



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **LÚNULA s.r.o.**, IČO: 28546598  
sídlem Zahradní 1034, Nové Strašecí  
zastoupena daňovou poradkyní **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.  
IČO: 26879441  
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2021, č. j. 3457424/21/2121-50522-204823,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 6. 2021, č. j. 3457424/21/2121-50522-204823, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku ve výši 19 456 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňové poradkyně **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.

## Odůvodnění:

### *Vymezení věci a obsah podání účastníků*

1. Žalobkyně se žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve znění zákona č. 527/2020 Sb. zamítl námitku žalobkyně proti vyrozumění ze dne 21. 4. 2021, č. j. 1699529/21/2121-50522-204823, o předpisu úroku z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období července 2018 ve výši 38 538 Kč (dále jen „sporné vyrozumění“).
2. Žalobkyně uvádí, že vykázala za zdaňovací období července 2018 nadměrný odpočet ve výši 1 325 471 Kč a uplatnila nárok na odpočet daně. Žalovaný zahájil postup k odstranění pochybností, který vyústil v neuznání nároku na odpočet daně a vydání platebního výměru. Žalobkyně se odvolala a odvolací orgán stanovil nadměrný odpočet v souladu s daňovým přiznáním žalobkyně, tj. ve výši 1 325 471 Kč. Žalovaný následně vydal sporné vyrozumění.
3. Žalobkyně se domáhá posouzení souladu právní úpravy úroku z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 (dále jen „sporná právní úprava“), na niž je založeno sporné vyrozumění i napadené rozhodnutí, se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Podle jejího názoru se sporná právní úprava významně liší od práva EU, a to zaprvé v podmínkách úročení (v délce úročení, která se „přerušuje“ po předem neznámou dobu, která závisí zejména na správním uvážení správce daně, což znevýhodňuje například složité případy a vytváří nedůvodné rozdíly v nároku mezi jednotlivými daňovými subjekty) a zadruhé v samotné výši úroku (neodpovídající podmínkám stanoveným právem EU). Spornou právní úpravu proto nelze aplikovat.
4. Jelikož sporná právní úprava ve vymezených situacích stanoví přerušování úročení, nedochází k úročení po celou dobu, po kterou to zásada daňové neutrality vyžaduje. S odkazem na rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) ze dne 28. 2. 2018, *Nidera*, C-387/16, žalobkyně namítá, že sporná právní úprava zcela nedůvodně omezuje dobu, po kterou má docházet k úročení. Toto omezení přitom nezávisí na subjektivních důvodech na straně daňového subjektu. V praxi je v jednotlivých případech stanovována rozdílná lhůta pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění podle složitosti věci a správního uvážení správce daně. Obdobně je tomu i u ostatních skutečností, které přerušují úročení. Často je také výsledek kontrolního zjištění vydáván opakovaně, což způsobuje diskriminaci a nedůvodné rozdíly mezi daňovými subjekty. Právo EU přitom vyžaduje zachování zásady rovnosti, proporcionality a zákazu diskriminace. Sporná právní úprava je v rozporu s požadavkem práva EU na konstantní úročení a se zásadou zákazu diskriminace, protože daňový subjekt nemá právní jistotu ohledně výsledné délky doby úročení. Rozdíly v délce úročení mezi jednotlivými subjekty v rozporu s právem EU zasahují do majetkových práv daňového subjektu.
5. Účelem úroku z daňového odpočtu je zajistit spravedlivý přístup vůči plátcům, kteří byli postupem státu omezeni v možnosti disponovat se svým majetkem. Za dobu prověřování nároku na odpočet daně tak plátcům náleží úrok z nadměrného odpočtu, jehož cílem je nahradit tuto dočasnou ztrátu majetku. V případě žalobkyně se přitom jednalo o částku „ve výši téměř dvou milionů Kč“, jejíž zadržení mohlo vést k její ekonomické likvidaci. Žalobkyně byla nucena „několik let“ snášet nezákonný postup žalovaného, který jí způsobil

ekonomické problémy. Výši náhrady finanční ztráty vzniklé v důsledku nemožnosti disponovat s deklarovaným nadměrným odpočtem se zabýval Soudní dvůr v rozsudku ze dne 23. 4. 2020, *Sole-Mizo Zrt. a Dalmandi Mezőgazdasági Zrt.*, C-13/18 a C-126/18. V něm dospěl k závěru, že sazba úroku má odpovídat sazbě, za kterou by si osoba povinná k dani byla nucena půjčit srovnatelné prostředky na trhu. Tržní sazby se přitom výrazně liší od sazeb stanovených zákonem – pohybují se mezi 7,8 % a 18,9 %. Tohoto nedostatku si byl vědom i zákonodárce, který s účinností od 1. 1. 2021 výši úroku z daňového odpočtu stanovil na polovinu úroku z prodlení.

6. Vnitrostátní soud je povinen vykládat vnitrostátní právo v co největším rozsahu v souladu s požadavky práva EU. Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS, dospěl k závěru, že sazba ve výši repo sazby České národní banky (dále jen ČNB) zvýšená o 1 % je v rozporu s právem EU. Podle žalobkyně není v souladu s právem EU ani sazba ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 2 %, protože takový úrok je velmi proměnlivý a jeho konečná výše závisí prakticky výlučně na repo sazbě. Nelze vyloučit ani snížení repo sazby na nepatrnou hodnotu, například 0,5 %, což celkově nenahradí ekonomickou ztrátu způsobenou odebráním peněžních prostředků a neodpovídá to žádnému využitelnému finančnímu produktu dostupnému na trhu.
7. Sporná právní úprava tedy neodpovídá obecně stanoveným podmínkám náhrady ekonomické škody podle judikatury Soudního dvora ani požadavku na kontinuální dobu úročení. Doba přerušení závislá na úvaze správce daně vytváří nedůvodné rozdíly v délce úročení mezi jednotlivými daňovými subjekty v rozporu s judikaturou Soudního dvora. Žalobkyně se proto dovolává přímého účinku směrnice.
8. Žalovaný ve **vyjádření k žalobě** navrhuje její zamítnutí. K době úročení uvádí, že sporná právní úprava je výsledkem novelizace daňového řádu zákonem č. 170/2017 Sb., který podmínky vzniku a výše úroku nastavil s ohledem na zásady přiměřenosti, efektivity, neutrality a rovnosti. Při stanovení délky bezúročného zadržování daňového odpočtu zákonodárce zohlednil situace, kdy nemůže dojít ke stanovení daňového odpočtu v důsledku doby poskytnuté daňovému subjektu k nutné součinnosti. Taková úprava je nutná pro nastolení rovnosti mezi subjekty daňového řízení. Sporná právní úprava má motivovat daňový subjekt ke spolupráci se správcem daně: čím dříve poskytne součinnost, tím dříve bude vydáno rozhodnutí a vrácen daňový odpočet. Lhůtu stanoví správce daně podle okolností případu, ale daňový subjekt ji nemusí využít celou. Chce-li řízení urychlit, může součinnost poskytnout dříve. Toho žalobkyně nevyužila. Na výzvu k uplatnění práva ze dne 10. 7. 2020 reagovala až dva měsíce po lhůtě a námítku proti spornému vyrozumění podala ke konci zákonné lhůty. Absence sporné právní úpravy by mohla vést k úmyslnému prodlužování doby úročení daňovými subjekty s cílem „*profitovat*“, zvláště pokud by jinak nedošlo k překročení základní „bezúročné“ doby. Sporná právní úprava je tedy standardní a souladná s právem EU. Výše úroku je nastavena tak, aby nedocházelo k průtahům ze strany správce daně ani daňového subjektu. Zákonem č. 170/2017 Sb. zákonodárce v reakci na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 445/2019-47 zvýšil sazbu úroku. Soudní dvůr neuvádí, jakou konkrétní výši úroku považuje za přiměřenou. Z jeho judikatury plyne, že úrokovou sazbu, kterou přiznává vnitrostátní právo, je třeba porovnat s inflací. Pokud tato úroková sazba nepokrývá inflaci, náleží daňovému subjektu sazba ve výši úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Pokud však vnitrostátní úprava inflaci pokrývá, je možné ji použít. Je třeba postupovat v souladu s obecnými požadavky práva EU, podle kterých nesmí být úroková sazba extrémně nízká. Soudní dvůr připustil paušální stanovení

úroků z nadměrného odpočtu i to, aby úroky byly nižší či vyšší než skutečně vzniklá škoda. Sporná právní úprava je v souladu s požadavky Soudního dvora. Úrok podle sporné právní úpravy představuje paušalizovanou náhradu škody, která vylučuje zohlednění specifických skutkových okolností při výpočtu úroku. Nahrazovanou škodou je inflace. Také generální advokát ve stanovisku ke spojeným věcem C-13/18 a C-126/18 uvedl, že úrok musí být vypočítán nikoliv na základě sazby účtované úvěrovými institucemi nebo centrální bankou, ale spíše na základě míry inflace, jelikož se jedná o snížení peněžní hodnoty utrpěné škody.

9. Žalobkyně v **replíce** uvádí, že žalovaný potvrdil, že každému daňovému subjektu je lhůta stanovována individuálně, lze si tak jen stěží představit, že si budou rovny. Daňový subjekt není v rámci součinnosti povinen reagovat co nejrychleji, nýbrž ve stanovené lhůtě. Žalobkyně reagovala zpravidla promptně a ve stanovené lhůtě, zatímco mezi výzvami žalovaného byly několikaměsíční prostoje. Zcela lživé je tvrzení, že žalobkyně na výzvu ze dne 10. 7. 2020 reagovala až dva měsíce po lhůtě, protože ta jí byla prodloužena do 15. 9. 2020. Žalobkyně o prodloužení lhůty žádala, protože žalovaný zcela změnil svůj dosavadní náhled na věc a žalobkyně potřebovala pro vyjádření dostatek času. Žalovaný neuvedl žádný finanční produkt, jehož úrok by odpovídal sazbě stanovené spornou právní úpravou. Názor žalobkyně podporuje také rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2021, č. j. 52 Af 25/2021-55, v němž se uvádí, že aby úroková míra odpovídala požadavkům judikatury Soudního dvora, musí být její výpočet součtem úrokové míry, za kterou si osoba, která není úvěrovou institucí, může půjčit zadržovanou částku na finančním trhu, a měnového znehodnocení, k němuž došlo v důsledku plynutí času ode dne zadržení nadměrného odpočtu do dne vrácení zadržované částky. Poněvadž stanovená úroková míra toto nespĺňuje, je sporná právní úprava v rozporu s právem EU. Je proto namístě spornou právní úpravu neaplikovat a postupovat podle rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019-47.
10. V podání ze dne 31. 10. 2023 žalobkyně doplňuje svou argumentaci o závěry usnesení Soudního dvora ze dne 20. 6. 2023, *SOLE-MiZo*, C-426/22, které podporují její žalobu a musejí vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

*Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu*

11. Ze správního spisu soud zjistil, že žalovaný žalobkyni platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období července 2018 ze dne 2. 9. 2019, č. j. 4283067/19/2121-50522-204823, vyměřil nulovou daň na výstupu a odpočet daně (nadměrný odpočet) ve výši 6 881 Kč. Na základě odvolání žalobkyně a po doplnění spisového materiálu Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10582/21/5300-21444-712895, změnilo platební výměr ze dne 2. 9. 2019 tak, že vyměřilo odpočet daně (nadměrný odpočet) ve výši 1 325 471 Kč.
12. Žalovaný následně sporným vyrozuměním stanovil úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období července 2018, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku. V odůvodnění uvedl, že při výpočtu úroku z daňového odpočtu postupoval podle sporné právní úpravy. Posledním dnem lhůty stanovené pro podání daňového tvrzení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období července 2018 byl 27. 8. 2018. Úročena je tedy doba od 28. 12. 2018 do 2. 10. 2019, a to sazbou ve výši repo sazby ČNB (platné pro první den příslušného kalendářního období) zvýšenou o 2 procentní body. Za období od 28. 12. 2018 do 31. 12. 2018 náleží úroková sazba ve výši 3 % (433,51 Kč), od 1. 1. 2019 do 30. 6. 2019 ve výši 3,75 % (24 520,36 Kč) a od 1. 7. 2019 do 2. 10. 2019 ve výši 4 % (13 583,28 Kč). Celkový úrok z daňového odpočtu tedy činí 38 537,15 Kč.

13. Proti spornému vyrozumění podala žalobkyně námitku, v níž uplatnila obdobnou argumentaci jako v žalobě a navrhla předeplatit úrok z daňového odpočtu ve výši odpovídající sazbě stanovené judikaturou Soudního dvora.
14. Žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku. V odůvodnění uvedl, že postupoval podle sporné právní úpravy. Rozsudek č. j. 1 Afs 445/2019-47 se týkal právní úpravy účinné od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, nikoliv sporné právní úpravy. Žalovaný se nemůže odchýlit od zákona na základě názoru NSS, který se vztahuje k jeho jinému časovému znění. Takový postup by byl svévolný a rozporný se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí. Žalovaný nemůže posuzovat ani vhodnost právní úpravy. Úvaha žalobkyně ohledně stavení doby úročení je zcela teoretická, neboť v projednávané věci k žádnému stavení doby úročení nedošlo. Ohledně výše úroku je žalovaný vázán zákonem. K námitce, že žalobkyně byla nucena snášet nezákonný postup správce daně, žalovaný uvedl, že žalobkyni bylo poskytnuto paušalizované odškodnění formou úroku z neoprávněného jednání správce daně v celkové výši 282 937 Kč. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem, přičemž na tuto problematiku nedopadá ustálená praxe vnitrostátního soudu, kterou by byl vázán.

*Posouzení žaloby soudem*

15. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Poté přistoupil k věcnému projednání žaloby a přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, neboť pro takový postup byly splněny podmínky podle § 51 odst. 1 s. ř. s.
16. Podle § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění účinném 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.
17. Podle § 254a odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 se běh doby podle odstavce 1 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.
18. Podle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 odpovídá úrok z daňového odpočtu ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.

19. Žalobkyně se domáhá toho, aby v projednávané věci nebyla aplikována sporná právní úprava, kterou považuje za rozpornou s právem EU, a aby bylo postupováno po vzoru rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019-47. Konkrétně napadá úpravu stavení doby úročení a sazby úroku.
20. Ačkoliv se podstatná část žaloby týká namítaného rozporu úpravy stavení doby úročení podle § 254a odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 s právem EU, nebylo toto ustanovení v projednávané věci vůbec aplikováno. Na základě tohoto ustanovení tedy nemohlo být zasaženo do práv žalobkyně. Ani související námitku, že tato úprava stavení doby úročení způsobuje nedůvodnou nerovnost mezi daňovými subjekty, nedoprovázejí žádná konkrétní (tj. ve vztahu k žalobkyni a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení. Obecná tvrzení o rozporu sporné právní úpravy s právem EU bez vztahu ke konkrétním skutkovým okolnostem projednávané věci nelze považovat za žalobní bod (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Ze žaloby tedy není zřejmé, zda a jak měla uvedená úprava stavení doby úročení zasáhnout do právní sféry žalobkyně, případně zda a jaké nedůvodně odlišné dopady měla tato úprava mít na žalobkyni oproti jiným daňovým subjektům. Za těchto okolností není důvod, aby soud posuzoval soulad § 254a odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 s právem EU.
21. Soud se proto nadále zabýval pouze druhým okruhem žalobních námitek, které se týkají nesouladu sazby úroku podle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „sporné ustanovení“) s právem EU. Klíčová námitka žalobkyně, kterou uplatnila již v námitce, spočívá v tom, že sporným ustanovením stanovená sazba úroku z daňového odpočtu nepokrývá úrokovou míru, za kterou by si osoba, která není úvěrovou institucí, mohla zadržovanou částku půjčit na finančním trhu, spolu s měnovým znehodnocením, a proto je v rozporu s právem EU.
22. Sporná právní 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.
23. 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 dosáhnout za adekvátních podmínek uspokojení celé pohledávky vzniklé z nadměrného odpočtu. Z toho plyne, že vrácení daně musí být uskutečněno v přiměřené lhůtě a zvolený způsob vrácení nesmí pro osobu povinnou k dani obnášet jakékoliv finanční riziko. Je-li nadměrný odpočet DPH osobě povinné k dani vrácen po uplynutí přiměřené lhůty, vyžaduje zásada neutrality systému DPH, aby finanční ztráty, které osobě povinné k dani vznikly v důsledku nemožnosti disponovat danou částkou, byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení. Při neexistenci právní úpravy na úrovni EU 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 (srov. např. rozhodnutí Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10; ze dne 19. 7. 2012, *Littlewoods Retail a další*, C-591/10; ze dne 24. 10. 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12; ze dne 21. 10. 2015, *Kovozber*, C-120/15). Členské státy jsou oprávněny za účelem zajištění náhrady stanovit prostřednictvím pravidel,

jež jsou pro daňovou správu snadno použitelná a kontrolovatelná, paušální úroky z prodlení, přičemž odškodnění v podobě úroků může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta (srov. bod 36 rozsudku ze dne 28. 2. 2018, *Nidera*, C-387/16).

24. K otázce výše úroku ze zadržovaného odpočtu se Soudní dvůr vyjádřil v rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, v němž posuzoval maďarskou právní úpravu, podle které se sazba úroku z odpočtu rovnala základní sazbě maďarské centrální banky pro hlavní refinanční operace. 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. Je totiž 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, která je dostupná pouze úvěrovým institucím. K tomu odkázal na stanovisko generálního advokáta, podle něhož 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. Generální advokát dále konstatoval, že i když je na členských státech, aby si zvolily úrokovou sazbu použitelnou v závislosti na své hospodářské situaci, nemění to nic na tom, že k tomu, aby došlo k plné náhradě (nebo aby se náhrada této částce blížila), nemůže být zvolená sazba omezena na základní sazbu uplatňovanou centrální bankou. Soudní dvůr pak dospěl 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 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“*. Taková praxe nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.
25. Z další rozhodovací praxe pak plyne, že 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 (srov. usnesení Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó*, C-654/13, či rozsudky NSS č. j. 1 Afs 445/2019-47 a ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-77).
26. Z uvedeného je zřejmé, že aby úroky odpovídaly požadavkům práva EU, musí nahrazovat hospodářskou ztrátu vzniklou v důsledku nemožnosti disponovat s příslušnou částkou. To jednak znamená, že nemohou být počítány podle nižší úrokové sazby, než kterou by osoba povinná k dani, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit za získání částky odpovídající

nadměrnému odpočtu DPH na finančním trhu, jednak musí být osobě povinné k dani tímto úrokem nahrazena i škoda vzniklá měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul do skutečného zaplacení těchto úroků.

27. Vzhledem k vyjádření žalovaného k žalobě soud zdůrazňuje, že generální advokát ve stanovisku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 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 DPH od úvěrové instituce. Sazba použitá příslušnou centrální bankou pro velmi krátkodobé úvěry by proto měla být zvýšena tak, aby odrážela marži, kterou úvěrové instituce běžně používají (srov. bod 72 stanoviska generálního advokáta). Z toho je zřejmé, že pro posouzení, zda sporné ustanovení odpovídá požadavkům práva EU, nestačí porovnání výše úroků s mírou inflace, jak uvádí žalovaný ve vyjádření k žalobě.
28. Žalovaný napadené rozhodnutí odůvodnil tím, že ohledně výše úroku je vázán zákonem. Jelikož se závěry rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019-47 vztahují k předchozí právní úpravě (tj. § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017), není žalovaný „oprávněn“ se od sporného ustanovení odchýlit. Přímou k němu se přitom žádná ustálená judikatura, kterou by byl žalovaný vázán, nevztahuje. S tímto odůvodněním však nelze souhlasit.
29. Soudní dvůr ve své judikatuře dovodil, že směrnice má ve vztahu k členským státům, které nedokonale transponovaly její znění, přímý účinek. Vnitrostátní soudy mají v takovém případě povinnost tento vnitrostátní právní předpis neaplikovat a namísto něj musí aplikovat příslušné pravidlo práva EU. NSS v rozsudku ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29, uvedl, že „*[p]ovinnost 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).*“ (zdůraznění přidáno zdejším soudem).
30. V projednávané věci nelze odhlédnout od skutečnosti, že úrok z daňového odpočtu stanovený § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 (tj. úrok ve výši repo sazby ČNB zvýšené o 1 procentní bod) shledal NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 445/2019-47 rozporným s čl. 183 směrnice o DPH, protože „*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*“. Jakkoliv je pravdou, že NSS hodnotil starší právní úpravu, nelze se žalovaným souhlasit, že by závěry NSS (a zejména citovaná judikatura Soudního dvora) po nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. již byly zcela bezpředmětné. Skutečnost, že se právní úprava změnila (došlo k navýšení sazby úroku o 1 procentní bod), sama o sobě neznamená, že by daňové orgány nebyly povinny nároky daňových subjektů posuzovat ve světle uvedené judikatury NSS a Soudního dvora. Nejen soudy ve správním soudnictví, ale i správní orgány musí v případě

rozporu vnitrostátní právní úpravy s právem EU posuzovat subjektivní nároky účastníků správních řízení i podle práva EU. V projednávané věci se navíc žalobkyně práva EU a relevantní judikatury Soudního dvora výslovně dovolávala. Žalovaný proto měl její nárok posoudit i z hlediska souladu vnitrostátní úpravy s právem EU. Této povinnosti se nemohl zprostit odkazem na zásadu zákonnosti. Ta totiž zahrnuje i právo EU, a to včetně zásady jeho přednostní aplikace před vnitrostátním právem, jestliže mu odporuje.

31. Vodítko, jak konkrétně měl žalovaný postupovat, pak poskytuje právě rozsudek č. j. 1 Afs 445/2019-47, který ohledně výše úroků odkazuje na rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18. Ačkoliv má žalovaný pravdu, že Soudní dvůr nevymezil přesnou výši úroků, které považuje za přiměřené, jasně vyložil kritéria, která musí úroková sazba splňovat. Aby odpovídala požadavkům judikatury Soudního dvora, musí úroková sazba odpovídat úrokové míře, za kterou si osoba, která není úvěrovou institucí, může krátkodobě půjčit zadržovanou částku na úvěrovém trhu, a v každém případě reflektovat (jako nejnižší akceptovatelnou sazbu) měnové znehodnocení, ke kterému došlo v důsledku plynutí času ode dne zadržení nadměrného odpočtu do dne vrácení zadržované částky. Jen takto totiž bude zajištěno, že zvolený způsob vypořádání nadměrného odpočtu při transpozici čl. 183 směrnice o DPH nebude pro osobu povinnou k dani obnášet jakékoliv finanční riziko (srov. judikaturu zmiňovanou v bodě 23 tohoto rozsudku). Lze přitom dodat, že v praxi se sazby úvěrů stanovují procentní přírážkou dle úvěrového rizika klienta k sazbě úvěrů dostupných pro banku na mezibankovním trhu (v poměrech České republiky tedy přírážkou k sazbě PRIBOR – srov. např. <https://www.cnb.cz/cs/menova-politika/zpravy-o-menove-politice/boxy-a-clanky/Jak-se-v-uplynulych-dvou-letech-menily-klientske-urokove-sazby-z-uveru-a-vkladu/>). Pokud by žalovaný dospěl k závěru, že sazba stanovená sporným ustanovením nesplňuje Soudním dvorem stanovené podmínky, nemohl by ji aplikovat. V takovém případě pak daňovému subjektu náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu (srov. rozsudky NSS č. j. 1 Afs 445/2019-47 a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014).
32. Jak navíc uvedl zdejší soud v rozsudku ze dne 24. 4. 2023, č. j. 41 Af 1/2023-31, „[p]ochybnosti o souladu sporného ustanovení s unijním právem, pokud jde o výši úrokové sazby, přitom vyvolává již samotná důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb., na kterou žalovaný odkazuje. Ta 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 sazbu úroků z odpočtu daně záměrně stanovil tak, že se pohybuje mezi úroky z vkladů a úroky z úvěrů. Už na základě takových východisek bylo možné pochybovat o souladu sporné úpravy s požadavky unijního práva a navazující judikatury. Z výše uvedené judikatury Soudního dvora ale plyne, že aby byl úrok souladný s unijním právem, je nutné, aby nahladil hospodářskou zátěž vzniklou v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně.“*

33. S ohledem na výše uvedené soud dospěl k závěru, že žalovaný nepostupoval v souladu s konstantní judikaturou NSS a Soudního dvora. Napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném závěru, že s ohledem na zásadu zákonnosti žalovaný musel aplikovat sporné ustanovení a jeho soulad s právem EU nebyl oprávněn posuzovat. V důsledku toho v napadeném rozhodnutí zcela chybí posouzení nároku žalobkyně na úrok z daňového odpočtu ve světle uvedené judikatury. Napadené rozhodnutí je proto zčásti nezákonné a zčásti nepřezkoumatelné.

#### *Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení*

34. S ohledem na výše uvedené soud napadené rozhodnutí zrušil dílem pro nezákonnost a dílem pro nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů [§ 78 odst. 1 a § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku jsou správní orgány vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
35. V dalším řízení bude žalovaný povinen posoudit, zda je sporné ustanovení v souladu s právem EU a kritérii, která plynou z judikatury Soudního dvora. Zejména bude muset posoudit, zda úroková sazba podle sporného ustanovení žalobkyni adekvátně nahrazuje finanční ztráty vzniklé v důsledku nemožnosti disponovat nadměrným odpočtem, a to i při porovnání se sazbami, které by žalobkyně musela zaplatit, aby si půjčila částku rovnou uplatněnému odpočtu DPH na finančním trhu. Zde 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 finančnímu objemu úvěru (srov. rozsudek Krajský soud v Brně ze dne 31. 8. 2022, č. j. 31 Af 65/2021-44).
36. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s, podle něhož má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem účastník, který byl ve věci plně úspěšný. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Úspěšné žalobkyni soud přiznal náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč. Tato částka sestává z odměny daňové poradkyně za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč [převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, repliky a podání z 31. 10. 2023 podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], ze čtyř paušálních částek jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč za žalobu. Jelikož je zástupkyně žalobkyně plátkyní DPH, náleží žalobkyni rovněž náhrada za tuto daň ve výši 2 856 Kč (21 % z částky 13 600 Kč). Náhradu nákladů řízení v celkové výši 19 456 Kč je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 64 s. ř. s. k rukám zástupkyně 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 (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). 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 je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 16. listopadu 2023

**Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.**  
předseda senátu