



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců JUDr. Davida Rause, Ph.D., a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D., v právní věci

žalobce: **ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, s. r. o.**
sídlem Příkop 843/4, Brno
zastoupen Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem
sídlem Divadelní 616/4, Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2021, č. j. 2846/21/5300-21443-712875,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 1. 2. 2021, č. j. 2846/21/5300-21443-712875, se ruší a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, sídlem Divadelní 616/4, Brno, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2021, č. j. 2846/21/5300-21443-712875, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 9. 9. 2020, č. j. 3680546/20/3001-51524-712090, kterým byl přiznán úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu za zdaňovací období leden 2018 ve výši 13 271 Kč.

II. Shrnutí procesního postoje žalobce

2. Žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 – 47 (dále jen „rozsudek EP ENERGY TRADING“), namítá, že žalovaný postupoval v rozporu se zákonem, pokud na jeho věc aplikoval § 254a daňového řádu (účinný od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020), neboť toto ustanovení je i po novelizaci v rozporu s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Jestliže NSS konstatoval, že nebylo správné úročení podle dřívější sazby (repo sazba + 1 procentní bod), nemůže být správné ani úročení podle aplikované sazby (repo sazba + 2 procentní body). Ostatně to potvrdil i zákonodárce, neboť od 1. 1. 2021 odpovídá výše úroku z daňového odpočtu polovině úroku z prodlení. Žalovaný měl žalobci přiznat úrok v souladu s rozsudkem NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34 (dále jen „rozsudek KORDÁRNA“), tedy dle § 155 odst. 5 daňového řádu (repo sazba + 14 procentních bodů).
3. V doplnění žaloby uvedl žalobce, že rozpor aplikované sazby s požadavkem evropské judikatury potvrdil rovněž zdejší soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019 – 66, a Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 26. 10. 2021, č. j. 52 Af 25/2021 – 55. S ohledem na to, že proti oběma rozsudkům byly podány kasační stížnosti, žalobce navrhl, aby zdejší soud do rozhodnutí NSS přerušil řízení. V následujících dvou doplněních žaloby odkázal žalobce na další rozsudky správních soudů, ve kterých spatřuje oporu pro svůj názor (rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice ze dne 12. 1. 2022, č. j. 52 Af 11/2021 – 46, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 8. 2022, č. j. 6 Af 1/2021 – 45, a rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022 – 29).
4. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postoje žalovaného

5. Žalovaný má za to, že postupoval zcela v souladu s účinnou právní úpravou. Rovněž se zabýval tím, zda je právní úprava souladná s unijním právem. Na základě porovnání konkrétních dat dospěl k závěru, že zde žádný rozpor není. Žalobce přitom na konkrétní argumentaci žalovaného nereaguje a dovolává se pouze aplikace závěrů aplikovaných v rozsudku KORDÁRNA. Žalovaný však pro analogickou aplikaci § 155 odst. 5 daňového řádu nevidí důvod. Aplikace daného ustanovení byla odůvodněna mezerou v procesním

právu vzniklou kvůli nedostatkům právní úpravy. V posuzované věci použita právní úprava však danými nedostatky již netrpí a při porovnání konkrétních údajů ob stojí jako vyhovující. Nelze pak přistoupit na argument, že provedení novelizace příslušného institutu by mělo být vykládáno jako potvrzení vadnosti či neaplikovatelnosti předchozí právní úpravy. Dle žalovaného novela změnila systematiku právní úpravy úroků dle daňového řádu obecně. Ve výsledku se sazba úroku zvýšila pouze mírně.

6. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

7. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
8. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky dle § 51 s. ř. s.
9. Dle § 254a odst. 3 daňového řádu (účinného od 1. 7. 2017) 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.
10. Dle článku XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. u daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.
11. Zdejší soud připomíná, že z rozsudku KORDÁRNA vyplývá, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcovi za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu (tehdy nejbližšího institutu obsaženého v daňovém řádu), tedy úrok ve výši odpovídající roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou (dále jen „ČNB“) zvýšený o 14 procentních bodů od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období, za něž plátce uznaný nadměrný odpočet uplatnil, do dne uhrazení tohoto nadměrného odpočtu správcem daně.
12. Na toto rozhodnutí reagoval zákonodárce přijetím úpravy § 254a daňového řádu, která v době od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 přiznávala za určitých podmínek daňovým subjektům nárok na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. NSS nicméně následně v rozsudku EP ENERGY TRADING s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (dále jen „rozsudek Sole-Mizo“) dospěl k závěru, že tato právní úprava je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se

jinak tohoto ustanovení užilo, platí podle NSS nadále pravidla vymezená v rozsudku KORDÁRNA. Daňovému subjektu proto 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 do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.

13. Zákonodárce dále zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, novelizoval předmětný § 254a daňového řádu, v němž mimo jiné zvýšil tento úrok na repo sazbu stanovenou ČNB, zvýšenou o 2 procentní body. Tato úprava byla účinná od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020.
14. Žalobce tvrdí, že i tato úprava úroku je rozporná s čl. 183 směrnice o DPH. Předmětem posouzení v projednávané věci je výše úroku tak, jak ji stanovil zákonodárce od 1. 7. 2017, konkrétně, zda je či není v souladu s požadavky evropského práva. Naopak žalobce nepochybně základ úroku ani dobu, za niž žalovaný úrok přiznal.
15. Ještě před posouzením merita věci je však nutné vyjádřit se k judikatuře správních soudů, na kterou žalobce v doplněních žaloby odkazuje, a která je dle přesvědčení žalobce oporou pro jím zastávaný právní názor.
16. Jediným z odkazovaných rozsudků, který se věcným posouzením souladu aplikované sazby s požadavky evropského práva skutečně zabýval, je rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019 – 66. Zde zdejší soud uzavřel, že „[z] této judikatury lze jednoznačně dovodit, že stanovená výše úroku musí odpovídat úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Výše úroku musí odpovídat výši úrokové sazby krátkodobých úvěrů, kterou by musel v případě půjčky žalobce zaplatit, to však znění § 254a účinné od 1. července 2017 nenaplnuje, neboť z veřejně dostupných zdrojů je zřejmé, že úrok ve výši repo sazby + 2procentní body neodpovídá ani výši úroků na hypoteční úvěry, které jsou dlouhodobými úvěry. (...) 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“. Proti tomuto byla podána kasační stížnost (věc vedená u NSS pod sp. zn. 10 Afs 236/2021).
17. Nicméně tento rozsudek zdejšího soudu byl vydán ještě před rozsudkem NSS ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021 – 45 (dále jen „rozsudek CarTec“), dle kterého „[i]ntertemporální norma je ze své povahy procesním a neutrálním ustanovením v tom smyslu, že subjekty práva pouze směřuje k určitému časovému znění normy obsahující vlastní pravidlo chování. Skutečnost, že ustanovení, na které přechodná norma odkazuje, je následně shledáno rozporným s evropským právem, tedy na její použití nemůže mít vliv. Stěžovatel navíc polemizuje se samotným smyslem přechodných ustanovení, neboť v nynější věci jde o určení toho, jaká norma se použije pro výpočet úroku ze zadržovaného odpočtu DPH uplatněného v daňovém tvrzení, lhůta, k jehož podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. Nedává tak smyslu, aby na nynější věc dopadalo ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017, pokud ani zákonodárce jeho zpětné použití nezamýšlel. Opačný postup nabourává důvěru daňového subjektu v to, že na jeho případ nebude použita právní úprava se zpětnou účinností. Navíc, jak správně poznamenává žalobkyně, rozsudky kasačního soudu nemají derogační účinek, a tak na § 254a ve znění do 30. 6. 2017 ani na čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. nelze pohlížet jako na neexistující ustanovení“.

18. K obdobnému závěru pak NSS dospěl rovněž v rozsudku ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 139/2021 – 31, dle kterého „předmětem posouzení v projednávané věci není výše úroku tak, jak ji stanovil zákonodárce od 1. 7. 2017, konkr., zda je či není v souladu s požadavkem evropského práva. (...) Tato otázka by byla k řešení na místě v případě, byla-li by sazba ve výši repo sazby ČNB navýšená o 2 procentní body (stanovená s účinností od 1. 7. 2017) ve věci aplikována. To znamená, že by byl posuzován odpočet vzniklý na základě přiznání podaného po 1. 7. 2017, popř. pokud by přechodná ustanovení použití této sazby stanovila i na odpočet uplatněný v daňových přiznáních podaných před účinností novely. Tak tomu však v daném věci nebylo. V nyní vedeném řízení nebylo tudíž důvodu, aby krajský soud posuzoval, zda výše úroku odpovídá evropskému právu, neboť per přechodná ustanovení, tak, jak byla nastavena, se krajský soud k samotnému § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 „nedostal“.“
19. Ve věci sp. zn. 31 Af 48/2019 zdejší soud posuzoval odpočet vzniklý na základě přiznání podaného do 30. 6. 2017. Zpětným pohledem je tak zřejmé, že zabývat se v takovém případě souladem aplikované sazby s požadavky evropského práva bylo nadbytečné, neboť mělo být bez dalšího postupováno v souladu s rozsudkem KORDÁRNA. Nadto zdejší soud zjistil, že kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla vzata zpět a řízení NSS zastavil usnesením ze dne 20. 10. 2022, č. j. 10 Afs 236/2021 – 36. Nebylo tak třeba řízení o nyní posuzované žalobě přerušovat, jak navrhoval žalobce.
20. V dalších odkazovaných rozsudcích, tj. Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 26. 10. 2021, č. j. 52 Af 25/2021 – 55, téhož soudu ze dne 12. 1. 2022, č. j. 52 Af 11/2021 – 46, Městského soudu v Praze ze dne 12. 8. 2022, č. j. 6 Af 1/2021 – 45, a NSS ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022 – 29, se správní soudy věcným posouzením souladu aplikované sazby s požadavky evropského práva vůbec nezabývaly.
21. V rozsudku Městského soudu v Praze ve věci sp. zn. 6 Af 1/2021 je reagováno právě na rozsudek CarTec takto: „Pro právní hodnocení sporu mezi účastníky soud vychází zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. dubna 2022, čj. 1 Afs 80/2021-45, který byl vydán až po vydání napadeného správního rozhodnutí, a který výkladově rozpory dostatečně vyřešil (zejména s ohledem na různé výklady správce daně a daňových subjektů týkajících se judikatury navazující na rozsudek Kordárna). (...) Pro tuto souzenou věc tak z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu podle názoru zdejšího soudu vyplývá, že po celou dobu úročení je nutné použít zásady stanovené pro výpočet úroku ve věci Kordárna, a to i na období, které následuje po nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. Tímto způsobem správce daně nepostupoval, neboť úročení rozdělil na dvě období, kdy na dobu úročení do 30. 6. 2017 použil úrokovou sazbu podle rozsudku Kordárna, poté však aplikoval jinou právní úpravu, a to ust. § 254a odst. 3 daňového řádu. Takový postup soud nepovažuje za souladný se shora uvedeným právním názorem, kdy za celou dobu úročení, pokud počátek doby úročení vznikne před dnem 1. 7. 2017, je nutné použít úrok vypočtený podle zásad rozsudku Kordárna“.
22. Ve všech zbývajících rozsudcích pak jde o dostatečnost, resp. nedostatečnost odůvodnění orgánů finanční správy právě vzhledem k posuzování zmíněného souladu. Správní soudy tak napadená rozhodnutí zrušily pro nedostatek důvodů, aniž by se meritem věci zabývaly, např. NSS v rozsudku ve věci sp. zn. 7 Afs 134/2022 uvedl, že „[z] provedené rekapitulace obsahu rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že stěžovatelem provedené posouzení neodpovídá citované judikatuře. Stěžovatel povšechně konstatoval, že sazba úroku ve výši repo sazby zvýšené o dva procentní body dle jeho názoru respektuje požadavky unijní úpravy a judikatury. Konkrétně pak v tomto ohledu odkázal pouze na data o úvěrech z května roku 2017, a to aniž by vysvětlil, proč zvolil právě toto období. Otázkou, zda úroková sazba úroku ze zadržovaného

odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 reflektuje měnové znehodnocení (inflaci) vzniklé žalobci, se pak stěžovatel nezabýval vůbec. Takové odůvodnění nemůže obstát. To pak zejména za situace, kdy odpověď na danou otázku předurčuje to, zda orgány finanční správy měly na projednávanou věc aplikovat právní úpravu § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, či nikoliv“.

23. Nadto je vhodné poukázat, že Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ve věci sp. zn. 52 Af 11/2021, jako obiter dictum zpochybnil výše citované závěry zdejšího soudu ve věci sp. zn. 31 Af 48/2019; uvedl totiž: „[s]oud si je vědom i aktuální judikatury správních soudů k výši úroků z daňového odpočtu, přičemž není zcela přesvědčen o správnosti závěrů vyjádřených v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019–66. Krajský soud v Brně v citovaném rozsudku k věci zaujal názor, že úroková sazba ve výši repo sazby zvýšené o dva procentní body, je zjevně v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Tento závěr podložil krajský soud mimo jiné tím, že z veřejně dostupných zdrojů plyne, že úrok ve výši repo sazby zvýšené o dva procentní body neodpovídá ani výši úroku na hypoteční úvěry. Takový závěr se nejeví být zcela podloženým. Z dostupných zdrojů totiž podle zdejšího soudu plyne, že v roce 2017 činila průměrná úroková sazba hypoték 2,02 %. Nelze tedy podle soudu bez dalšího tvrdit, že úroková sazba ve výši repo sazby zvýšené o dva procentní body musí být v každém případě považována za nesouladnou s unijním právem a závěry NSS. Stanovení sazby, resp. její posouzení stran úrokové sazby, kterou by povinná osoba, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit v případě půjčky, ani nemůže být ryze individuální ve vztahu ke každému konkrétnímu daňovému subjektu. Jedná se totiž v základu o regulaci svěřenou zákonodárci, která z principu nese rysy obecnosti. Nelze vyžadovat, aby úprava naplnila veškerá představitelná kritéria vhodná a přiléhavá každému daňovému subjektu, kterému byl opožděně vrácen nadměrný odpočet DPH“.
24. Zdejší soud tak k výše uvedenému uzavírá, že jednak neshledal důvody pro přerušení řízení a jednak žalobcem odkazovaná judikatura nepředstavuje (dostatečnou) oporu jeho právního názoru. Pro úplnost lze dodat, že rozsudek CarTec na posuzovanou věc nedopadá, neboť je zde posuzován odpočet vzniklý na základě přiznání podaného po 1. 7. 2017. Za předpokladu, že je aplikovaná sazba v souladu s požadavky evropského práva, není sporu o tom, že měla být použita. V opačném případě by bylo nutné dat za pravdu žalobci, tj. žalovaný měl postupovat v souladu s rozsudkem KORDÁRNA, resp. rozsudkem EP ENEGY TRADING (dle § 155 odst. 5 daňového řádu).
25. Stěžejní námitkou žalobce je, že jestliže byl shledán úrok z daňového odpočtu ve výši repo sazby + 1 procentní bod jako rozporný s požadavky evropského práva, musí tomu tak být stejně v případě úroku ve výši repo sazby + 2 procentní body. K tomu žalobce dodává, že aplikovaná sazba nepředstavuje běžné úrokové sazby půjček v podnikatelském sektoru. Totožnou argumentaci žalobce uplatnil v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí.
26. Žalovaný dospěl k závěru, že aplikovaná sazba je v souladu s požadavky evropského práva. Dle jeho názoru je aplikovaná sazba nastavena způsobem, aby ze strany správce daně nedocházelo ke zbytečným průtahům a daňové subjekty naopak nemotivovala k záměrnému protahování kontrolního postupu, přičemž zároveň zamezuje klesání hodnoty zadržovaných peněz.
27. Odůvodnění tohoto závěru opřel zejména o rozsudek Sole-Mizo, konkrétně bod 51, dle kterého „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, a počítají-li se úroky z dotyčných nadměrných odpočtů DPH za dané zdaňovacího 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“.

28. Výše citované žalovaný interpretuje tak, že úrokovou sazbu přiznanou vnitrostátní právní úpravou je třeba nejdříve porovnat s inflací, která představuje měnové znehodnocení v důsledku času; jestliže úrokové sazby přiznávané národní právní úpravou nepokryjí znehodnocení peněz v důsledku času, náleží daňovému subjektu úrokové sazby ve výši úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Žalovaný tak nejdříve porovnal vývoj aplikované sazby s vývojem průměrné roční inflace a poté rovněž s vývojem úrokových sazeb úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Na základě těchto porovnání dospěl k závěru, že aplikovaná sazba splňuje oba dva uvedené požadavky (co se týče konkrétních dat použitých v odůvodnění napadeného rozhodnutí - vývoj průměrné roční míry inflace atd., tak jejich správnost žalobce nerozporuje).
29. To však nic nemění na závěru, že postup žalovaného nebyl zákonný. Žalovaný totiž nesprávně interpretuje odůvodnění rozsudku Sole-Mizo. Z toho dle zdejšího soudu vyplývá, že úrok z daňového odpočtu musí naplňovat kompenzační charakter, tedy že účelem úhrady úroků z daňových odpočtů je náhrada finančních ztrát, které osobě povinné k dani vznikly v důsledku nemožnosti disponovat příslušnými částkami. Aby úroková sazba odpovídala požadavkům evropského práva, musí být její výpočet „součtem“ obou zmíněných faktorů, tj. úrokové sazby, za kterou si osoba, jež není úvěrovou institucí, může půjčit zadržovanou částku na finančním trhu a současně měnového znehodnocení, ke kterému došlo v důsledku plynutí času ode dne zadržení daňového odpočtu do dne vrácení zadržované částky. Oba faktory představují důvod reálného ponížení majetku daňového subjektu. Proto musí úrok z daňového odpočtu kompenzovat oba faktory způsobující reálnou ztrátu na majetku daňového subjektu. Poměrování výše aplikované sazby s každým faktorem zvlášť není z pohledu výše uvedené ekonomické logiky správné, resp. není rozhodné, zda aplikovaná sazba ob stojí v porovnání s každým faktorem zvlášť, ale zda ob stojí v porovnání, ve kterém budou zohledněny oba dva faktory. Takové porovnání však žalovaný neprovedl.
30. To, že orgány finanční správy k dané problematice obecně zaujaly výše uvedený výklad, vyplývá rovněž z několika rozsudků správních soudů, viz např. již zmiňovaný rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 139/2021 – 31, v němž soud mj. uvedl, že „dle stěžovatele z výše citovaného závěru SDEU plyne, že úrokovou sazbu přiznanou vnitrostátní úpravou je třeba nejdříve porovnat s inflací“. Ostatně se jedná o výklad, který je ve prospěch orgánů finanční správy. Zároveň se však jedná o výklad, který v rozsudku Sole-Mizo nemá žádnou oporu. To je zjevné již na první pohled. V tomto případě by dle zdejšího soudu bylo možné označit postup orgánů finanční správy dokonce za falzifikaci, tj. úmyslně vadnou právní interpretaci.
31. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazuje rovněž na stanovisko generálního advokáta k rozsudku Sole-Mizo, přičemž uvádí, že Soudní dvůr na stanovisko sám odkázal, čímž potvrdil pravdivost závěrů v něm uvedených. Generální advokát ve stanovisku nicméně

pouze zdůraznil význam faktoru ztráty hodnoty peněz v důsledku času: „Na první pohled se může zdát, že metoda použitá ve věci v původním řízení je v souladu s požadavky EU. Při bližším zkoumání však lze konstatovat, že metoda výpočtu použitá dotčenou vnitrostátní praxí obsahuje dva prvky, které podle mého názoru nejsou v souladu se zásadou plné náhrady. První z nich se týká použité sazby. Tato sazba, kterou stanoví vnitrostátní praxe, skutečně odpovídá sazbě používané centrální bankou, aniž je jakkoliv zvýšena s ohledem na marži, kterou úvěrové instituce obvykle používají. I když je na členských státech, aby si zvolily úrokovou sazbu použitelnou v závislosti na své hospodářské situaci, nic to nemění na tom, že k tomu, aby došlo k plné náhradě (nebo aby se to blížilo této částce), nemůže být zvolená sazba omezena na základní sazbu uplatňovanou centrální bankou. Druhý prvek, mnohem významnější, souvisí se „snížením hodnoty peněz“ způsobené plynutím času. Pojem „plná náhrada“ totiž znamená, jako tomu je ve věci v původním řízení, že výše škody je vypočtena ke dni, kdy s konečnou platností vznikla, než ke dni, kdy byla konstatována daňovým orgánem či vnitrostátním soudem, přičemž další úrok odpovídající vzniklému snížení hodnoty peněz od daného okamžiku musí být přidán k vyplacené náhradě“. Ani právě citované stanovisko generálního advokáta však opět nepředstavuje žádnou oporu pro postup, který zvolil žalovaný.

32. Nesprávnost výkladu zastávaného žalovaným implicitně vyplývá rovněž z rozsudku EP ENERGY TRADING. NSS zde uvedl, 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“. Přestože tedy NSS rovněž vycházel z rozsudku Sole-Mizo, nepovažoval za nutné porovnat úrokovou sazbu přiznanou vnitrostátní právní úpravou nejdříve s inflací.
33. Zdejší soud tak dává za pravdu žalobci, že žalovaný postupoval v rozporu s požadavky evropského práva; napadané rozhodnutí tak zrušil pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. Podle § 78 odst. 4 s. ř. s. soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

V. Náklady řízení

34. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první 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, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
35. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za tři úkony právní služby po 3 100 Kč společně se třemi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba a jedno doplnění žaloby (náklady na ostatní dvě doplnění soud nepovažoval za účelně vynaložené, neboť v nich žalobce odkazoval na rozhodnutí, která na danou věd nedopadala); podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla k nákladům za právní zastoupení připočtena částka odpovídající DPH. Žalovaný je

tedy povinen zaplatit žalobci částku 15 342 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Brno dne 24.11.2022

Petr Šebek v.r.
předseda senátu