtu v důsledku provádění kontrolního postupu je možné, pokud toto zpoždění trvá přiměřenou dobu. Překročení přiměřené doby zakládá daňovému subjektu právo na kompenzaci v podobě přiměřeného úroku. Soudní dvůr uvedl, že počátek přiměřené doby nesmí být závislý na úkonu správce daně, ale na objektivně daném okamžiku. Doba, od které má kompenzační úrok daňovému subjektu náležet, by měla být předvídatelná; konkrétní délka této doby je věcí vnitrostátní úpravy při dodržení zásady přiměřenosti. Podmínky vzniku a výše úroku jsou záležitostí vnitrostátní úpravy a při jejich nastavení je potřeba respektovat základní principy přiměřenosti, efektivity, neutrality, rovnosti atd. Je explicitně zdůrazněno, že čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty nestanoví povinnost zaplatit kompenzační úrok z daňového odpočtu; nárok na úrok je dovozován z aplikace zásady daňové neutrality.*
33. *Protože soud shledal, že výše úroku stanovená od 1. 7. 2017 není s uvedenými požadavky v rozporu, pochybení na straně žalovaného při výpočtu úroku neshledal.*
34. *Důvodnou není ani další žalobcová námitka, podle níž by k úročení mělo dojít již od 24. 4. 2017. Lze zde přisvědčit žalovanému, že interpretace průběhu řízení žalobcem je zde poněkud zavádějící, neboť skutečně nic nenasvědčuje tomu, že by v uvedený den měl správce daně k dispozici všechny relevantní podklady pro vydání platebního výměru. Naopak – jak je popsáno výše – správce daně měl i nadále pochybnosti a žalobce vyzýval k dalšímu postupu. Z tohoto důvodu soud uvedený datum 24. 4. 2017 neshledal rozhodným pro vznik úročení daňového odpočtu.*
35. *I v této souvislosti lze poukázat na důvodovou zprávu k zákonu č. 170/2017 Sb., podle níž je počátek rozhodné doby v souladu s judikatorními závěry vázán na objektivní okamžik, kterým je uplynutí lhůty pro podání daňového tvrzení, v němž je daňový odpočet nárokován, popřípadě okamžik podání takového tvrzení, nastane-li později. Textace navazuje na ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu, které upravuje lhůtu pro vydání výzvy k odstranění pochybností v případě, že skutečnosti v daňovém tvrzení nasvědčují tomu, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet. Materiálně se jedná o okamžik, ke kterému lze daňový odpočet stanovit nejdříve, pokud se vyměřovaná daň, resp. odpočet, neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem (tzv. konkludentní stanovení daně, srov. § 140 daňového řádu). Takto vymezený okamžik naplňuje podmínku vymezenou v judikatuře, aby byla doba, od které kompenzace daňovému subjektu náleží, předvídatelná ještě před zahájením samotného kontrolního postupu.*
36. *Žalovaný nijak nepochybil, pokud konstatoval, že rozhodující je pouze délka prověřování oprávněnosti nároku na daňový odpočet správcem daně, protože nárok*

na úrok z něho vzniká, pokud prověřování trvá déle než tříměsíční bezúročné období stanovené rozsudkem „Kordárna“. Jelikož žalobce podal daňové přiznání jeden den po lhůtě, bezúročné období uplynulo dne 1. 6. 2017 a od následujícího dne byl žalobci přiznán úrok z daňového odpočtu.

## VI. Závěr a náklady řízení

37. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
38. O náhradě nákladů řízení rozhodl krajský soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl v řízení úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o procesně úspěšného žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením před soudem vznikly nezbytné náklady důvodně vynaložené nad rámec běžné úřední činnosti. Z toho důvodu mu krajský soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává 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). Případně-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).

České Budějovice 9. března 2022

Mgr. Helena Nutilová v. r.  
předsedkyně senátu