



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Lenky Oulíkové a soudců Mgr. Miroslava Makajeva a Mgr. Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **FAIPON s.r.o.**, IČO 26266997,
sídlem náměstí 5. května 4/3, Poděbrady III, 290 01 Poděbrady,
zastoupená daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem,
sídlem Divadelní 616/4, 602 00, Brno,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**,
sídlem Na Pankráci 1685/17,19, 140 21 Praha 4,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2022, č. j. 5102709/22/2119-50521-110458,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 12. 2022, č. j. 5102709/22/2119-50521-110458, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce Ing. Radka Lančíka.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) se žalobkyně domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její námitku proti výši předpisu úroku z daňového odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018, o kterém byla žalobkyně vyrozuměna písemností ze dne 27. 9. 2022, č. j. 4188068/22/2119-50521-110458.

Podstatný obsah spisu

2. Žalobkyně v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018 ze dne 18. 9. 2018 vykázala nadměrný odpočet ve výši 2 801 594 Kč. Na základě výsledku postupu k odstranění pochybností zahájeného výzvou ze dne 23. 10. 2018 vydal žalovaný dne 15. 1. 2019 platební výměr č. j. 161348/19/2001-52524-104172 na daň ve výši 0 Kč. Odvolání žalobkyně bylo zamítnuto rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 9. 2021, č. j. 31414/21/5300-21441-708460. V přezkumném řízení bylo rozhodnutí č. j. 31414/21/5300-21441-708460 změněno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 6. 2022, č. j. 19641/22/5300-21441-712599, tak, že nárok na odpočet daně ve výši 0 Kč byl zvýšen na částku nadměrného odpočtu ve výši 877 568 Kč. Tato částka byla vrácena na účet žalobkyně dne 8. 7. 2022.
3. Správce daně žalobkyni předepsal do evidence daní úrok z nesprávně stanovené daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) ve výši 382 861 Kč za období od 15. 2. 2019 do 8. 7. 2022. O tom žalobkyni vyrozuměl vyrozuměním ze dne 21. 7. 2022, č. j. 3658530/22/ 2119-50521-110458.
4. Dne 22. 8. 2022 žalobkyně uplatnila námitku proti postupu správce daně. Namítla, že správce daně postupoval nesprávně, když jí předepsal úrok z nadměrného odpočtu za srpen 2018 pouze za období od 15. 2. 2019 do 8. 7. 2022. S odkazem na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), konkrétně rozhodnutí ze dne 10. 7. 2008, C-25/07, Alicja Sosnowska, ze dne 12. 5. 2011 ve věci Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, a ze dne 24. 10. 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, a ze dne 21. 10. 2015, C-120/15, Kovozber, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47 (dále jen „rozsudek KORDÁRNA“), argumentovala, že přiměřená lhůta pro vrácení daňového odpočtu činí tři měsíce od konce lhůty pro podání daňového přiznání, a žalobkyni tak náležel úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu za srpen 2018 ve výši 877 568 Kč od 27. 12. 2018 do 8. 7. 2022. Poukázala na to, že placení úroku souvisejícího s prověřováním nadměrného odpočtu představuje dorovnání znevýhodnění, k němuž by při okamžitém vyplacení nedošlo. Pokud nebyl postup k odstranění pochybností zahájený výzvou ze dne 23. 10. 2018 ukončen v přiměřené lhůtě, musí správce daně žalobkyni prostřednictvím úroků dorovnat finanční znevýhodnění, jemuž čelila v průběhu probíhajícího postupu k odstranění pochybností nad přiměřenou dobu. Domáhala se proto, aby jí byl předepsán úrok z nadměrného odpočtu i za období od 27. 12. 2018 do 14. 2. 2019.
5. Žalovaný rozhodl o námitce dne 27. 9. 2022 tak, že se jí vyhovuje a úrok hrazený správcem daně za období do 14. 2. 2019 se předepisuje samostatným vyrozuměním.

6. Vyrozměním ze dne 27. 9. 2022, č. j. 4188068/22/2119-50521-110458, byla žalobkyně vyrozuměna o předpisu úroku z daňového odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018 ve výši 1 804 Kč. Žalovaný uvedl, že vychází ze zásady zákonnosti zakotvené v § 5 daňového řádu. Na daný případ týkající se období roku 2019, kdy vznikl nárok na úrok z daňového odpočtu, dopadá § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, jenž upravuje kompenzaci náležející daňovému subjektu za to, že správce daně legitimně šetřil nárok na uplatněný daňový odpočet po dobu delší, než jaká je považována za přiměřenou. Dle názoru správce daně nelze aplikovat rozsudek KORDÁRNA, neboť by se odchytil od zásady zákonnosti vyjádřené v § 5 daňového řádu. Bezúročná doba podle § 254a daňového řádu činí 4 měsíce od posledního dne lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení. Bezúročné období 4 měsíců uplynulo dne 25. 1. 2019, a prvním dnem úročené doby je tedy 26. 1. 2019. Úrok z daňového odpočtu skončil posledním dnem lhůty pro vrácení přeplatku na nadměrném odpočtu podle § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „zákon o DPH“), tedy dnem 14. 2. 2019. Do tohoto dne se uplatní sazba úroku podle § 254a odst. 3 daňového řádu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Ke dni 1. 1. 2019 činila repo sazba stanovená Českou národní bankou 1,75 %. Úrok za období od 26. 1. 2019 do 14. 2. 2019 z částky 877 568 Kč ve výši 3,75 % tak činí celkem 1 804 Kč.
7. Žalobkyně uplatnila námitku proti vyrozměnění ze dne 27. 9. 2022. Žalobkyně brojila proti výši úroku z daňového odpočtu. Namítala, že žalovaný postupoval nesprávně, když za období od 26. 1. 2019 do 14. 2. 2019 použil pro výpočet úroku repo sazbu stanovenou Českou národní bankou zvýšenou o 2 procentní body. Namítla, že měl použít stejnou sazbu, kterou použil za období od 15. 2. 2019 do 31. 12. 2020, tedy ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů, a žádala, aby jí byl předepsán úrok v této výši.
8. O námitce rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím. Uvedl, že nárok na úrok vznikl v období před 31. 12. 2020, a proto se použije § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, jenž upravuje kompenzaci náležející daňovému subjektu za to, že správce daně legitimně šetřil nárok na uplatněný daňový odpočet po dobu delší, než jaká je považována za přiměřenou. Tato doba je vymezena v § 254a daňového řádu. Výše úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 2 procentní body platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Použití rozdílné sazby úroku je v souladu s právní úpravou, neboť jde o různé druhy úroků dle odlišných ustanovení daňového řádu. Za dobu prověřování uplatněného nároku na daňový odpočet delší než přiměřenou vzniká podle § 254a daňového řádu úrok z daňového odpočtu nejdéle do uplynutí lhůty pro vrácení přeplatku na nadměrném odpočtu. Jeho smyslem je kompenzovat daňovému subjektu, že prověřování trvalo déle, než je zákonodárcem považováno za přiměřené. Až následně lze přiznat úrok z nesprávně stanovené daně (z neoprávněného jednání správce daně) dle § 254 daňového řádu, jehož smyslem je reparace za to, že správce daně nestanovil daň ve správné výši. S ohledem na rozdílnou povahu úroku zákon upravuje rozdílné sazby. Lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu za zdaňovací období srpen 2018 podle § 105 zákona o DPH, tj. 30 dnů od vydání platebního výměru ze dne 15. 1. 2019, uplynula dne 14. 2. 2019. Tímto dnem končí vznik úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu. Lhůta k vrácení nadměrného odpočtu jakožto lhůta k plnění je úročena úrokem „prověřovacím“, tedy podle § 254a daňového řádu. Vzhledem k tomu, že později bylo v přezkumném řízení původní stanovení daně

(nadměrného odpočtu) shledáno nesprávné z důvodu neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, náleží žalobkyni od data následujícího po skončení úroku z daňového odpočtu úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů. Žalovaný tedy postupoval správně, když za období od 26. 1. 2019 do 14. 2. 2019 předepsal úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 s použitím repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 2 procentní body.

Obsah podání účastníků

9. Žalobkyně v žalobě namítá, že úrok z daňového odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018 měl být stanoven za období od 26. 12. 2018 do 14. 2. 2019 ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů. Poukázala na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, ve věci EP ENERGY TRADING, a. s. (dále jen „rozsudek EP ENERGY TRADING“), jakož i v dalších rozsudcích (ze dne 21. 12. 2021, č. j. 3 Afs 326/2019-88, a č. j. 3 Afs 310/2019-70) neakceptoval úrok ve výši 1 % pro období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 pro rozpor s unijním právem. Dle názoru žalobkyně nelze akceptovat ani úrok ve výši 2 %, neboť neodpovídá požadavkům judikatury Soudního dvora, jelikož nepředstavuje běžné úrokové sazby půjček v podnikatelském sektoru, a neodráží tedy „cenu peněz“. Té by mohla odpovídat výše úroku z daňového odpočtu dle právní úpravy účinné od 1. 1. 2021. K tomu žalobkyně cituje důvodovou zprávu k zákonu č. 283/2020 Sb. Žalobkyně usuzuje, že pokud by zákonodárce považoval úrok v předchozím období za dostačující, nepřistoupil by s účinností od 1. 1. 2021 k jeho zvýšení. Dle žalobkyně si zákonodárce uvědomil, že pro rozpor § 254a daňového řádu s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“), nelze aplikovat 1% úrok z daňového odpočtu, a protože by pro rozpor s čl. 183 směrnice o DPH nebylo možné aplikovat ani 2% úrok, přistoupil k jeho zvýšení. Dle žalobkyně je v posuzovaném případě třeba pro úrok z daňového odpočtu použít sazbu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů po uplynutí 3 měsíců ve smyslu rozsudku KORDÁRNA, tedy od 26. 12. 2018.
10. Dále žalobkyně poukazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019-66, v němž je uvedeno, že stanovená výše úroku musí odpovídat úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit osoba, která není úvěrovou institucí. Musí odpovídat výši úrokové sazby krátkodobých úvěrů, kterou by musela v případě půjčky zaplatit žalobce, což § 254a ve znění účinném od 1. 7. 2017 nenaplnuje, neboť úrok ve výši repo sazby zvýšené o 2 procentní body neodpovídá ani výši úroků za hypoteční úvěry, které jsou dlouhodobými úvěry. Zákonodárce právní úpravu koncipoval jako výši, která se pohybuje mezi úroky z vkladů a úroky z úvěrů. Už na základě takových východisek nemůže být právní úprava v souladu s požadavky unijního práva a navazující judikatury, která jasně stanoví požadavek na úrok ve výši, který pokryje úroky u úvěrové instituce. Řízení o kasační stížnosti žalovaného Odvolacího finančního ředitelství proti rozsudku Krajského soudu v Brně bylo z důvodu zpětvzetí kasační stížnosti zastaveno usnesením ze dne 20. 10. 2022, č. j. 10 Afs 236/2021-36.
11. Žalobkyně s odkazem na sdělení Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 1. 2023, č. j. 57 Af 21/2021-29, uvádí, že otázkou, zda navýšení o 1 procentní bod oproti období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 odpovídá „ceně peněz“, se bude zabývat Ústavní soud.

12. Žalobkyně dále poukazuje na to, že dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021-45, je intertemporální norma ze své povahy procesním a neutrálním ustanovením v tom smyslu, že subjekty práva směřuje k určitému časovému znění normy obsahující vlastní pravidlo chování. Skutečnost, že ustanovení, na které odkazuje, je následně shledáno rozporným s evropským právem, nemůže mít na její použití vliv. Pro výpočet úroku ze zadržovaného odpočtu uplatněného v daňovém přiznání, k jehož podání uplynula lhůta přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. nedopadá ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017, jestliže ani zákonodárce jeho zpětné použití nezamýšlel. K obdobnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud též v rozsudku ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 139/2021-31, či Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 16. 8. 2022, č. j. 6 Af 1/2021-45. Dle názoru žalobkyně i v případě odpočtu vzniklého na základě přiznání podaného po 1. 7. 2017 měl žalovaný postupovat v souladu s rozsudky Nejvyššího správního soudu KORDÁRNA a EP ENERGY TRADING, pokud má být aplikovaná sazba úroku v souladu s požadavky evropského práva.
13. Dále žalobkyně poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29, týkající se nedostatečnosti odůvodnění orgánů finanční správy vzhledem k posuzování souladu právní úpravy § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 s požadavky unijního práva, na němž závisí jeho aplikace. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že posouzení neodpovídá judikatuře, jestliže stěžovatel pouze povšechně konstatoval, že sazba úroku ve výši repo sazby zvýšené o 2 procentní body dle jeho názoru respektuje požadavky unijní úpravy a judikatury, konkrétně odkázal pouze na data o úvěrech z května roku 2017, aniž vysvětlil, proč zvolil právě toto období, a vůbec se nezabýval tím, 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. Vzhledem k tomu, že v případě žalobkyně byl posuzován odpočet vzniklý na základě daňového přiznání za zdaňovací období srpen 2018 a byla aplikována sazba ve výši repo sazby České národní banky navýšené o 2 procentní body stanovená s účinností od 1. 7. 2017, je nutné posoudit, zda je aplikovaná sazba v souladu s požadavkem evropského práva.
14. Dále žalobkyně poukazuje na rozsudek ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, Sole-Mizo a Dalmandi Mozögazdasági (dále jen „rozsudek ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18“), podle něž musí úrok z daňového odpočtu naplňovat kompenzační charakter. Účelem úhrady úroků z daňových odpočtů je náhrada finančních ztrát, které vznikly v důsledku nemožnosti disponovat příslušnými částkami. Aby úroková sazba odpovídala požadavkům evropského práva, musí být její výpočet součtem 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. Úrok z daňového odpočtu proto musí kompenzovat oba faktory způsobující reálnou ztrátu na majetku žalobce. Poměrování výše aplikované sazby s každým faktorem zvlášť není z pohledu výše uvedené ekonomické logiky správné. Rozhodné je, zda sazba ob stojí v porovnání, ve kterém budou zohledněny oba faktory.
15. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 139/2021-31, vyplývá, že orgány finanční správy k dané problematice zaujaly jiný výklad, a totiž že je třeba úrokovou sazbu přiznanou vnitrostátní právní úpravou nejdříve porovnat s inflací.

Nesprávnost tohoto výkladu implicitně vyplývá z rozsudku ve věci EP ENERGY TRADING, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že „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 v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH“. Byť Nejvyšší správní soud rovněž vycházel z rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, nepovažoval za nutné porovnat úrokovou sazbu přiznanou vnitrostátní právní úpravou nejdříve s inflací.

16. Z výše uvedených důvodů žalobkyně navrhuje, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
17. V doplnění žaloby ze dne 31. 1. 2023 žalobkyně zopakovala, že nesouhlasí s délkou úročení od 26. 1. 2019 do 8. 7. 2022 a sazbou úročení. Namítla, že žalovaný měl určit počátek pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce dle § 254 odst. 1 daňového řádu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů od platebního výměru ze dne 15. 1. 2019, č. j. 161348/19/2001-52524-104172. K tomu poukázala na bod 42 rozsudku ve věci Kordárna. Dle žalobkyně je tento závěr použitelný i v jejím případě. Dále odkázala na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-72, ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4 Afs 206/2016-32, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 10 Afs 51/2016-43, rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2021, č. j. 55 Af 19/2019-32, bod 36, a rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2021, č. j. 22 Af 18/2020-54, bod 15. Žalobkyně má za to, že jí v souladu s rozsudkem Kordárna náleží z nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 2018 v částce 877 568 Kč podle § 254 odst. 1 daňového řádu úrok ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů, nikoliv ve výši repo sazby zvýšené o pouhé 2 procentní body dle § 254a daňového řádu. S odkazem na bod 36 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 29. 3. 2021, č. j. 55 Af 19/2019-32, uvedla, že přiznání úroku dle § 254 daňového řádu nepůsobí nerovnost mezi daňovým subjektem, který musí na základě zákonného platebního výměru strpět bezplatné zadržování nadměrného odpočtu až po dobu 30 dnů, a daňovým subjektem s nezákonným platebním výměrem. Nezákonnost platebního výměru je totiž natolik závažnou odlišující okolností, že žalovaný nebyl oprávněn zadržovat nadměrný odpočet, byť jen jeden den.
18. Žalovaný s žalobou nesouhlasí a navrhuje její zamítnutí. Uvádí, že úrok z daňového odpočtu představuje kompenzaci za dlouhotrvající kontrolní postup vztahující se k daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet. Podle žalovaného je výše úroku stanovená v § 254a odst. 3 daňového řádu od 1. 7. 2017 nastavena způsobem, aby ze strany správce daně nedocházelo ke zbytečným průtahům a daňové subjekty nemotivovala k záměrnému protahování kontrolního postupu. Z rozsudku EP ENERGY TRADING vyplývá, zákonodárce si byl vědom problémů s aplikací § 254a odst. 3 daňového řádu, neboť od 1. 7. 2017 zvýšil úrok z daňového odpočtu na repo sazbu stanovenou Českou národní bankou zvýšenou o 2 procentní body. Novelizace tedy reagovala na požadavky unijního práva a změnila úrokovou sazbu tak, aby nebyla nepřiměřeně nízká. Nejvyšší správní soud ani Soudní dvůr ve svých rozhodnutích neuvedly konkrétní výši úroků, které považují za přiměřené. Žalovaný se proto domnívá, že je třeba postupovat v souladu s obecnými požadavky unijního práva, dle kterých nesmí být úroková sazba extrémně nízká. Současně Soudní dvůr v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, ve věci C-387/16, Nidera BV (dále jen „rozsudek C-387/16“), výslovně připustil možnost paušálního stanovení úroků z nadměrného odpočtu a skutečnost, že přiznané úroky mohou být nižší či vyšší než škoda skutečně vzniklá delším prověřováním nadměrného odpočtu. Žalovaný z výše

uvedených důvodů považuje úrokovou sazbu za souladnou s požadavky plynoucími z rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, podle něhož „*zásada daňové neutrality vyžaduje, aby podmínky úhrady úroků byly stanoveny tak, aby bylo možné nahradit hospodářskou zátěž, která daně osobě vznikla v souvislosti s neoprávněným zadržováním částek daně*“. Úrok dle § 254a daňového řádu představuje paušalizovanou náhradu škody za to, že účastník řízení nemohl nakládat s peněžními prostředky odpovídajícími daňovému odpočtu. Zákonná úroková sazba by proto měla paušálně nahrazovat škodu, která vznikne všem subjektům, kterým je prověřován nadměrný odpočet nepřiměřeně dlouhou dobu. Touto škodou je inflace, která představuje znehodnocení peněz v průběhu času. Shodně se vyjádřil také generální advokát v bodech 75 až 78 stanoviska ke spojeným věcem C-13/18 a C-126/18, v němž uvedl, že „*tento úrok musí být vypočítán nikoliv na základě sazby účtované úvěrovými institucemi (nebo centrální bankou), ale spíše na základě míry inflace, jelikož projednávaná věc se v základu týká snížení peněžní hodnoty utrpěné škody od okamžiku její konsolidace s konečnou platností*“. Soudní dvůr v bodě 46 rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 na stanovisko generálního advokáta odkázal, čímž potvrdil pravdivost závěrů v něm uvedených.

19. Žalovaný dále uvádí, že úrok z daňového odpočtu je svým charakterem kompenzační, nikoli sankční. Žalovaný je vázán zásadou zákonnosti, což znamená, že při správě daní postupuje v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Nepřísluší mu hodnotit právní úpravu, snad až na pregnantně neústavní případy, a činit si úvahu o tom, nakolik s ní souhlasí. Žalovaný nezpochybňuje povinnost neaplikovat vnitrostátní normu rozpornou s ustanovením unijního práva. Prvotní soulad české právní úpravy s unijní úpravou dle žalovaného zajišťuje řádně vedený legislativní proces, jehož součástí je i zhodnocení souladu právní úpravy s unijním právem. K tomu žalovaný poukázal na bod 5.6 obecné části důvodové zprávy k zákonu č. 170/2017 Sb., podle níž „*lze konstatovat, že navržená úprava institutu úroku z daňového odpočtu je v souladu s čl. 183 směrnice o dani z přidané hodnoty, jakož i s judikaturou Soudního dvora Evropské unie*.“ Žalovaný má za to, že legislativní proces má *a priori* zajistit, aby se orgány veřejné moci při aplikaci vnitrostátní právní úpravy nedopouštěly aplikace norem nesouladných s unijním právem. Orgány veřejné moci mohou presumovat správnost aplikace tuzemské právní úpravy za předpokladu, že již judikatura nedovodila takový nesoulad, případně neexistují jiné flagrantní skutečnosti svědčící o nesouladu. Dle žalovaného není představitelné, aby při každé aplikaci ustanovení českého právního řádu detailně posuzoval jeho soulad s celým právním řádem Evropské unie. To by vedlo k absolutní paralýze výkonu veřejné moci a český právní řád činilo *de facto* obsoletním. Tak tomu bylo i v posuzovaném případě, v němž žalovaný aplikoval účinnou právní úpravu, neboť nedisponoval relevantním výslovným zpochybněním jejího souladu s unijním právem.
20. K poukazu žalobkyně na zvýšení sazby úroku z daňového odpočtu s účinností od 1. 1. 2021 žalovaný uvedl, že novelizací provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. zákonodárce revidoval a zjednodušil celý daňový systém úroků. Byla nastavena nová výše úroků odvozením od úpravy výše úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Výše úroku z daňového odpočtu je od 1. 1. 2021 stejně konstruovaná jako ostatní úroky a nově činí polovinu úroku z prodlení dle občanského zákoníku, aktuálně polovinu repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 4 procentní body. Jak uvedl zákonodárce v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb., zvýšení kompenzačního úroku o dva procentní body by mělo být ekonomickým stimulem, aby správce daně včas využíval nově zavedený institut zálohy na daňový odpočet. Z důvodové zprávy, jež představuje primární výkladové vodítko k vyložení úmyslu

zákonodárce, vyplývá, že důvodem zvýšení úroku z daňového odpočtu nebylo, že by považoval úrok podle § 254a ve výši repo sazby České národní banky zvýšené o 2 procentní body za rozporný s čl. 183 směrnice o DPH. K tvrzení žalobkyně, že navýšením úrokové sazby o 1 procentní bod se bude zabývat Ústavní soud, žalovaný uvedl, že mu nejsou známy skutečnosti posuzované v řízení Krajským soud v Plzni. Rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021-45, a ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 139/2021-31, a rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 16. 8. 2022, č. j. 6 Af 1/2021-45, se zabývaly aplikací přechodných ustanovení novely daňového řádu provedené zákonem č. 170/2017 Sb. ve vztahu k úroku z daňového odpočtu uplatněného v daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula před 1. 7. 2017. Jelikož v posuzovaném případě uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení dne 25. 9. 2018, na posuzovanou věc nedopadají. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29, pouze plyne, že soud shledal nedostatečným posouzení otázky souladu aplikované vnitrostátní právní úpravy úroku ze zadržovaného odpočtu s unijní úpravou odvolacím orgánem. Ani *implicite* se nevyjádřil k souladu výše úroku s unijní úpravou. Žalovanému není zřejmé, jak by měl závěr uvedeného rozsudku dopadat na nyní posuzovanou věc.

21. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně nepředložila ve vztahu k době úročení žádné argumenty, proč by měl být aplikován rozsudek KORDÁRNA, a nikoli § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. Žalovaný proto může jen obecně konstatovat, že úrok byl přiznán v souladu s § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017. Žalovaný postupoval v souladu s právní úpravou platnou a účinnou ve sporném období. S námitkou žalobkyně se řádně a přezkoumatelně vypořádal, napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a nevykazuje žádné procesní chyby.
22. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného uvádí, že jí žalovaný vytýká, že nepředložila argumenty, pro které by neměl být aplikován § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. Žalobkyně na základě rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 vysvětlila, proč musí žalovaný postupovat podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. Dle žalobkyně tomu odpovídají rozsudky Krajského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2022, č. j. 43 Af 14/2021-29, a Městského soudu v Praze ze dne 12. 12. 2022, č. j. 14 Af 12/2021-36, které potvrzují úročení ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů. Dále citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2023, č. j. 8 Afs 223/2021-34, pokud jde o návaznost úroků z nepřiměřeně dlouhého prověřování odpočtu a z neoprávněného jednání správce daně v případě, kdy judikatura z důvodu rozporu s unijním právem dospěla k závěru o neaplikovatelnosti § 254a daňového řádu. V něm Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro odchýlení se od závěru rozsudků ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021-45, a ze dne 25. 10. 2022, č. j. 2 Afs 77/2021-34, které navazují na rozsudky ve věci Kordárna a EP ENERGY TRADING. Podle Nejvyššího správního soudu se v případě, že správce daně v souvislosti se svým nezákonným jednáním rozhoduje jak o úroku z důvodu nepřiměřené délky prověřování odpočtu, tak o úroku z neoprávněného jednání, postupuje ve smyslu rozsudků Kordárna a EP ENERGY a neaplikuje se § 105 odst. 1 zákona o DPH. Žalobkyně má za to, že jestliže nebyl v souladu s unijním právem úrok ve výši repo sazby České národní banky zvýšené o 1 procentní bod, není v souladu ani úrok ve výši repo sazby zvýšené o 2 procentní body v době od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. Je proto nutné namísto úročení podle § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 aplikovat § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 ve vztahu k období od 15. 1. 2019 do 8. 7. 2022 bez aplikace § 105 zákona o DPH.

Podmínky řízení a rozsah soudního přezkumu

23. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Soud žalobu posoudil v rozsahu uplatněných žalobních bodů vycházející ze skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě rozhodl bez jednání dle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalovaný s tím souhlasil a žalobkyně k výzvě soudu nevyjádřila nesouhlas s tímto postupem; nadto byl dán důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí dle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.

Posouzení návrhu soudem

24. Podle § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 náleží daňovému subjektu 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.
25. Podle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 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.
26. Tato úprava je implementací čl. 183 směrnice o DPH, podle kterého 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.
27. Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že i když členské státy mají určitou volnost při stanovení podmínek pro vrácení nadměrného odpočtu DPH, nesmí tyto podmínky narušit zásadu daňové neutrality tím, že na jejich základě bude osoba povinná k dani zcela nebo částečně zatížena touto daní. Tyto podmínky musí osobě povinné k dani především umožnit za adekvátních podmínek dosáhnout uspokojení celé pohledávky vzniklé z tohoto nadměrného odpočtu DPH, z čehož vyplývá, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě a že zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani v žádném případě obnášet jakékoli finanční riziko. Pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH 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. Při neexistenci unijní právní úpravy přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých musí být úroky z prodlení uhrazeny, zejména sazbu a způsob výpočtu těchto úroků, avšak při dodržení zásady daňové neutrality (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. 5. 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, body 33, 53 a 54; ze dne 19. 7. 2012, Littlewoods Retail a další, C-591/10, bod 27, ze dne 24. 10. 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, body 22 a 23, či ze dne 28. 2. 2018, Nidera BV, body 23 až 25, usnesení ze dne 21. 10. 2015, C-120/15, Kovozber, body 23 a 24). Členské státy jsou oprávněny za účelem zajištění náhrady stanovit prostřednictvím pravidel, jež jsou pro daňovou správu snadno

použitelná o kontrolovatelná, paušální úroky z prodlení, přičemž odškodnění v podobě úroků může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta (bod 36 rozsudku Soudního dvora ve věci Nidera BV).

28. K otázce výše úroku ze zadržovaného odpočtu se vyjádřil Soudní dvůr v rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18. Posuzoval 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 stanovené Českou národní bankou). Konstatoval, 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. Dle Soudního dvora 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. K tomu odkázal na body 72 a 74 stanoviska generálního advokáta Gerarda Hogana. Ten v bodu 72 uvedl, že úroková sazba, která má být uplatněna za účelem zajištění plné náhrady, by měla odpovídat sazbě, kterou by osoba povinná k dani zaplatila za získání částky odpovídající nadměrnému odpočtu odpočitatelné DPH od úvěrové instituce. Lze proto předpokládat, že použitelná úroková sazba je stejná jako sazba použitá příslušnou centrální bankou pro velmi krátkodobé úvěry, pokud je zvýšena tak, aby odrážela marži, kterou úvěrové instituce běžně používají. Pokud by si osoba povinná k dani musela půjčit částku za účelem vyřešení problému s cash flow způsobeného tím, že jí nebyl vrácen nadměrný odpočet odpočitatelné DPH, musela by zaplatit vyšší částku, než je sazba uplatňovaná příslušnou centrální bankou, neboť tato sazba je dostupná pouze úvěrovým institucím. V bodě 74 generální advokát konstatoval, že 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. Soudní dvůr dospěl v rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 k závěru, že *„unijní právo, a zejména zásady efektivit a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, 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* (bod 51 rozsudku). Taková praxe nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně (bod 49 rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18).
29. Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že aby úroky odpovídaly požadavkům práva Evropské unie, musí nahrazovat hospodářskou ztrátu vzniklou v důsledku nemožnosti disponovat s příslušnou částkou, což jednak znamená, že nemohou být počítány dle nižší úrokové sazby, než kterou by osoba povinná k dani, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit za získání částky odpovídající nadměrnému odpočtu odpočitatelné DPH na finančním trhu, jednak musí být osobě povinné k dani prostřednictvím úroků nahrazena též škoda vzniklá měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul do skutečného

zaplacení těchto úroků (v tomto případě došlo k připsání úroku za období roku 2019 v roce 2022).

30. Vzhledem k vyjádření žalovaného k žalobě soud zdůrazňuje, že generální advokát ve svém stanovisku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, na něž poukazuje žalovaný, pouze zdůraznil nutnost kompenzovat také „snížení hodnoty peněz“ způsobené plynutím času. Současně ovšem vycházel z toho, že má-li úroková sazba zajistit plnou náhradu, měla by odpovídat sazbě, kterou by osoba povinná k dani zaplatila za získání částky odpovídající nadměrnému odpočtu odpočitatelné DPH od úvěrové instituce, a sazba použitá příslušnou centrální bankou pro velmi krátkodobé úvěry by proto měla být zvýšena tak, aby odrážela marži, kterou úvěrové instituce běžně používají (viz bod 72 stanoviska generálního advokáta). Z výše uvedeného vyplývá, že pro závěr, zda právní úprava úroků z daňového odpočtu odpovídá požadavkům unijního práva, nepostačí porovnání výše úroků s mírou inflace, jak naznačuje žalovaný ve vyjádření k žalobě.
31. Co se týče doby úročení, jako počátek běhu lhůty by měl být stanoven den, kdy by měl být nadměrný odpočet DPH obvykle nahrazen podle směrnice o DPH, tedy objektivně určený okamžik prodloužený o pevně stanovenou přiměřenou dobu potřebnou pro prověřování nároku (viz např. rozsudek Soudního dvora ve věci Enel Maritsa Izok, a rozsudky KORDÁRNA a EP ENERGY TRADING).
32. Pokud by bylo zjištěno, že výše úroku ze zadržovaného odpočtu dle vnitrostátní právní úpravy neodpovídá kritériím nastíněným Soudním dvorem, nebylo by možno takovou vnitrostátní právní úpravu aplikovat. Soudní dvůr ve své judikatuře (rozhodnutí Garage Molenheide, Alicja Sosnowska, Enel Maritsa Izok, Kovožber a další) dovedl, že směrnice má ve vztahu k členským státům, které nedokonale transponovaly její znění, přímý účinek. Vnitrostátní soudy mají v takovém případě povinnost neaplikovat vnitrostátní právní předpis a namísto něj musí aplikovat příslušné unijní pravidlo. Čl. 183 směrnice (tak jak je vykládán Soudním dvorem) tedy musí být přímo aplikován i v českém právním prostředí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29, bod 20, a v něm uvedená 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, Kovožber, rozsudek ve věci EP ENERGY, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-77).
33. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29 *„povinnost respektovat zásadu přednosti unijního práva, tj. povinnost neaplikovat případně vnitrostátní normu rozpornou s ustanovením unijního práva, které má přímý účinek, přitom není omezena pouze na soudy. Jak již Soudní dvůr Evropské unie mnohokrát rozhodl, vztahuje se na všechny orgány členského státu EU, včetně správních orgánů (viz např. rozsudek SDEU ve spojených věcech C-924/19 a C-925/19, FMS a další, bod 183). Opačný závěr by vedl k nelogickému důsledku, kdy by nebylo možné se o právo EU opírat ve správním řízení, ale v řízení před soudy, které by následně rozhodnutí správních orgánů přezkoumávaly, již ano. K tomu, že povinnost neaplikovat české právo pro rozpor s právem EU se vztahuje i na správní orgány, se po přistoupení ČR do EU ostatně přihlásily i správní soudy (z novějších rozhodnutí např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019-75, či ze dne 8. 6. 2022, č. j. 7 As 353/2021-23).“*
34. Z uvedeného plyne, že žalovaný se měl adekvátně zabývat i tím, zda jím aplikovaná právní úprava úroku ze zadržovaného odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od

1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 odpovídá výše uvedeným mantinelům nastaveným unijní úpravou a judikaturou. Pouze tak mohl posoudit, zda je namístě dané ustanovení vnitrostátního právního předpisu aplikovat, či nikoliv (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29). Žalovaný má povinnost postupovat v souladu se zásadou legality vyjádřenou v § 5 daňového řádu, která zahrnuje též primární a sekundární právo Evropské unie. Chtěl-li žalovaný na věc aplikovat § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, bylo jeho povinností se zabývat tím, zda dané ustanovení aplikovat lze, či nikoliv. Za tímto účelem musel posoudit mj. skutečnost, zda dané ustanovení neodporuje výše uvedeným podmínkám stanoveným unijním právem a unijní judikaturou. Bylo-li by tomu tak, nemohl by vnitrostátní právní úpravu aplikovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29). Této povinnosti se nemohl zprostit odkazem na zásadu zákonnosti vyjádřenou v § 5 daňového řádu.

35. Žalovaný se však v napadeném rozhodnutí otázkou souladu aplikované vnitrostátní právní úpravy úroku ze zadržovaného odpočtu s unijním právem vůbec nezabýval, a v tomto ohledu je tedy napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. To brání přezkumu soudu ve věcném přezkumu napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Soud připomíná, že žalovaný nemohl nedostatky svého rozhodnutí napravit v soudním řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, ze dne 26. 2. 2014, č. j. 6 Azs 6/2014-27, či ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Azs 193/2014-20). Náležitě posouzení souladu § 254a daňového řádu s unijním právem nadto nebylo obsaženo ani ve vyjádření k žalobě. S ohledem na východiska judikatury bude třeba též zásadním způsobem doplnit skutkový stav, především ve vztahu k výši úrokových sazeb, za které si osoba, jež není úvěrovou institucí, může půjčit zadržovanou částku na finančním trhu. Soud dodává, že pokud žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel z toho, že dle § 5 daňového řádu, na který poukázal ve vyrozumění o úroku z daňového odpočtu, je třeba aplikovat § 254a daňového řádu bez ohledu na soulad s unijním právem, je napadené rozhodnutí nezákonné.
36. Soud dodává, že v daném případě nešlo o případ, kdy by neexistovaly skutečnosti zakládající pochybnosti o souladu právní úpravy zakotvené v § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 s právem Evropské unie tak, jak bylo vyloženo výše uvedenou judikaturou Soudního dvora, zejména pokud jde o výši úrokové sazby, proti které žalobkyně v podané námitce brojila. Pochybnosti totiž vyvolává již samotná důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., na kterou žalovaný poukazuje. V ní je uvedeno, 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 sazbu úroků koncipoval jako výši, která se pohybuje mezi úroky z vkladů a úroky z úvěrů. Už na základě takových východisek bylo možné pochybovat o souladu právní úpravy s požadavky unijního práva a navazující judikatury. Jak bylo výše uvedeno, judikatura Soudního dvora stojí na názoru, že aby bylo možné úrok

považovat za souladný s unijním právem, je nutné, aby nahradil hospodářskou zátěž vzniklou v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně. V rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 Soudní dvůr konstatoval, že „[v]nitrostátní 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.“ (bod 49 rozsudku). Není též bez významu, že ve vztahu k úroku z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 1 procentní bod Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku EP ENERGY TRADING k závěru, že „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.“ Připomněl také, že výše úroku z odpočtu nemůže být paušálně nastavena tak, aby jejím cílem bylo především zamezit zneužívajícímu jednání některých daňových subjektů. V době vydání napadeného rozhodnutí byl veřejně dostupný rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 8. 2022, č. j. 31 Af 65/2021-44, v němž Krajský soud v Brně konstatoval, 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 zadržovaného 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 nenaplní.“ K obdobnému závěru dospěl Krajský soud v Brně již v rozsudcích ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019-66, a ze dne 8. 8. 2022, č. j. 31 Af 7/2021-49. Byť v případech řešených Krajským soudem v Brně byl posuzován odpočet vzniklý na základě přiznání podaného do 30. 6. 2017 (a mělo tedy být postupováno dle rozsudku KORDÁRNA), přičemž kasační stížnosti proti těmto rozsudkům byly vzaty zpět, i tato judikatura správních soudů měla vést žalovaného k tomu, aby se v napadeném rozhodnutí při posouzení namítané výše sazby úroku zabýval otázkou souladu sazby s unijním právem tak, jak je vykládána Soudním dvorem.

37. Žalobkyně v námitkách brojila právě proti výši úrokové sazby ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 2 procentní body a žádala, aby jí byl za celou dobu zadržování nadměrného odpočtu přiznán úrok ve výši repo sazby zvýšené o 14 procentních bodů. Přestože námitky uplatněné ve věci úroku z daňového odpočtu za období do 14. 2. 2019, o němž byla žalobkyně vyrozuměna vyrozuměním ze dne 27. 9. 2022, č. j. 4188068/22/2119-50521-110458, byly velmi stručné, žalovaný se měl sazbou úroků náležitě zabývat, což vyžadovalo posoudit též otázku, zda lze s ohledem na výše uvedené aplikovat

§ 254a daňového řádu (případně v jakém rozsahu). Ačkoli Soudní dvůr nevymezil přesnou výši úroků, jasně vyložil kritéria, která musí úroková sazba splňovat, aby byla souladná s unijním právem. Žalovaný měl posoudit, zda úroková sazba, kterou aplikoval, odpovídá uvedeným požadavkům. Nelze též přehlédnout, že námitky žalobkyně navazovaly na předchozí námitky uplatněné proti úroku, který byl žalobkyni přiznán za období od 15. 2. 2019, v nichž žalobkyně poukazovala na judikaturu Soudního dvora a rozsudek ve věci Kordárna a požadovala, aby jí bylo prostřednictvím úroků dorovnáno finanční znevýhodnění v důsledku zadržování nadměrného odpočtu, a to za dobu prověřování přesahující přiměřenou dobu, která dle žalobkyně činila tři měsíce. Jak přitom upozornil Soudní dvůr (viz např. rozsudek ve věci C-431/2012), z pohledu osoby povinné k dani není důvod opožděného vrácení nadměrného odpočtu DPH relevantní. Lze shrnout, že žalobkyně v námitce proti napadenému rozhodnutí brojila proti přiznané výši úrokové sazby, a proto bylo povinností žalovaného, aby se s touto námitkou řádně vypořádal, a to ve vazbě na závěry judikatury Soudního dvora. Měl posoudit, zda úroková sazba nahrazuje finanční ztráty v důsledku nemožnosti disponovat příslušnými částkami, a to i při porovnání se sazbami, které by osoba povinná k dani musela zaplatit, aby si půjčila částku rovnou uplatněnému odpočtu DPH. Jak upozornil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 31. 8. 2022, č. j. 31 Af 65/2021-44, je třeba vzít v úvahu sazby u krátkodobých úvěrů, neboť daňový subjekt nemůže dopředu předvídat délku doby, po kterou mu bude daňový odpočet zadržován, a úrokové sazby (obvyklé marže úvěrových institucí) posuzovat i s přihlédnutím k finančním objemům úvěrů.

38. Otázkou, zda sazba úroků ve výši repo sazby zvýšené o 2 procentní body, s jejímž použitím žalobkyně nesouhlasila, odpovídá výše uvedeným požadavkům, se však žalovaný vůbec nezabýval. Posouzení procentní výše úroku ve světle citované judikatury Soudního dvora a souladu § 254a daňového řádu s unijním právem v napadeném rozhodnutí chybí, a v tomto ohledu je odůvodnění napadeného rozhodnutí nedostatečné. Lze poznamenat, že ustanovení vnitrostátního práva nemůže činit obsoletním nutnost posoudit jejich soulad s unijním právem. Za předpokladu, že je aplikovaná úprava v souladu s požadavky unijního práva, není sporu o tom, že měla být použita. Bude-li ovšem zjištěn rozpor vnitrostátní normy s ustanovením unijního práva, které má přímý účinek, nelze vnitrostátní normu aplikovat. V dalším řízení tedy bude žalovaný povinen posoudit, zda je právní úprava úroku zakotvená v § 254a daňového řádu v souladu s unijním právem, zejména shora vymezenými kritérii, které plynou z judikatury Soudního dvora, a zda, případně v jakém rozsahu, ji lze na daný případ aplikovat. Za tím účelem doplní podstatná skutková zjištění ohledně sazeb úroků (viz výše). V návaznosti na to znovu posoudí úroky, které byly žalobkyni připsány v souvislosti se zadržením nadměrného odpočtu na základě daňového přiznání za říjen 2018 v období do 14. 2. 2019, a to včetně otázky, do jakého okamžiku náležel žalobkyni úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu a od jakého okamžiku úrok dle § 254 daňového řádu, na jejíž posouzení může mít vliv i závěr o aplikovatelnosti § 254a daňového řádu (přiměřeně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2023, č. j. 8 Afs 223/2021-34).
39. Soud k námitce žalobkyně, že ústavností výše úroku dle § 254a daňového řádu se bude zabývat Ústavní soud, pro úplnost poznamenává, že návrh na vyslovení protiústavnosti podaný Krajským soudem v Plzni ve věci vedené pod sp. zn. 57 Af 21/2021 se týká poslední věty ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, podle níž tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy (viz informace o projednávaných plenárních věcech, sp. zn. Pl. ÚS 8/23). Uvedené ustanovení nebylo v dané věci aplikováno.

Závěr a náklady řízení

40. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí zrušil dle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů a nutnost podstatného doplnění skutkového stavu a pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s. ř. s. a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Soud dodává, že k nepřezkoumatelnosti a vadám řízení, které brání věcnému přezkumu v mezích žalobních bodů, soud přihlíží z úřední povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). Žalobkyně navíc s přílehlavým odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29, namítala, že je třeba odůvodnit soulad právní úpravy s unijním právem. Právním názorem soudu je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V něm zejména v souladu s výše předestřenými kritérii plynoucími z judikatury Soudního dvora na základě doplněných skutkových zjištění posoudí soulad právní úpravy zakotvené v § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 s unijním právem, a v návaznosti na to znovu posoudí úroky, které byly žalobkyni připsány v souvislosti se zadržením nadměrného odpočtu na základě daňového přiznání za říjen 2018 v období do 14. 2. 2019.
41. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení zahrnují zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a náklady na zastoupení daňovým poradcem, které tvoří odměna za zastoupení a náhrada hotových výdajů. Výše odměny za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupci žalobkyně náležejí odměna za tři úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (převzetí zastoupení, sepis žaloby a sepis repliky) ve výši 3 100 Kč za úkon dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu. Celková výše odměny tedy činí 9 300 Kč. Soud nehodnotil jako účelný úkon právní služby samostatné doplnění žaloby, neboť argumentace v něm uvedená mohla být uplatněna již v podané žalobě. Vedle odměny přísluší zástupci žalobkyně též náhrada hotových výdajů v paušální výši 300 Kč za tři výše uvedené úkony právní služby dle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu, celkem tedy 900 Kč. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 10 200 Kč, ve výši 2 142 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 15 342 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). 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.

Praha 24. dubna 2023

Mgr. Lenka Oulíková, v.r.
předsedkyně senátu