



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **ALLIED GROCERS s.r.o.**, IČ 26969181  
sídlem Francouzská 893/21, 602 00 Brno  
zastoupený advokátem Mgr. Tomášem Bařinou  
sídlem Burianovo náměstí 681/8a, 616 00 Brno

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**  
sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2021, č. j. 3509139/21/3001-51522-712595

**takto:**

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 18. 8. 2021, č. j. 3509139/21/3001-51522-712595, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám Mgr. Tomáše Bařiny, advokáta, sídlem Burianovo náměstí 681/8a, 616 00 Brno, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

**I. Předmět řízení**

1. Žalobce se žalobou ze dne 29. 9. 2021 doručenou zdejšímu soudu téhož dne domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2021, č. j. 3509139/21/3001-51522-712595

(dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí (dále jen „daňový řád“) zamítl námitky žalobce ze dne 19. 5. 2021, č. j. 2830251/21/3001-51522-712595 a č. j. 2830500/21/3001-51522-712595, které žalobce podal proti vyrozuměním o výši úroku z daňového odpočtu ze dne 27. 4. 2021, č. j. 1675960/21/3001-51522-712595, a ze dne 29. 4. 2021, č. j. 1757915/21/3001-51522-712595.

## II. Obsah žaloby

2. Žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné. Nesouhlasí s výší žalovaným vypočteného úroku z daňového odpočtu, a to konkrétně s výší úrokové míry (dle § 254a daňového řádu ve výši 2% + repo sazba dle právního předpisu účinného pro předmětné období), která byla žalovaným použita pro výpočet úroku za období od 1. 7. 2017 do 24. 9. 2018 (daňový odpočet za červen 2014) a za období od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2018 (daňový odpočet za leden 2015). Domnívá se, že by mu měl být přiznán úrok ve výši 14 % + repo sazba, tedy úrok o 12 % vyšší než mu přiznal žalovaný. Připomíná rozpor § 254a daňového řádu s evropským právem konstatovaný v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47. Žalovaný ostatně toto částečně akceptoval, neboť za období do 30. 6. 2017 žalobci přiznal správně úrok ve výši 14 % + repo sazba. Má za to, že i po 30. 6. 2017 je předmětné ustanovení § 254a daňového řádu v rozporu s evropským právem. V této souvislosti poukázal na další související judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

## III. Vyjádření žalovaného

3. Žalovaný se k žalobnímu návrhu vyjádřil podáním ze dne 2. 2. 2022. Odkázal na napadené rozhodnutí, které považuje za správné. Poukázal na kompenzační funkci úroku z daňového odpočtu, na rozdíl od reparačních úroků v případě úroku z vratitelného přeplatku. Nejvyšší správní soud ani Soudní dvůr Evropské unie neuvedly konkrétní výši úroku, kterou považují za přiměřenou. Detailně se sám zabýval tím, zda přiznanou úrokovou sazbu lze považovat za souladnou s požadavky judikatury. V této souvislosti odkázal na s. 6 až 8 napadeného rozhodnutí. Úroková sazba přiznávaná podle daňového řádu téměř vždy převyšovala průměrnou úrokovou sazbu z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům a přibližně pokrývala inflaci nebo ji překračovala. Úroková sazba dle § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 vyhovovala požadavkům evropského práva, neboť ji nelze považovat za nepřiměřenou či dokonce extrémně nízkou.

## IV. Replika žalobce

4. Replikou ze dne 23. 3. 2022 žalobce reagoval na vyjádření žalovaného, které dle něj nepřináší nic nového. Poukázal na nečinnost žalovaného v průběhu daňových kontrol, jakož i nečinnost jemu nadřízeného správního orgánu, čímž se snažil rozporovat zejména argumentaci o kompenzačním charakteru přiznaného úroku.

## V. Posouzení věci krajským soudem

5. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

závěru, že žaloba je **důvodná**. O žalobě soud rozhodl, aniž by nařizoval jednání, za splnění podmínek dle § 51 s. ř. s.

6. Soud se předně zabýval podklady, na základě nichž žalovaný dospěl ke svému napadenému rozhodnutí, a to konkrétně měnovou statistikou České národní banky. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí konstatoval, že „[v] návaznosti na výše uvedené závěry SDEU porovnal správce daně úrokové sazby z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům a úrokových sazeb z daňového odpočtu přiznávaných národní právní úpravou, a dospěl k závěru, že i z tohoto pohledu výše úrokové sazby dle ust. § 254a daňového řádu účinného od 01.07.2017 do 31.12.2020 ob stojí. Jak uvádí ČNB ve své publikaci měnové statistiky, ve které jsou zveřejněny vybrané ekonomické indikátory České republiky produkované v rámci měnové statistiky ČNB (dostupné na [https://www.cnb.cz/cs/statistika/menova\\_bankovni\\_stat/publikace-menove-statistiky/](https://www.cnb.cz/cs/statistika/menova_bankovni_stat/publikace-menove-statistiky/)), vyvíjely se úrokové sazby z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům následovně,“ na což navazoval přehled uvedených úrokových sazeb. Samotná měnová statistika však není součástí správního spisu, žalovaný se na ni odkázal toliko prostřednictvím svého odůvodnění, v němž uvedl odkazy na příslušnou webovou stránku České národní banky, na niž je tato měnová statistika dostupná.
7. Krajský soud připomíná, že ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Citované ustanovení však neuvádí taxativní výčet důkazních prostředků, protože jako důkazní prostředky mohou sloužit i elektronické písemnosti.
8. V rozsudku ze dne 2. 10. 2015, č. j. 2 As 84/2015-56, Nejvyšší správní soud uvedl, že „správní spis nemusí obsahovat veřejně dostupné podklady, jako jsou právní předpisy, opatření obecné povahy nebo odborné publikace a další zdroje informací, kterými správní orgán disponuje díky svému zaměření a jedná se o jeho odborné znalosti. Pokud však jde o odborné publikace nebo nálezoovou databázi Agentury, bylo namíste tyto zdroje blíže specifikovat (např. konkrétními citacemi a vyvozením závěrů); nicméně ani takové pochybení, jakým je pouhý obecný odkaz na uvedené zdroje, samo o sobě nepůsobí nezákonnost rozhodnutí.“
9. Tyto úvahy následně Nejvyšší správní soud doplnil v rozsudku ze dne 26. 2. 2020, č. j. 10 As 289/2019-55: „(...) Pokud například správní orgán hodlá zahrnout do svého rozhodnutí skutečnosti, které jsou mu známy z jeho úřední činnosti (§ 50 odst. 1 správního řádu), aniž by účastníci řízení mohli s ohledem na okolnosti dané věci aplikaci takovýchto skutečností rozumně předpokládat, musí s těmito skutečnostmi nejprve seznámit účastníky řízení a poskytnout jim dostatečný prostor k tomu, aby mohli prostřednictvím svých tvrzení učinit tyto skutečnosti spornými a navrhnout za tím účelem provedení důkazů (rozsudek ze dne 10. 2. 2010, čj. 1 As 100/2009-129, č. 2038/2010 Sb. NSS).

[29] Stejně tak vědomost o obsahu určité internetové stránky není bez dalšího skutečností obecně známou, nadto obsah jedné a téže internetové stránky vzhledem k povaze internetu může být - a obvykle též je - proměnlivý v čase (rozsudek ze dne 15. 4. 2009, čj. 1 As 30/2009-70, bod 28). Nestačí proto jen odkázat na určitou internetovou stránku, ale je v zásadě třeba obsah internetové stránky k určitému okamžiku zachytit, ať již vtištěním, nebo uložením obsahu stránky na elektronický nosič informací (např. CD nebo do elektronického spisu). Nepřipojení podkladů do spisu je snad ospravedlnitelné tehdy, byly-li publikovány knižně, popřípadě on-line

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

*v podobě, kde jsou změny vyloučeny (např. formát .PDF), správní orgán by však měl uvést přesnou citaci, kde lze tyto podklady dohledat (ledaže to všichni účastníci řízení s ohledem na okolnosti věci musí vědět).“*

10. Již v rozsudku ze dne 12. 4. 2011, č. j. 1 As 33/2011-58, Nejvyšší správní soud odmítl představu, že vědomost o obsahu určité internetové stránky je bez dalšího skutečností obecně známou a konstatoval, že „*obsah jedné a té samé internetové stránky vzhledem k povaze internetu může být - a obvykle též je - proměnlivý v čase (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 4. 2009, čj. 1 As 30/2009 – 70, věc A. B. proti Úřadu městského obvodu Ústí nad Labem – město, bod 28). Proměnlivé v čase může být též pořadí, v jakém jednotlivé internetové vyhledávače zobrazují na určitý dotaz relevantní výsledky, proměnlivé pak může být i to, jaká relevance bude jednotlivým nalezeným výsledkům přiřazena vyhledávacím programem. Pokud tedy správní orgán nezachytí stav internetové stránky, kterou vzal v potaz pro své rozhodování, ať již tiskem nebo uložením na elektronický nosič dat, znemožní tak v podstatě správnímu soudu úkol vycházet při přezkumu rozhodnutí ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Není totiž žádná záruka, že informace na určité internetové stránce budou v okamžik soudního přezkumu odpovídat informacím, které na určité internetové stránce byly v okamžik správního rozhodnutí.“*
11. V dané věci proto nestačilo jen odkázat na měnovou statistiku v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, nýbrž bylo potřeba tuto určitým způsobem zachytit jako součást správního spisu, aby se žalobce následně mohl s tímto podkladem pro napadené rozhodnutí seznámit v souladu s § 36 odst. 3 správního řádu. Nadto žalovaným uvedený odkaz na danou měnovou statistiku by měl být zachycen formou přesné citace vč. uvedení konkrétní strany, z níž žalovaný vycházel, nikoliv toliko jen odkazem na webovou stránku, kde jsou dostupné měnové statistiky zpracované Českou národní bankou v posledních letech.
12. Již toto je důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, přesto se soud zabýval také samotným meritem věci, k němuž upozorňuje, jak ostatně uvedl žalovaný ve svém vyjádření, že předmětem sporu v souzené věci není skutkový stav, nýbrž pouze právní hodnocení provedené žalovaným při výpočtu úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu za období od 1. 7. 2017, a to z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červen 2014 za období od 1. 7. 2017 do 24. 9. 2018, a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2015 za dobu od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2018.
13. Navzdory tomu soud ze správního spisu připomene, že žalobci byla žalovaným za zdaňovací období červen 2014 vyměřena daň ve výši 382 778 Kč a za zdaňovací období leden 2015 daň ve výši 78 250 Kč. Na základě žalobcem následně podaných odvolání však byla příslušná rozhodnutí o vyměření této daňové povinnosti změněna a žalobci vyměřeny původně deklarované nadměrné odpočty ve výši 2 428 717 Kč a 1 673 973 Kč. Dne 27. 4. 2021 žalovaný vydal vyrozumění o úroku z daňového odpočtu (ze zadržného nadměrného odpočtu) za zdaňovací období červen 2014, kterým byl žalobci přiznán za dobu od 1. 10. 2014 do 31. 12. 2014 nárok na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, za dobu od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 nárok na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 a za dobu od 1. 7. 2017 do 24. 9. 2018 nárok na úrok dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Celkový přiznaný úrok činil 958 642 Kč, z toho dílčí úrok za období od 1. 7. 2017 do 24. 9. 2018 činil 64 887 Kč. Dne 29. 4. 2021 žalovaný vydal vyrozumění o úroku z daňového odpočtu (ze zadržného nadměrného odpočtu) za zdaňovací období leden 2015, kterým byl

žalobci přiznán za dobu od 1. 5. 2015 do 30. 6. 2017 nárok na úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 a za dobu od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2018 nárok na úrok dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020. Celkový přiznaný úrok činil 500 190 Kč, z toho dílčí úrok za období od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2018 činil 48 720 Kč. Proti oběma vyrozuměním žalobce podal námitky, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

14. Při meritorním posouzení výše úroku z daňového odpočtu (ze zadržného nadměrného odpočtu), který by měl žalobci náležet, zdejší soud odkazuje též na své předchozí rozsudky, a to ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019-66, či ze dne 8. 8. 2022, č. j. 31 Af 7-2021-52, v nichž se zabýval obdobnou právní otázkou, jež je předmětem sporu nyní.
15. Lze shrnout, že podstatou sporu je otázka, zda žalovaný měl při výpočtu výše předmětného úroku od 1. 7. 2017 postupovat podle § 254a daňového řádu, nebo toto ustanovení odmítnout pro jeho rozpor s evropským právem a relevantní judikaturou Soudního dvora Evropské unie, jakož i správních soudů.
16. Dne 1. 7. 2017 nabyl účinnosti zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, podle něhož § 254a daňového řádu zní:

*„1) Daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.*

*2) Běh doby podle odstavce 1 se staví a úrok z daňového odpočtu nevzniká ode dne vydání*

*a) výzvy k odstranění vad podání, které je učiněno v rámci nalézacího řízení týkajícího se daňového odpočtu, do dne, kdy dojde k odstranění těchto vad, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené v této výzvě,*

*b) výzvy k umožnění zahájení daňové kontroly do dne, kdy dojde k zahájení daňové kontroly,*

*c) rozhodnutí, kterým správce daně stanoví lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění, do dne, kdy dojde ze strany daňového subjektu k požadovanému vyjádření, nebo kdy dojde k marnému uplynutí lhůty stanovené k vyjádření.*

*3) Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“*

17. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že na základě nové právní úpravy náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu ve výši repo sazby + 2 %. Oproti předcházející právní úpravě se tedy jedná o zvýšení o 1 procentní bod.
18. Obdobnou otázkou jako v právě posuzovaném případě se zabýval Nejvyšší správní soud v recentním rozhodnutí ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47 (dále jen „rozsudek EP ENERGY TRADING“). Zdejší soud považuje za nutné východiska tohoto rozhodnutí shrnout níže.
19. Podle čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty 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 Evropské unie vyplývá, že členské státy nepochybně mají určitý autonomní prostor při stanovení podmínek, za nichž v souladu s čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty vzniklý nadměrný odpočet vyplatí nebo převedou do následujícího období. To ovšem neznamená, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 Enel Maritsa Iztok, nebo ze dne 6. 7. 2017 ve věci C-254/16 Glencore Agriculture Hungary). Autonomie členských států je ohraničena zejména zásadami rovnocennosti a efektivity. Zjednodušeně řečeno, zásada rovnocennosti vyžaduje stejný režim v případě porušení unijního práva a porušení práva vnitrostátního. Zásada efektivity členskými státy zakazuje znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (viz též rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 19. 7. 2012 ve věci C-591/10 Littlewoods Retail a další, nebo ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12 Rafinăria Steaua Română).

20. Jedním z principů společného systému daně z přidané hodnoty 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 Soudního dvora Evropské unie ze dne 10. 7. 2008, ve věci C-25/07 Sosnowska).
21. Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, zásada neutrality systému daně z přidané hodnoty 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 Soudního dvora Evropské unie ze dne 28. 2. 2018 ve věci C-387-16 Nidera BV).
22. Odrazem těchto požadavků má být ve vnitrostátním právním řádu ustanovení § 254a daňového řádu, které upravuje podmínky pro vznik nároku na výplatu úroku ze zadržovaného odpočtu daně a především stanoví výši úroku.
23. Nejvyšší správní soud v rozsudku EP ENERGY TRADING především konstatoval, že „podle § 254a daňového řádu [ve znění účinném od 1. ledna 2015 do 30. června 2017] odpovídá úrok z daňového odpočtu ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1procentní bod. Již na první pohled je bez nutnosti bližšího zkoumání zřejmé, že takto stanovená výše úroku neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Právní úprava je proto i v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH [...] vnitrostátní soudy jsou povinny v případě potřeby neaplikovat ustanovení vnitrostátního právního předpisu, které je v rozporu s unijním právem (viz rozhodnutí Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 Delphi Hungary, nebo ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 Kovozber). Ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení doby, za níž náleží daňovému subjektu úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, i co do stanovení výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Z tohoto důvodu je nelze v posuzovaném případě aplikovat.“

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

24. Zdejší soud považuje za vhodné též připomenout, že při posuzování výše úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu Nejvyšší správní soud vycházel a ve své podstatě navazoval na svůj rozsudek ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (dále jen „rozsudek Kordárna“), neboť právě v tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud vytyčil základní pravidla pro vznik nároku na úrok ze zadržovaného odpočtu a určení jeho výše. Zjednodušeně řečeno, daňovému subjektu dle rozsudku Kordárna náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. K závěrům rozsudku Kordárna se Nejvyšší správní soud poté přihlásil v řadě svých dalších rozhodnutí (mezi jinými rozsudky ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 7 Afs 173/2016-26, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 196/2016-33, či ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016-32).
25. Otázkou přiměřenosti výše úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu z hlediska dodržení zásad efektivity a neutrality se zabýval také Soudní dvůr Evropské unie, a to například v rozsudku ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági. V tomto rozhodnutí Soudní dvůr Evropské unie 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 České národní banky). Dle Soudního dvora Evropské unie 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. V bodě 46. tohoto rozhodnutí Soudní dvůr Evropské unie konstatoval, že *„pokud jde o tuto úrokovou sazbu, je třeba poukázat na to, že ustanovení § 124/C a § 124/D tohoto zákona stanoví, že se na úroky z nadměrného odpočtu DPH uplatní sazba ve výši základní sazby maďarské centrální banky, odpovídající úrokové sazbě, kterou národní centrální banka uplatňuje na hlavní refinanční operace. Nicméně, jak uvedl generální advokát v bodech 72 a 74 svého stanoviska, osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnající se nadměrnému odpočtu odpočitatelné DPH od úvěrové instituce, aby tak vyrovnala finanční deficit vyplývající z toho, že jí nebyl vrácen nadměrný odpočet odpočitatelné DPH zadržovaný v rozporu s unijním právem, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím. [...] Vnitrostátní praxe, podle které jsou v případě vrácení částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH zadržovaného v rozporu s unijním právem na žádost osoby povinné k dani úroky, které se na tuto částku uplatní, jednak počítány podle sazby, která je nižší než sazba, jež by osoba povinná k dani, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a jednak se počítají za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků, může osobu povinnou k dani připravit o přiměřenou náhradu ztráty způsobené v důsledku nemožnosti disponovat s dotyčnými částkami, a tudíž nerespektuje zásadu efektivity. Taková praxe je navíc v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.“*
26. V rámci posouzení přiměřenosti výše úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu za období od 1. 7. 2017 lze poukázat rovněž na důvodovou zprávu k novelizovanému

ustanovení § 254a daňového řádu, která uvádí, že: „*Pro daňové subjekty [...] by příliš vysoká sazba úroku z daňového odpočtu mohla znamenat motivaci k protahování kontrolních postupů s vědomím, že výnos z tohoto úroku převyší běžné zhodnocení peněz uložených u finančních institucí či investovaný konzervativním způsobem. Založení takového právního stavu je nežádoucí, neboť by znamenalo nejen zvýšenou motivaci k obstrukčnímu jednání, ale současně by se jednalo o deformaci jednání samotných subjektů, tj. porušení principu daňové neutrality [...]* Výše úroku z daňového odpočtu byla navržena tak, aby zhruba odpovídala standardnímu tržnímu zhodnocení peněz uložených u banky či jiné platební instituce za běžných podmínek [...] výše úroku z daňového odpočtu by se tak měla pohybovat mezi výší úvěrových produktů a výší běžného úrokového zhodnocení poskytovaného bankami či jinými platebními institucemi.“

Zákonodárce tedy právní úpravu koncipoval jako výši, která se pohybuje mezi úroky z vkladů a úroky z úvěrů. Už na základě takových východisek lze předpokládat, že výsledná právní úprava nemůže být v souladu s požadavky unijního práva a navazující judikatury, neboť ta jasně stanovuje požadavek na úrok ve výši, který pokryje úroky u úvěrové instituce.

27. Na základě výše uvedeného lze uzavřít, že zákonodárce právní úpravu koncipoval jako výši, která se pohybuje mezi úroky z vkladů a úroky z úvěrů. Právní úprava § 254a daňového řádu účinná od 1. 7. 2017 není v souladu s požadavky unijního práva a navazující judikatury, neboť výše úroku ze zadržného nadměrného odpočtu je v rozporu s čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty (obdobně jako v případě rozsudku EP ENERGY TRADING). Z judikatury lze jednoznačně dovodit, že stanovená výše úroku musí odpovídat úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Výše úroku musí odpovídat výši úrokové sazby krátkodobých úvěrů, kterou by musel v případě půjčky žalobce zaplatit, to však znění § 254a účinné od 1. 7. 2017 nenaplnuje.
28. Vedle toho se soud zabýval i samotným odůvodněním napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný při posouzení přiměřenosti výše úrokových sazeb z daňového odpočtu vycházel „z *úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům*“. Ze žalovaným učiněného posouzení však není blíže patrné, o jaký konkrétní typ úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům se jedná. Ostatně soud uvedl již výše, že se žalovaný dopustil pochybení, pokud jím použitý podklad (měnovou statistiku České národní banky) nečinil součástí spisového materiálu. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný ani blíže neodkázal na konkrétní stranu či specifikaci typu úvěrů, aby bylo patrné, z čeho konkrétně vycházel. Soud je přitom toho názoru, že by základna, s níž se výše úroků z daňového odpočtu srovnává, měla vycházet z úroků používaných pro nezajištěné krátkodobé úvěry poskytované bez jakékoliv fixace, neboť tato bude odpovídat situaci, v níž je daňový odpočet zadržen. V případě daňového odpočtu nelze totiž dopředu určit délku jeho zadržení, stejně tak nelze uvažovat o tom, že by finanční správa při takovém kroku zadržený daňový odpočet jakkoliv zajišťovala, jakož pro ni není typické, že by docházelo k určité fixaci vyměřovaných úroků. Při tomto posouzení by žalovaný dále měl přihlídnout rovněž k výši daňového odpočtu a výši úrokové sazby srovnávat s obdobnými finančními objemy, nikoliv paušálně vztáhnout určitou výši úrokové sazby pro úvěry poskytované finančním podnikům, bez ohledu na výši poskytnutých prostředků, neboť i tato výše má vliv na konečnou výši úrokové sazby.

## VI. Shrnutí a náklady řízení

29. S ohledem na vše shora uvedené dospěl krajský soud k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v souladu se zákonem. Soudu tedy nezbylo, než napadené

Shodu s prvopisem potvrzuje K. P.

rozhodnutí zrušit podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém bude správní orgán vázán právním názorem zdejšího soudu dle ustanovení § 78 odst. 5 s. ř. s.

30. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalobci přísluší právo na náhradu nákladů řízení spočívající v náhradě nákladů za právní zastoupení advokátem a za zaplacený soudní poplatek. Na náhradě nákladů za právní zastoupení advokátem přísluší dle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, v platném znění [tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], odměna za 3 úkony právní služby (příprava a převzetí právního zastoupení, žaloba a její doplnění, replika) dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu, a to za každý tento úkon částka ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu]. Náhrada hotových výdajů činí za každý učiněný úkon podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu 300 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, byla k nákladům za právní zastoupení připočtena částka odpovídající dani z přidané hodnoty. Náhrada nákladů za právní zastoupení tak činí částku 12 342 Kč. Dále pak žalobci náleží zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkově tak žalobci na náhradě nákladů řízení přísluší částka ve výši 15 342 Kč, kterou je žalovaný povinen uhradit v soudem stanovené třicetidenní lhůtě.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. srpna 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.  
předsedkyně senátu