



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Závřelové a soudců Petra Mikeše a Milana Podhrázkého v právní věci žalobkyně: **ČERNOHORSKÁ DEVELOPERSKÁ, s. r. o.**, se sídlem Příkop 843/4, Brno, zastoupená Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 616/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 2. 2021, čj. 2846/21/5300-21443-712875, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2022, čj. 62 Af 11/2021-49,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2022, čj. 62 Af 11/2021-49, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

[1] V této věci se Nejvyšší správní soud zabývá otázkou, zda úrok z daňového odpočtu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 2 procentní body (§ 254a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020) byl v souladu s právem Evropské unie.

I. Vymezení věci a předcházející soudní řízení

[2] Žalobkyně v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2018 vykážala na dani nadměrný odpočet ve výši 185 201 Kč. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále „správce daně“) provedl za dané zdaňovací období daňovou kontrolu. Platebním výměrem ze dne 5. 8. 2020 vyměřil žalobkyni nadměrný odpočet ve stejné výši, v jaké odpočet vykážala. Téhož dne předepsal vyměřený odpočet na osobní daňový účet žalobkyně.

[3] Následně, dne 9. 9. 2020, vydal správce daně rozhodnutí čj. 3680546/20/3001-51524-712090, jímž žalobkyni přiznal úrok z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu ve výši 13 271 Kč. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí podala odvolání. Žalovaný jej v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[4] Žalovaný v rozhodnutí shrnul vývoj právní úpravy a judikatury. Daňový řád původně úrok z daňového odpočtu neupravoval. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, čj. 7 Aps 3/2013-34, *Kordárna*, shledal v této mezeře rozpor s unijním právem. Na daňový odpočet použil úrok z vratitelného přeplatku. V návaznosti na tento rozsudek došlo ke změně právní úpravy a od 1. 1. 2015 daňový řád v § 254a upravuje úrok z daňového odpočtu. V období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 sazba tohoto úroku odpovídala repo sazbě stanovené ČNB zvýšené o 1 procentní bod. Touto úpravou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, čj. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS, *EP Energy Trading*. Ani tato úprava nebyla s unijním právem v souladu. Výhrad měl Nejvyšší správní soud více. Co se samotné výše úroku týče, uvedl, že judikatura Soudního dvora EU vyžaduje, aby sazba úroku odpovídala úroku, který by musel daňový subjekt (jež není finančním podnikem) zaplatit, aby si mohl stejnou částku půjčit. Z tohoto pohledu byl úrok ve výši repo sazby zvýšené o 1 procentní bod na první pohled nedostatečný.

[5] S účinností od 1. 7. 2017 došlo k další změně právní úpravy, a to mj. ke zvýšení sazby úroku. Úrok byl nově určen výši repo sazby stanovené ČNB zvýšené o 2 procentní body. Žalovaný se proto zabýval souladem stanovené sazby úroku s unijním právem. Konkrétní požadavky na výši úroku plynou především z rozsudku Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, *Sole-Mizo*, spojené věci C-13/18 a C-126/18, ECLI:EU:C:2020:292. Tomuto rozsudku je třeba podle žalovaného rozumět tak, že sazbu úroku z daňového odpočtu je třeba prvně porovnat s inflací. Jestliže přiznaný úrok nepokryje inflaci, náleží daňovému subjektu úrok ve výši úrokových sazeb z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům. Zákonem stanovená sazba přibližně inflaci pokrývala, a tedy byla s tímto požadavkem v souladu. Přesto žalovaný srovnal výši úroku i s výši úroků z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům. Vyšel z dat ČNB a dospěl k závěru, že sazba úroku z daňového odpočtu téměř vždy překračovala průměrnou úrokovou sazbu z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům. Připustil však, že v konkrétním případě může daňovému subjektu vzniknout škoda převyšující stanovený úrok. V takovém případě bude moci daňový subjekt uplatnit individualizovaný nárok na náhradu škody. Obecně je ale úprava v daňovém řádu s požadavky unijního práva v souladu.

[6] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Ten rozsudkem označeným v záhlaví rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uvedl, že dosavadní rozhodovací praxe správních soudů zatím neřešila otázku týkající se souladu úroku ve výši repo sazby + 2 procentní body s unijním právem. Žalovaný si však rozsudek *Sole-Mizo* vyložil nesprávně. Plyne z něj, že úrok musí odpovídat součtu (i) úroku, za nějž si nefinanční podnik může půjčit zadržovanou částku, a (ii) měnovému znehodnocení (inflaci), k němuž po dobu zadržování odpočtu došlo. Poměrování výše použité sazby s každým tímto hlediskem zvlášť – jak jej provedl žalovaný – není z pohledu ekonomické logiky správné. V rozsudku *Sole-Mizo* nemá tento postup žádnou oporu; to je zjevné již na první pohled. Výklad finančních orgánů by tak bylo možné označit dokonce za falzifikaci, tj. úmyslně vadnou právní interpretaci.

pokračování

II. Obsah kasační stížnosti a ostatních podání

II. 1) Kasační stížnost

[7] Žalovaný (dále „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti přerušil do doby, než bude Soudním dvorem rozhodnuto ve věci C-426/22, *Sole-Mizo II*. Tam řešené předběžné otázky totiž s nyní projednávanou věcí úzce souvisejí. Pokud nebude řízení přerušeno, navrhl stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Napadený rozsudek je podle stěžovatele na samé hranici přezkoumatelnosti. S jeho výkladem rozsudku *Sole-Mizo* lze obtížně polemizovat, protože krajský soud vůbec neuvedl, z jaké části tohoto rozsudku mají jeho závěry plynout. Každopádně z rozsudku *Sole-Mizo* neplyne, že by se míra inflace a úrok na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům měly sčítat. Krajský soud sice uvedl, že jeho výklad je jediný správný z hlediska ekonomické logiky, není však jasné, v čem má tato logika spočívat. Má-li totiž úrok poskytnout náhradu za ekonomické ztráty, které daňový subjekt utrpí, a mají-li tyto ztráty spočívat v nákladech na úvěr (tedy v úroku na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům) a inflaci, je jasné, že daňový subjekt nemůže tyto ztráty utrpět současně. Daňový subjekt se buď rozhodne zdržované prostředky nahradit úvěrem. V takovém případě má během prověřování prostředky k dispozici. Nijak se mu tedy neznehodnocují. Paušální kompenzace za prověřování by mu proto měla přiměřeně pokrýt obvyklé náklady na úvěr. Anebo si daňový subjekt prostředky úvěrem nedoplní a obdrží je až po skončení prověřování. V takovém případě nevynaložil žádné náklady na úvěr, ale jeho prostředky se v čase znehodnotily. Paušální kompenzace za prověřování by mu tak měla přiměřeně pokrýt míru inflace, aby mu nebyly vráceny prostředky v nižší reálné hodnotě.

[9] Uvedený výklad podporuje i rozsudek *EP Energy Trading*. V něm Nejvyšší správní soud uvedl, že tehdejší sazba úroku neodpovídá „úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí“. Výši úroků s mírou inflace tedy neporovnával. Dále stěžovatel odkazuje na různá rozhodnutí krajských soudů k této otázce. I s ohledem na dosavadní rozhodnutí správních soudů považuje stěžovatel za zarážející konstatování krajského soudu o tom, že snad finanční správa měla rozsudek *Sole-Mizo* falzifikovat. Stěžovatel považuje takové závěry za nepodložené, zkratkovité a zcela zbytečné, neboť nijak nepřispívají přesvědčivosti právního názoru krajského soudu. Stěžovatel provedl podrobnou analýzu a srovnání dle všech v úvahu připadajících kritérií. Skutečnost, že krajský soud v napadeném rozsudku bez dalšího předkládá odlišný právní názor, nepovažuje stěžovatel za dostatečný podklad pro poněkud dehonestující tvrzení o falzifikaci.

[10] Co se týče inflace a její relevance k výši úroku, stěžovatel opakuje, že toto srovnání provedl pro větší přesvědčivost své argumentace, a to i vzhledem k tomu, že toto hledisko rozsudek *Sole-Mizo* výslovně zmiňuje. S ohledem na řešené předběžné otázky a popis skutkových souvislostí dotčených případů lze ale říct, že hledisko inflace bylo vztaženo k době mezi vznikem nároku na kompenzační úrok a okamžikem, kdy byl úrok daňovému subjektu poskytnut. Předložené předběžné otázky totiž úzce souvisely s maďarskou právní úpravou, která výplatu úroku vázala na další podmínky. Kvůli těmto podmínkám došlo u

dotčených subjektů k odsunutí výplaty úroku o několik let. Proto bod 51 rozsudku *Sole-Mizo* uvádí, že nelze akceptovat takovou praxi, podle níž se neuplatní úrok, který by daňovému subjektu nahradil škodu vzniklou měnovým znehodnocením, k němuž došlo od zdaňovacího období do výplaty úroku. To stejné pak rozsudek uvádí v bodu 49. Jinými slovy, v těchto souvislostech by se zjevně mělo jednat o úrok, kterým je vyrovnáno znehodnocení přiznaného kompenzačního úroku, je-li tento vyplácen s prodlevou. Stěžovateli lze tak nanejvýš vytýkat nadbytečnost provedeného srovnání zákonného úroku s inflací. To však nemůže mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

II. 2) Vyjádření ke kasační stížnosti

[11] Žalobkyně se zprvu ke kasační stížnosti nevyjádřila. Vyjádřila se však později spolu s reakcí na výzvu Nejvyššího správního soudu k vyjádření se k otázce souladu posuzované úpravy s principem rovnocennosti (viz bod [14] níže).

[12] Ke kasační stížnosti uvádí, že dosavadní judikatura Soudního dvora EU poskytuje vodítka pro zhodnocení toho, zda je posuzovaná úprava v souladu s unijním právem, a odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 10. 2022, *HUMDA*, C-397/21, ECLI:EU:C:2022:790, ze dne 19. 7. 2012, *Littlewoods Retail Ltd*, C-591/10, ECLI:EU:C:2012:478 a rozsudek *Sole-Mizo*. Soudní dvůr rovněž opakovaně potvrdil, že neexistuje unijní úprava úročení nadměrných odpočtů. Nicméně z rozsudku *Sole-Mizo* a usnesení Soudního dvora ze dne 20. 6. 2023, *Sole-Mizo II*, C-426/22, ECLI:EU:C:2023:517, plyne, že úrok má odpovídat ceně za půjčení peněz a nemůže být nižší než úrok v základní sazbě národní centrální banky zvýšené o 2 procentní body. Záleží na Nejvyšším správním soudu, jak posoudí, zda úroková sazba ve výši repo sazby zvýšené o 2 procentní body je taková, že žalobkyně nebude připravena o přiměřenou náhradu za ztrátu vzniklou opožděným vrácením daně z přidané hodnoty.

[13] Cena za půjčení peněz v době 27.6.2018 – 6.8.2020 se pohybovala v rozpětí 5,98 % (dolní hranice) – 6,96 % (horní hranice). K tomuto žalobkyně odkazuje na Broker Consulting INDEX spotřebitelských úvěrů (data vydaná v červnu 2021). Má-li tedy úrok odpovídat ceně za půjčení peněz a nemá-li být nižší než úrok v základní sazbě národní centrální banky zvýšené o 2 procentní body, potom stěžovatel místo úroků v sazbě 2,25 % - 4 % měl použít alespoň úroky v rozpětí sazeb 5,98 % – 6,96 %, poněvadž to odpovídá přiměřené náhradě za ztrátu, nebo ceně půjčených peněz, anebo kompenzaci znehodnocení měny.

II. 3) Reakce na výzvu k vyjádření se k principu rovnocennosti

[14] Jak bude níže popsáno, v řízení vyvstala potřeba se zabývat rovněž souladem posuzované úpravy s principem rovnocennosti. Tato otázka nebyla v předchozím řízení řešena. Aby tedy Nejvyšší správní soud předešel překvapivosti svého rozhodnutí, umožnil účastníkům se k této otázce vyjádřit.

[15] **Stěžovatel v reakci na výzvu uvedl**, že posuzovaná úprava je s principem rovnocennosti v souladu, jelikož vnitrostátní právo nezakotvuje žádné nároky, které by byly skutečně srovnatelné s úrokem z nadměrného odpočtu. Je třeba zohlednit důvod vzniku tohoto úroku, jeho cíl a další nutná hlediska, která ve vztahu k němu dovodila unijní judikatura. Stěžovatel zdůrazňuje, že úrok z nadměrného odpočtu dopadá na situaci, kdy

pokračování

správce daně neporušuje zákon a nejedná jakkoliv neoprávněně. Z tohoto důvodu je třeba úrok z nadměrného odpočtu odlišit od jakýchkoliv sankčních úroků. Úrok z nadměrného odpočtu vyvažuje dva legitimní zájmy. Na straně jedné prověřování vykázaného nadměrného odpočtu negativně dopadá na daňový subjekt, a legitimně tak tento daňový subjekt potřebuje určitou náhradu těchto dopadů. Na straně druhé však má stát legitimní zájem na správném stanovení a výběru daní. Úrok z nadměrného odpočtu má tak poskytnout kompenzaci nákladů na doplnění chybějících prostředků. Zásada plné náhrady se však u tohoto institutu neuplatní. Úroková sazba úroku z daňového odpočtu proto nemůže být nastavena jako u reparačních úroků, jejichž sazba cílí na pokrytí širšího spektra možných negativních důsledků, které se přirozeně uplatňují v důsledku porušení právní povinnosti. Úroky, které podle posuzované úpravy hradil správce daně – úrok z neoprávněného jednání správce daně a úrok z pozdě vráceného přeplatku – vznikaly jako závažný důsledek nezákonného stavu. Jednalo se proto o sankční úroky, které byly nesrovnatelné s úrokem z nadměrného odpočtu.

[16] Paralelu však nelze hledat ani u úroků hrazených daňovými subjekty. Již na základě samotného nastavení vztahů správce daně – daňový subjekt lze jen těžko uvažovat o tom, že by jakýkoliv úrok hrazený daňovým subjektem mohl představovat rovnocenný či srovnatelný nárok (zde tedy nárok správce daně) s nárokem na úrok vznikající (daňovému subjektu) v důsledku zákonného uplatnění pravomoci správce daně k vykonání určitých kontrolních postupů. Pro úrok z prodlení platí to stejné, co pro úroky hrazené správcem daně – má sankční povahu. Úrok z posečkané částky byl sice nastaven v nižší sazbě, to bylo ale dáno jeho povahou. Vznikal za dobu, kdy daňový subjekt byl v prodlení s úhradou svých daňových povinností, avšak správce daně u něj osvědčil existenci určitých subjektivních ospravedlnitelných důvodů tohoto prodlení. Kromě ochrany před vymáháním nedoplatku byl tedy úrok z posečkané částky vlastně částečným prominutím úroku z prodlení. Úrok z posečkané částky tak nebyl pro všechny daňové subjekty dostupné systémové řešení důsledků prodlení s úhradou daně, ale forma určité individuální úlevy při placení daní v podobě dočasného snížení částky příslušenství nezaplacené daně. Jeho aktivace z ryze subjektivních důvodů na straně daňového subjektu nemá taktéž žádnou spojitost ani podobnost s určující okolností úroku z daňového odpočtu, kterou je provádění kontrolního postupu ze strany správce daně, což je pro daňový subjekt okolností převážně neovlivnitelnou. V případě posečkaní se pak také nejedná o řešení střetu dvou legitimních zájmů, ale spíše o vyslyšení subjektivních zájmů daňového subjektu poskytnutím určité úlevy, beneficia, které na druhé straně představuje určitý ústupek v podobě snížení příslušenství, jež má daňový subjekt v důsledku svého prodlení po určitou dobu povinnost hradit.

[17] **Žalobkyně v reakci na výzvu** odkázala na stejné rozsudky Soudního dvora jako ve svém vyjádření ke kasační stížnosti a totožně i argumentovala.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Kasační stížnost je důvodná.

[19] Úvodem Nejvyšší správní soud poznamenává, že řízení nepřerušoval, jelikož Soudní dvůr ve věci *Sole-Mizo II* již rozhodl. Jeho závěry Nejvyšší správní soud rozebírá v bodu [34] níže.

[20] Struktura tohoto rozsudku je následující. Předně považuje Nejvyšší správní soud za užitečné shrnout obecné principy a východiska unijního práva, které se použijí (část III.1 níže). Následně se zabývá rozsudkem *Sole-Mizo* (část III.2). V další části pak na základě rozsudku *Sole-Mizo* posuzuje soulad řešené právní úpravy s principem efektivitity a zásadou daňové neutrality (část III.3). Závěrem se zabývá i souladem této úpravy s principem rovnocennosti (část III.4).

III. 1) Výchozí principy a úprava unijního práva

[21] Unijní právo je specifické tím, že je zpravidla vymáháno decentralizovaně (tedy nikoliv unijními orgány, ale orgány jednotlivých členských států). Unijní právo zakládá určité právní nároky, které jsou však (s určitými výjimkami) vymáhány před soudy či jinými orgány členských států. Na řízení před orgány členských států se pak (pokud unijní právo neobsahuje zvláštní úpravu) použije právo jednotlivých členských států. Tomuto rozložení kompetencí odpovídá princip vnitrostátní procesní autonomie (rozsudky Soudního dvora ze dne 16. 12. 1976, *Rewe-Zentralfinanz*, C-33-76, ECLI:EU:C:1976:188, a *Comet*, C-45-76, ECLI:EU:C:1976:191). Toto rozložení kompetencí má však svá rizika. Pokud by mělo platit bez jakýchkoliv omezení, hrozilo by, že by nároky z unijního práva sice existovaly, nebylo by je ale možné vymoci. Princip vnitrostátní procesní autonomie je proto omezen principy rovnocennosti a efektivitity. Princip rovnocennosti brání tomu, aby bylo s unijními nároky zacházeno méně výhodně než s obdobnými nároky plynoucími z vnitrostátního práva (rozsudek Soudního dvora ze dne 7. 1. 2004, *Wells*, C-201/02, ECLI:EU:C:2004:12). Princip efektivitity pak vyžaduje i konkrétní obsah vnitrostátního práva. To musí zajistit, aby byly unijní nároky reálně vymahatelné (tedy slovy Soudního dvora, aby jejich vymáhání nebylo „v praxi nemožné“ či „nadměrně ztížené“, např. rozsudek Soudního dvora ze dne 19. 11. 1991, *Francovich*, spojené věci C-6/90 a C-9/90, ECLI:EU:C:1991:428).

[22] Vedle těchto obecných principů unijního práva je nutné zmínit i specifika úpravy daně z přidané hodnoty. Jde o nepřímou daň, kterou odvádí postupně subjekty v jednotlivých člancích dodavatelského řetězce. Každý subjekt daní pouze vlastní přidanou hodnotu. Daňová povinnost tedy odpovídá rozdílu mezi daní na vstupu (uplatněnou dodavatelem) a daní na výstupu (uplatněnou vůči dalšímu odběrateli). Ekonomicky tak daň nese až konečný spotřebitel (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 2005, *MyTravel*, C-291/03, ECLI:EU:C:2005:591, bod 30). Toto nastavení daně z přidané hodnoty se promítá do zásady daňové neutrality. Z této zásady mj. plyne, že by daň z přidané hodnoty neměla ekonomicky znevýhodňovat žádné podnikatele, a tedy by neměla narušovat tržní prostředí. Při obchodním styku však může dojít i k tomu, že subjekt svému dodavateli na dani zaplatí víc, než následně obdrží od svého odběratele. Aby byla i v takovém případě zajištěna daňová neutralita, upravuje unijní právo nadměrné odpočty. Dle článku 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále „směrnice o DPH“) má v takovém případě daňový subjekt právo buď na převedení nadměrného odpočtu do následujícího období, nebo na vrácení daně. V nyní řešené věci je relevantní druhé zmíněné právo (na vrácení daně).

[23] V souvislosti s vrácením daně řešila judikatura Soudního dvora řadu sporných situací; pro nyní řešenou věc je podstatná především judikatura řešící úrok z nadměrného odpočtu. V rozsudku ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok*, C-107/10, ECLI:EU:C:2011:298, Soudní dvůr na jednu stranu uvedl, že pro řádné fungování systému daně z přidané hodnoty je nutné,

pokračování

aby členské státy daň vyměřily a vybraly ve správné výši. Lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu proto může být v zásadě prodloužena kvůli daňové kontrole, pokud toto prodloužení nepřekračuje meze toho, co je nezbytné k řádnému provedení kontroly. Na stranu druhou však je v takovém případě daňový subjekt hospodářsky znevýhodněn. Nemůže totiž s částkou odpovídající nadměrnému odpočtu disponovat. Aby byla i v takovém případě zachována daňová neutralita, musí být toto znevýhodnění vykompenzováno poskytnutím úroku.

[24] Samotnou výši tohoto úroku se Soudní dvůr zabýval v rozsudku *Sole-Mizo*. V nynějším řízení se objevily celkem tři různé výklady tohoto rozsudku. První výklad provedl stěžovatel v napadeném rozhodnutí. Podle tohoto výkladu je třeba stanovenou výši úroku předně porovnat s výší inflace. Pokud úrok inflaci nepokryje, má daňový subjekt právo na úrok ve výši běžného úroku na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům. Druhý výklad provedl krajský soud. Podle něj musí úrok odpovídat součtu inflace a běžného úroku na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům. Třetí výklad předestřel stěžovatel v napadeném rozhodnutí a zejména následně v kasační stížnosti. Podle něj má úrok pokrývat pouze běžný úrok na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům (inflaci není nutné řešit). Vzhledem k těmto nejasnostem se Nejvyšší správní soud rozsudku *Sole-Mizo* níže věnuje podrobně. Vykládá jej i ve spojení se stanoviskem generálního advokáta. Pro úplnost soud poznamenává, že byť stanoviska generálních advokátů nejsou právně závazná, hrají při výkladu rozsudků Soudního dvora EU značnou roli. Samotné rozsudky jsou totiž psány často strohým, magistrátním stylem, a je proto pro jejich správné pochopení nutno přihlížet i k obsahu stanoviska generálního advokáta (rozsudek NSS ze dne 15. 6. 2012, čj. 8 Afs 21/2011-234, bod 92). V rozsudku *Sole-Mizo* se navíc Soudní dvůr se stanoviskem generálního advokáta ztotožnil, což jeho důležitost dále zvyšuje.

III. 2) Rozsudek *Sole-Mizo*

[25] Odkazy v této části na rozsudek směřují na rozsudek *Sole-Mizo*; odkazy na stanovisko pak na stanovisko generálního advokáta v téže věci.

[26] Pro správné porozumění rozsudku *Sole-Mizo* je nutné předně popsat, co tomuto rozsudku předcházelo. Maďarský zákon o dani z přidané hodnoty historicky podmiňoval vrácení nadměrného odpočtu úplným zaplacením splatného protiplnění za plnění, které vedlo ke vzniku odpočitatelné daně z přidané hodnoty, a to včetně daně z přidané hodnoty (dále „podmínka zaplacení plnění“, bod 4 rozsudku). Soudní dvůr v rozsudku ze dne 28. 7. 2011, *Komise v. Maďarsko*, C-274/10, ECLI:EU:C:2011:530, dovodil, že tato podmínka je v rozporu s unijním právem. Maďarský zákonodárce poté danou podmínku zrušil, a maďarské právo tak od září 2011 umožňovalo vrácení nadměrného odpočtu i bez jejího splnění. Maďarské finanční orgány tedy začaly zadržované nadměrné odpočty vracet. Odmítaly však vyplácet úrok za zadržování nadměrných odpočtů. Uváděly, že maďarské právo žádný úrok pro zadržování nadměrných odpočtů nestanoví. Soudní dvůr se tomuto postupu věnoval v usnesení ze dne 17. 7. 2014, *Delphi Hungary*, C-654/13, ECLI:EU:C:2014:2127. Usnesením rozhoduje Soudní dvůr (dle článku 99 jednacího řádu Soudního dvora) tehdy, pokud je odpověď na položenou otázku jasná či již byla judikaturou vyřešena. To byl případ věci *Delphi Hungary*. Soudní dvůr tedy jen zopakoval, že z článku 183 směrnice o DPH plyne, že členské státy musí poskytovat úrok z nepřiměřeně dlouho

zadržovaných nadměrných odpočtů. Konkrétní podmínky stanoví vnitrostátní právo, avšak zvolená úprava musí být v souladu s principy rovnocennosti a efektivity.

[27] V návaznosti na usnesení *Delphi Hungary* se v Maďarsku začaly zadržované odpočty úročit. Úrok se použil dvojí (bod 17 stanoviska, bod 13 rozsudku). Na nadměrný odpočet, který nebyl kvůli použití podmínky zaplacení plnění vrácen, se použil úrok ve výši základní sazby centrální banky. Tento úrok se stal splatným uplynutím 45denní lhůty od přiznání k dani z přidané hodnoty za září 2011 (bod 78 stanoviska). Po splatnosti úroku se použil úrok se sazbou pro penále z prodlení, která činila dvojnásobek základní sazby centrální banky (bod 13 rozsudku). Tato úprava byla předmětem předběžných otázek ve věci *Sole-Mizo*. Maďarské soudy se Soudního dvora tázaly, zda tato úprava požadavkům unijního práva již odpovídá. Nejvyšší správní soud se při shrnutí závěrů Soudního dvora soustředí jen na ty části rozsudku, které jsou podstatné pro nyní řešenou věc.

[28] Soudní dvůr zopakoval, že z unijního práva plyne povinnost členských států vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem, a to spolu s úroky. Co se úroků týče, je na členských státech, aby je blíže upravily (mj. jejich sazbu a způsob výpočtu). Úprava však musí respektovat principy rovnocennosti a efektivity.

[29] Co se principu rovnocennosti týče, ptaly se maďarské soudy, zda tento princip nenarušuje úprava, která stanoví jiný (nižší) úrok na období zadržování nadměrného odpočtu a jiný (vyšší) úrok na období od splatnosti úroku. Soudní dvůr uvedl, že posouzení souladu s principem rovnocennosti je vždy na vnitrostátních soudech. Ty musí posoudit, zda jsou srovnávané úroky skutečně shodné, co se týče předmětu, důvodu a hlavních znaků. Nicméně s výhradou ověření ze strany vnitrostátního soudu Soudní dvůr uvedené rozdíly v rozporu s principem rovnocennosti neshledal (body 41-42 rozsudku). Nižší úrok dopadá na situaci, kdy se zpětně vyjasní, že určitý nadměrný odpočet byl zadržován v rozporu s unijním právem. Naopak vyšší úrok dopadá na situace, „*kdy finanční správa žádost o vrácení DPH nevyřídila ve stanovené lhůtě. Toto ustanovení proto finanční správě ukládá sankci za to, že nedodržela lhůtu, v níž byla povinna vrátit částku, kterou dlužila*“ (bod 41 rozsudku).

[30] Co se týče principu efektivity, uvedl Soudní dvůr, že tato zásada brání takové vnitrostátní úpravě, která neposkytuje daňovému subjektu přiměřenou náhradu za ztrátu, kterou utrpěl v důsledku nemožnosti disponovat příslušnými částkami (bod 43 rozsudku). I v souladu se zásadou daňové neutrality tedy musí být úrok stanoven tak, aby nahradil daňovému subjektu vzniklou hospodářskou zátěž (bod 44 rozsudku). Maďarská úprava stanovila úrok ve výši základní sazby maďarské centrální banky. Pokud by si však daňový subjekt chtěl za účelem vyřešení problémů s cash flow půjčit částku odpovídající zadržovanému nadměrnému odpočtu, musel by zaplatit vyšší částku, než je sazba uplatňovaná příslušnou centrální bankou, neboť tato sazba je dostupná pouze finančním podnikům (bod 72 stanoviska). Úrok na nadměrných odpočtech tak nemůže být nižší než sazba, jež by musel daňový subjekt (který není finančním podnikem) zaplatit, aby si půjčil částku odpovídající nadměrnému odpočtu (bod 46 a 49 rozsudku). Stanovisko výslovně uvádí, že: „*použitelná úroková sazba je stejná jako sazba použitá příslušnou centrální bankou pro velmi krátkodobé úvěry, pokud je tato sazba zvýšena tak, aby odrážela marži, kterou úvěrové instituce běžně používají*“ (bod 72 stanoviska).

pokračování

[31] Nad rámec samotné výše úroku Soudní dvůr řešil otázku období, za které úroky přirůstají (bod 47 rozsudku). Generální advokát v bodech 62 a násl. stanoviska popisuje scénáře, k nimž mohlo v Maďarsku dojít. Buď daňový subjekt podmínku zaplacení plnění (ještě před jejím zrušením) splnil. Pak mu byl nadměrný odpočet vrácen, a „jistina“ dluhu (samotný nadměrný odpočet) tedy byla uhrazena (bod 65 stanoviska). Nebo daňový subjekt podmínku zaplacení plnění nesplnil. Pak záleželo na tom, zda daňovému subjektu vznikl dluh na dani z přidané hodnoty vůči státu. Pokud ano, mohl být tento dluh započten proti nadměrnému odpočtu, čímž rovněž byla jistina uhrazena. Pokud nikoliv, převáděl se nadměrný odpočet do dalších zdaňovacích období (bod 66 stanoviska). Maďarská úprava stanovila, že se nadměrný odpočet úročil po dobu jeho zadržování. Respektive stanovila, že se nadměrný odpočet úročil ode dne následujícího po posledním dni lhůty pro podání přiznání k dani z přidané hodnoty do dne uplynutí lhůty pro podání následného daňového přiznání, nicméně, jak již bylo uvedeno, dle bodu 66 stanoviska se případný nevrácený nadměrný odpočet převáděl do dalšího zdaňovacího období. Maďarská úprava však neupravovala úrok, který by nahradil daňovému subjektu ztrátu hodnoty peněz samotného přirostlého úroku (bod 75 stanoviska). Stanovila až úrok z prodlení, který počal běžet uplynutím 45denní lhůty od přiznání k dani z přidané hodnoty za září 2011 (bod 78 stanoviska). Nicméně jistina mohla být uhrazena již dávno před tímto datem (bod 79 stanoviska). Po uhrazení jistiny se pak dle maďarské úpravy nepoužil žádný úrok, který by zajistil náhradu za snížení hodnoty peněz samotného úroku (tedy samotné „škody“, bod 81 stanoviska bod 48 rozsudku). Soudní dvůr tak výslovně uvádí: *„délka období mezi dnem, ke kterému byla stanovena částka úroků z nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH [...] a dnem skutečného zaplacení těchto úroků, se v případě těchto dvou podniků pohybovala mezi pěti až přibližně jedenácti lety, přičemž co se tohoto období týče, je patrné, že u něj nebyl stanoven žádný úrok, který by osobě povinné k dani nahradil škodu způsobenou měnovým znehodnocením postihujícím hodnotu příslušné částky, které nastalo v důsledku plynutí času“* (bod 48 rozsudku). Onou částkou, kterou mělo postihnout měnové znehodnocení, se tedy myslí samotný úrok. Generální advokát v poznámce pod čarou 42 svého stanoviska doplňuje, že důvodem, proč takový úrok v Maďarsku chyběl, je pravděpodobně § 165 odst. 2 maďarského daňového řádu. Ten stanovil, že *„poplatek za prodlení sám o sobě nemůže vést k uložení poplatku za prodlení“* (poznámka NSS: pravděpodobně se jedná o určitý zákaz anatocismu – úroků z úroků). Generální advokát ve stejné poznámce pod čarou doplňuje, že pokud by mělo být dané ustanovení takto vykládáno, bylo by v rozporu s unijním právem.

[32] Nejvyšší správní soud doplňuje, že druhý řešený problém (ztráta hodnoty vypláceného úroku) je zapříčiněn specifiky situace v Maďarsku. Řešily se totiž nadměrné odpočty, které byly zadržovány mezi roky 2005 až 2011. Úroky na těchto zadržovaných odpočtech však byly vypláceny až s odstupem 5-11 let (bod 48 rozsudku). Vyplácené úroky tak skutečně (pokud již nebyly dále nijak úročeny) mohly ztratit podstatnou část své reálné hodnoty. Soudní dvůr se proto musel zabývat i úročením samotného úroku.

[33] Ze shrnutých částí rozsudku *Sole-Mizo* tedy dle Nejvyššího správního soudu plynou dva samostatné požadavky:

1. Úrok na zadržovaném nadměrném odpočtu musí pokrývat úrok na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům.

2. Pokud je tento úrok vyplácen s časovým odstupem od vrácení samotného nadměrného odpočtu, musí být úrok valorizován (tedy zvýšen o inflaci, k níž mezitím došlo).

[34] Na rozsudek *Sole-Mizo* navázalo usnesení *Sole-Mizo II*. Soudní dvůr rozhodoval usnesením, a pouze tedy zopakoval dříve vyslovené závěry. V této věci se již v Maďarsku na nadměrné odpočty použila sazba úroku ve výši základní sazby centrální banky zvýšené o 2 procentní body. Soudní dvůr se však touto sazbou v usnesení nijak nezabýval, jelikož dle předkládajícího soudu tato sazba „*nesporně pokrývá krátkodobé úvěrové úroky na peněžním trhu*“ (takto zněla část první předběžné otázky ve věci *Sole-Mizo II*). Soudní dvůr se tedy v usnesení *Sole-Mizo II* zabýval jen otázkami souvisejícími s požadavky ohledně inflace. Nelze proto souhlasit s žalobkyní, která argumentuje, že z usnesení *Sole-Mizo II* plyne, že úrok z nadměrného odpočtu musí být stanoven alespoň ve výši základní sazby centrální banky zvýšené o 2 procentní body. Takový závěr Soudní dvůr nevyslovil. Je pravdou, že taková sazba (základní sazba centrální banky zvýšená o 2 procentní body) se na nadměrné odpočty v Maďarsku použila. Dle předkládajícího soudu pak byla tato sazba dostatečná. Samotný Soudní dvůr se k ní nevyjadřoval. Řešil pouze to, že na samotný přirostlý úrok stanovený touto sazbou se již nepoužil další úrok, který by kompenzoval inflaci, k níž došlo mezi koncem úročeného období a vyplacením úroku. Z usnesení *Sole-Mizo II* tak pro řešenou věc plyne maximálně to, že předkládající soud považoval úrok ve výši základní sazby centrální banky zvýšené o 2 procentní body za dostatečný. Ani tato skutečnost však není rozhodující. Ekonomická situace (výše inflace, náklady na úvěr a další relevantní veličiny) v České republice a v Maďarsku může být odlišná, a proto nelze bez dalšího přenášet závěry platné pro Maďarsko.

III. 3) Soulad zákonné úpravy s principem efektivity a zásadou daňové neutrality

[35] S ohledem na výše uvedené shrnutí závěrů rozsudku *Sole-Mizo* je zřejmé, že pro nyní řešenou věc je relevantní pouze první výše uvedený požadavek. Žalobkyně nikdy úrok z úroku nepožadovala a ani v žalobě žádný takový žalobní bod neuplatnila. Nakonec nadměrný odpočet se v nyní řešené věci úročil do 5. 8. 2020 a hned následující měsíc byl úrok žalobkyni přiznán. Úrok ve výši 13 271 Kč tedy nijak znatelně na hodnotě kvůli inflaci (za jeden měsíc) neztratil.

[36] Neobstojí proto závěr krajského soudu, že by se snad měl úrok z nadměrného odpočtu odpovídat součtu (i) úroku na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům a (ii) inflace. Se stěžovatelem je nutno souhlasit, že takový požadavek neplyne ani z ekonomické logiky věci, na níž se krajský soud odvolal. Pokud si daňový subjekt částku odpovídající nadměrnému odpočtu půjčí, může s danou částkou i během zadržování odpočtu nakládat, jako kdyby mu nadměrný odpočet byl vyplácen. Tuto částku tedy může využít ve svém podnikání a dosáhnout zisku. Musí však za daný úvěr hradit úrok. Právě proto by měl úrok z nadměrného odpočtu pokrývat úroky z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům. Se stěžovatelem lze souhlasit i v tom, že přesvědčivosti rozsudku krajského soudu příliš neprospívá obvinění stěžovatele z falzifikace rozsudku *Sole-Mizo*.

[37] Ze stejného výkladu rozsudku *Sole-Mizo* nakonec vycházel již Nejvyšší správní soud v rozsudku *EP Energy Trading*. Tam označil sazbu úroku ve výši repo sazby zvýšené o 1 procentní bod za rozpornou s unijním právem z toho důvodu, že „*takto stanovená výše úroku*

pokračování

neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí.“ Ani v tomto rozsudku tedy Nejvyšší správní soud nijak stanovenou sazbu nepoměroval s inflací.

[38] Pro posouzení souladu úroku z nadměrného odpočtu s unijním právem je tedy nutné srovnat sazbu úroku (repo sazba + 2 procentní body) se sazbou úroku na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům. Co se týče samotného mechanismu stanovení této sazby (repo sazba + určité procentní body), podotýká Nejvyšší správní soud, že tento mechanismus v zásadě odpovídá představě generálního advokáta. Ten uvedl, že by sazba měla odpovídat sazbě příslušné centrální banky pro velmi krátkodobé úvěry zvýšené o marži, kterou úvěrové instituce běžně používají. Repo sazba používaná ČNB se sice nevztahuje na krátkodobé úvěry poskytované centrální bankou. Je to sazba, za kterou si ČNB půjčuje peníze od finančních podniků (čímž z trhu odsává přebytečnou likviditu). Oproti tomu hlavní refinanční operace Evropské centrální banky (ECB) jsou postaveny na sazbě, za níž si finanční podniky půjčují peníze od ECB. Konstrukčně shodnou sazbu, jako je sazba ECB pro hlavní refinanční operace, ČNB nevyhlašuje. Avšak repo sazba je považována za sazbu rovnocennou [například ve smyslu článku 2 bodu 7) směrnice Evropského parlamentu a Rady 2011/7/EU ze dne 16. února 2011 o postupu proti opožděným platbám v obchodních transakcích]. Samotné použití repo sazby tedy nijak problematické není a v prostředí České republiky je naopak logické. Otázkou však zůstává, zda tímto mechanismem vypočtená sazba skutečně pokrývá náklady na úvěr poskytovaný nefinančním podnikům.

[39] Předně je nutné se zabývat tím, jak při srovnání zákonné sazby s náklady na úvěry vlastně postupovat. Pochopitelně totiž neexistuje žádná jedna sazba, za níž si nefinanční podniky půjčují peníze. Stěžovatel vycházel ze statistických dat ČNB. Žalobkyně naopak odkázala na data od Broker Consulting vztahující se ke spotřebitelským úvěrům. Volbu těchto dat žalobkyně nijak nevysvětlila. Nejvyšší správní soud se s ní neztotožňuje. Spotřebitelé nemohou být plátcí DPH, nemůže jim vzniknout nadměrný odpočet, a nadměrný odpočet jim proto nemůže být ani zadržován. Není tak zřejmé, proč by měla být relevantní data za spotřebitelské úvěry. Každopádně by takový přístup neodpovídal požadavku rozsudku *Sole-Mizo*, podle nějž má úrok na zadržovaném nadměrném odpočtu pokrývat úrok na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům. Nejvyšší správní soud naopak souhlasí se stěžovatelem, že je logické vycházet ze statistických dat ČNB. Ta vydává veřejnou databázi ARAD, v níž jsou agregované údaje finančního trhu. Tato databáze obsahuje sestavu *1145 Úvěry poskytnuté bankami nefinančním podnikům v ČR - nové obchody*. V ní jsou data za různé kategorie. První kategorií jsou data za *Úvěry celkem bez kontokorentů, revolvingových úvěrů a pohledávek z kreditních karet*. Tato kategorie obsahuje data za úvěry bez ohledu na jejich výši, avšak s vyloučením jmenovaných produktů. Z těchto dat zřejmě vycházel stěžovatel. Byť to takto výslovně neuvádí, tak jím použitá data této kategorii odpovídají. Dále daná sestava obsahuje podkategorie pro různé objemy čerpaných prostředků, fixace sazby apod. Tyto podkategorie nejsou pro posouzení zákonné sazby relevantní (nadměrné odpočty mohou být v různé výši). Vedle toho však obsahuje daná sestava ještě kategorii *Kontokorenty, revolvingové úvěry a pohledávky z kreditních karet*. Daná kategorie se naopak Nejvyššímu správnímu soudu jeví být relevantní, jelikož se typově bude jednat o ty úvěrové produkty, které mohou podnikatelé použít k překlenutí problémů s cash flow, jež jim vzniknou zadržováním nadměrného odpočtu. Oproti stěžovateli se proto Nejvyšší správní soud domnívá, že je nutné zákonnou sazbu srovnat s oběma kategoriemi.

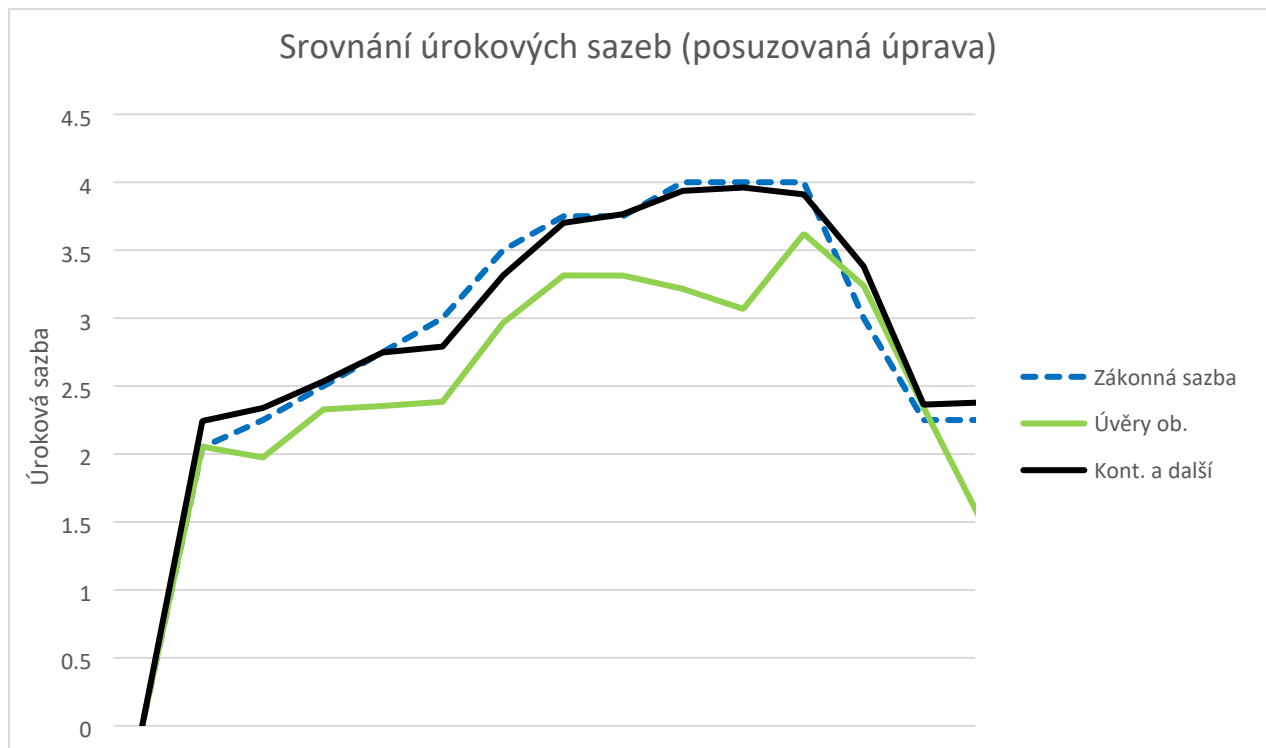
Níže tedy Nejvyšší správní soud srovnává zákonnou sazbu jak s úroky na „běžných“ podnikatelských úvěrech, tak s úroky na kontokorentech, revolvingových úvěrech a pohledávkách na kreditních kartách.

pokračování

Tabulka 1: Srovnání sazeb (po čtvrtletích)

Období	Zákonná sazba	Úvěry celkem bez kontokorentů, revolvingových úvěrů a pohledávek z kreditních karet	Kontokorenty, revolvingové úvěry a pohledávky z kreditních karet
30.6.2017	2,05	2,05	2,24
30.9.2017	2,25	1,97	2,34
31.12.2017	2,5	2,33	2,53
31.3.2018	2,75	2,35	2,75
30.6.2018	3	2,38	2,79
30.9.2018	3,5	2,97	3,31
31.12.2018	3,75	3,31	3,70
31.3.2019	3,75	3,31	3,77
30.6.2019	4	3,22	3,94
30.9.2019	4	3,07	3,96
31.12.2019	4	3,62	3,91
31.3.2020	3	3,24	3,38
30.6.2020	2,25	2,34	2,36
30.9.2020	2,25	1,47	2,38

[40] Z těchto dat plyne, že zákonná sazba skutečně náklady na úvěry poskytované nefinančním podnikům (po dobu účinnosti posuzované úpravy) pokrývala. Při srovnání



s daty za úvěry obecně (bez kontokorentů, revolvingových úvěrů a pohledávek z kreditních karet) je závěr jednoznačný. Zákonná sazba náklady na tyto úvěry takřka po celé období převyšovala (někdy i poměrně výrazně). Jedinou výjimkou je první polovina roku 2020. Ani v tomto období však nebyla zákonná sazba výrazně nižší. Při srovnání s kontokorenty, revolvingovými úvěry a pohledávkami z kreditních karet není situace již tak jednoznačná, stále ale zákonná sazba náklady na tyto úvěry v zásadě pokrývala. Zákonná sazba byla stejná nebo vyšší než úrok na těchto úvěrech v 7 ze 14 čtvrtletí v daném období. I v těch případech, kdy byla zákonná sazba nižší, se však nejednalo o významnější rozdíly (pohybovaly se v desetinách procentních bodů). Srovnání sazeb pro názornost Nejvyšší správní soud zobrazuje i na grafu:

[41] Unijní právo každopádně nepožaduje úplnou přesnost stanovené výše úroků. Soudní dvůr uvádí, že stanovený úrok je paušalizovaný, a proto může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta (rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 2. 2018, *Nidera*, C-387/16, ECLI:EU:C:2018:121, bod 36). Důležité je to, že stanovená sazba v zásadě (s možností určitých menších odchylek) náklady na úvěr pokrývá. Z tohoto pohledu tedy požadavky efektivity a daňové neutrality zákonná sazba úroku ve výši repo sazba + 2 procentní body splňuje.

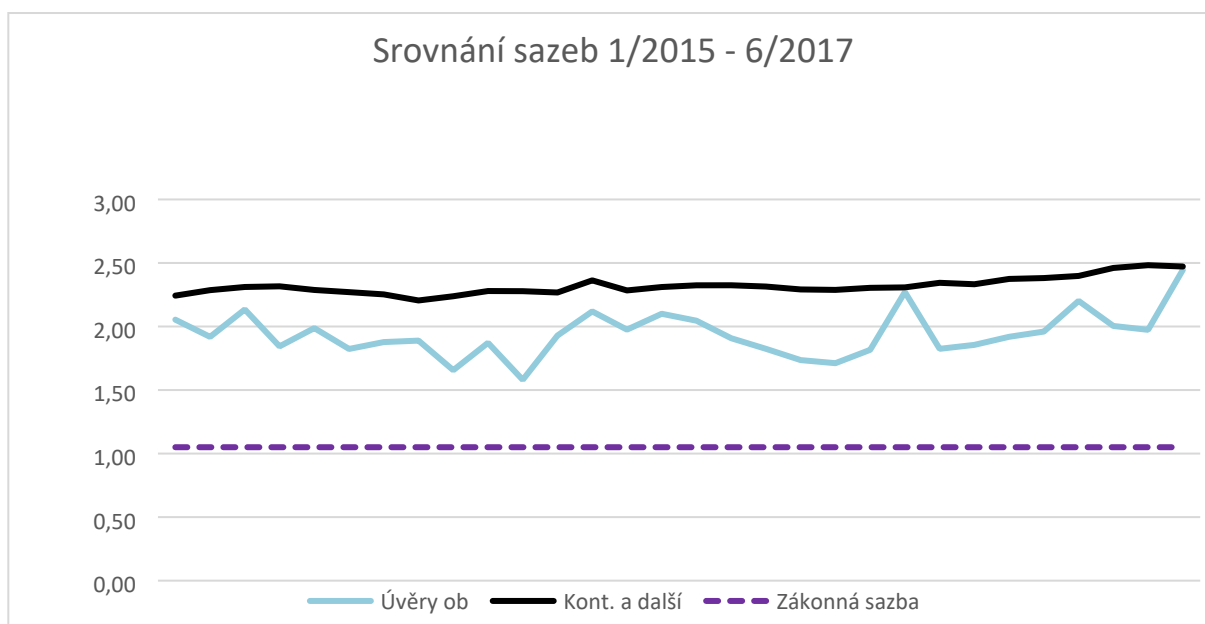
[42] Co se týče argumentace žalobkyně, tak ta ve vyjádření ke kasační stížnosti argumentovala tím, že z usnesení *Sole-Mizo II* plyne, že úrok z nadměrného odpočtu musí být alespoň ve výši základní sazby centrální banky zvýšené o dva procentní body. Jak již bylo vysvětleno v bodu [34] výše, tento výklad usnesení *Sole-Mizo II* správný není. I pokud by však byl, samozřejmě by posuzovaná právní úprava (která stanoví sazbu úroku právě v této výši) takový požadavek splňovala. Dále žalobkyně argumentovala srovnáním s náklady na spotřebitelské úvěry. Jak již bylo rovněž vysvětleno v bodu [39] výše, takové

pokračování

srovnání na místě nebylo, jelikož je stanovený úrok třeba posuzovat s ohledem na náklady na úvěr poskytovaný nefinančním podnikům (podnikatelům, nikoliv spotřebitelům).

[43] Pro úplnost se Nejvyšší správní soud vyjadřuje i k argumentaci žalobkyně v řízení před krajským soudem. Žalobkyně tam předně argumentovala vývojem právní úpravy. Od 1. 1. 2021 je totiž účinná úprava, která stanoví jiný mechanismus výpočtu úroku z nadměrného odpočtu. Žalobkyně argumentuje, že zákonodárce si byl vědom rozporu dosavadní úpravy s unijním právem, a proto sazbu zvýšil, aby tento rozpor odstranil. Tento argument neobstojí. Předně neplatí, že by se sazba od 1. 1. 2021 zvýšila; změnil se mechanismus výpočtu. Podle současného znění § 254a daňového řádu platí, že *Výše úroku z daňového odpočtu odpovídá polovině úroku z prodlení*. Například v současnosti by tak sazba úroku vycházela podle zde posuzované úpravy (účinné do 31. 12. 2020) vyšší než podle úpravy současné. Podle současné úpravy je úrok z nadměrného odpočtu 6,88 % $[(5,75 + 8)/2]$; podle úpravy účinné do 31. 12. 2020 by byl 7,75 % $(2 + 5,75)$. Především ale ze skutečnosti, že se změnila právní úprava nelze jakkoliv dovozovat, že by snad předchozí úprava byla v rozporu s unijním právem. Lepším argumentem by bylo poukázat na důvodovou zprávu k zákonu 170/2017 Sb., který zde posuzovanou úpravu zavedl. Důvodová zpráva zmiňuje mj. to, že „*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.*“. Předkladatel zákona tedy vycházel z jiných východisek než Soudní dvůr v rozsudku *Sole-Mizo*. To však samo o sobě rozpor s unijním právem nezakládá. Jak výslovně uvedl generální advokát v bodu 92 svého stanoviska ve věci *Sole-Mizo*: „*jakmile jsou opatření poskytnutá jednotlivcům členskými státy v souladu s unijním právem, skutečnost, že důvody pro jejich použití jsou chybné, neznamená, že odporují unijnímu právu.*“.

[44] Dále žalobkyně argumentovala v tom smyslu, že pokud byla podle rozsudku *EP Energy Trading* příliš nízká sazba ve výši repo sazba + 1 procentní bod, pak je příliš nízká i sazba ve výši repo sazba + 2 procentní body. Ani toto však není pádný argument. Jakkoliv se totiž může zdát rozdíl v sazbě malý, ekonomicky byl poměrně výrazný. Po celou dobu účinnosti úpravy posuzované v rozsudku *EP Energy Trading* byla repo sazba ve výši 0,05 %. Rozdíl mezi sazbou ve výši repo sazby + 1 procentní bod a repo sazby + 2 procentní body byl tedy takřka dvojnásobný. Pokud pak provedeme stejné srovnání, jako bylo výše provedeno pro posuzovanou úpravu, i pro úpravu účinnou (avšak pro rozpor s unijním právem neaplikovatelnou) mezi 1. 1. 2015 a 30. 6. 2017, vychází zcela jiný výsledek:



[45] Pro úpravu účinnou mezi 1. 1. 2015 a 30. 6. 2017 tedy skutečně platilo, že zákonná sazba byla nedostatečná. To však z výše uvedených důvodů neplatí pro sazbu posuzovanou v této věci.

[46] Nejvyšší správní soud tedy shledal, že úprava úroku z nadměrného odpočtu účinná od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 byla v souladu s principem efektivity a zásadou daňové neutrality. Pokrývala totiž průměrné náklady na úvěry poskytované nefinančním podnikům.

III. 4) Soulad úroku z nadměrného odpočtu s principem rovnocennosti

[47] Princip efektivity (v tomto případě ve spojení se zásadou daňové neutrality) není jediným požadavkem na vnitrostátní úpravu, který unijní právo klade. Dalším požadavkem je princip rovnocennosti. Jak již bylo výše vysvětleno, princip rovnocennosti požaduje, aby unijní nároky nebyly diskriminovány oproti nárokům plynoucím z vnitrostátního práva. Pravidla pro unijní nároky tak nesmí být méně příznivá než pravidla pro podobné vnitrostátní nároky (rozsudek Soudního dvora ze dne 14. 12. 1995, *Van Schijndel*, C-430/93, ECLI:EU:C:1995:441). Na stranu druhou princip rovnocennosti nevyžaduje, aby členské státy na unijní nároky použily svůj nejpříznivější právní režim (rozsudek Soudního dvora ze dne 15. 9. 1998, *Edis*, C-231/96, ECLI:EU:C:1998:401). Členské státy tedy mohou na různé nároky aplikovat různé právní režimy; postačí, že se stejný režim použije na podobné unijní a vnitrostátní nároky (rozsudek *Edis*). Podobnost unijních a vnitrostátních nároků se posuzuje z hlediska jejich předmětu, důvodu a hlavních znaků (rozsudek Soudního dvora ze dne 29. 10. 2009, *Pontin*, C-63/08, ECLI:EU:C:2009:666). Pokud neexistuje žádný srovnatelný nárok, je posuzovaná úprava v souladu s principem rovnocennosti (rozsudek Soudního dvora z 10. 7. 1997, *Palmisani*, C-261/95, ECLI:EU:C:1997:351). Soudní dvůr pak zpravidla nechává posouzení souladu vnitrostátní úpravy s principem rovnocennosti na vnitrostátních soudech; poskytuje pouze určitá obecná vodítka, jak při tomto posouzení postupovat (viz například rozsudek *Palmisani*).

pokračování

[48] V nyní řešené věci je tedy třeba posoudit, zda byl úrok z nadměrných odpočtů (dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020) znevýhodněn oproti některému podobnému vnitrostátnímu institutu.

[49] Prvním úrokem, jehož srovnání se s úrokem z nadměrného odpočtu nabízí, je úrok z vratitelného přeplatku dle § 253a daňového řádu. Soudní dvůr se zabýval maďarskou obdobou tohoto úroku v rozsudku *Sole-Mizo* (viz popis těchto závěrů v bodě [29] výše). Byť konečné posouzení nechal na maďarské soudy, uvedl, že daný úrok není podobný úroku z nadměrného odpočtu. Úrok z vratitelného přeplatku je totiž sankcí pro finanční orgány za pozdní vyřízení žádosti o vrácení přeplatku; tedy sankcí za to, že finanční správa neuhradila včas splatný dluh. Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje i v kontextu právního řádu ČR. Specifickým rysem úroku z nadměrného odpočtu je totiž skutečnost, že tento úrok dopadá na aktivitu finanční správy, která je legitimní. Tuto skutečnost zdůrazňuje jak tuzemská judikatura (*Kordárna*, bod 25), tak judikatura Soudního dvora (*Enel Maritsa Iztok*, body 52-53). Finanční správa musí mít možnost v případě pochybností nadměrný odpočet prověřit. Toto prověřování by mělo být samozřejmě co nejrychlejší. Nicméně může být „podle okolností velmi časově variabilní a zcela legitimně se může „táhnout“ v některých výjimečných případech i po dobu několika let“ (*Kordárna*, bod 25). Na této skutečnosti dle Nejvyššího správního soudu nic nemění ani to, že zákon upravil určitá období, kdy úrok nepřirůstá (§ 254a odst. 2 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020). Byť se tyto výjimky snaží zabránit tomu, aby daňový subjekt řízení záměrně protahoval, neplyne z nich, že by úrok přirůstal jen po dobu nedůvodných průtahů daňových orgánů. I samotné provádění kontrolních postupů totiž může být časově náročné. To platí tím spíše, pokud je potřeba využít například institutu mezinárodního dožádání. Využití těchto institutů přitom je (v těch případech, v nichž jsou skutečně potřeba) legitimní. Naopak pokud daňové orgány nevrátí vratitelný přeplatek ve stanovené lhůtě, jednají zpravidla nelegitimně. Řečeno jinak, v ideálně fungující finanční správě bude stále docházet k prověřování nadměrných odpočtů, a bude tak vyplácen úrok z nadměrných odpočtů. V takové (ideální) finanční správě však nebude docházet k pozdě vrácenému vratitelnému přeplatku. Úrok z vratitelného přeplatku proto není podobným institutem úroku z nadměrného odpočtu z hlediska principu rovnocennosti.

[50] Druhým úrokem, jehož srovnání se s úrokem z nadměrného odpočtu nabízí, je úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020). Dle Nejvyššího správního soudu pro tento úrok v zásadě platí to stejné, co uvedl výše k úroku z vratitelného přeplatku. I tento úrok postihuje protiprávní jednání správce daně, a je tedy v tomto ohledu odlišný od úroku z nadměrného odpočtu.

[51] Třetím úrokem, jehož srovnání se s úrokem z nadměrného odpočtu nabízí, je úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu. U tohoto úroku je první odlišností od úroku z nadměrného odpočtu již to, že postihuje daňový subjekt, nikoliv správce daně. V postavení správce daně a daňového subjektu je řada odlišností (jedná se o vrchnostenský vztah). Tyto odlišnosti mohou být důvodem pro rozdíly oproti úroku z nadměrného odpočtu spíše než případný unijní původ druhého jmenovaného úroku. Navíc rovněž platí, že úrok z prodlení postihuje v zásadě nelegitimní jednání daňového subjektu (tedy pozdní úhradu splatné daně či neoprávněné uplatnění odpočtu či daně). Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že v akademické diskusi se objevuje názor, že právě ze srovnání s úrokem z prodlení plyne, že nyní posuzovaná úprava úroku z nadměrného odpočtu je s principem rovnocennosti

v rozporu (Fuksová J., Halíček R. Úrok ze zadržného odpočtu DPH v kontextu evropského práva: judikturní zásahy, reakce zákonodárce a přetrvávající intertemporální otázky. *Obchodněprávní revue* 4/2021, s. 255). Autoři článku poukazují na důvodovou zprávu k daňovému řádu, z níž plyne, že úrok z prodlení „je stanoven jako ekonomická nábrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Jedná se v podstatě o cenu finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou“. To podobné lze tvrdit (byť naopak ve vztahu k daňovému subjektu) i o úroku z nadměrného odpočtu. Bylo by tedy možné takto dovozovat, že se jedná o podobné instituty. Nejvyšší správní soud však uvedenému prohlášení v důvodové zprávě rozumí spíše tak, že zdůrazňuje, že úrok z prodlení není trestem. S tím Nejvyšší správní soud souhlasí, a nakonec z toho vychází i ve své judikatuře (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, čj. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS či rozsudek NSS ze dne 19. 12. 2017, čj. 8 Afs 181/2017-31). To ale neznamená, že musí u úroku sankční prvek zcela chybět. I instituty primárně kompenzačního charakteru (úroky) mohou obsahovat svou sankční složku. Obdobně například v soukromém právu jsou rozlišovány smluvní úroky (dispozitivně upravené v § 1802 občanského zákoníku) a úroky z prodlení (dispozitivně upravené v § 1970 občanského zákoníku). V obou případech se jedná o úroky. Avšak u úroků z prodlení je významná i jejich sankční funkce, což se projevuje v jejich výši. Bez zajímavosti při této analogii není ani skutečnost, že výše smluvního úroku je subsidiárně (nestanoví-li zvláštní předpis jinak) stanovena tak, že se použijí *obvyklé úroky požadované za úvěry, které poskytují banky v místě bydliště nebo sídla dlužníka v době uzavření smlouvy* (§ 1802 občanského zákoníku). Jak bylo výše v části III.3 blíže vysvětleno, nyní posuzovaná úprava tomuto hledisku rovněž odpovídá. Nejvyšší správní soud však z této analogie nedovozuje nic víc než to, že u úroků může být (ale nutně nemusí) přítomna i složka sankční. Aby se stále jednalo o úrok, a nikoliv o trest, nemůže tato složka významně převážit nad kompenzační povahou úroku. Může ale být přítomna – a u úroku z prodlení přítomna typicky bude.

[52] Čtvrtým úrokem, jehož srovnání se s úrokem z nadměrného odpočtu nabízí, je úrok z posečkané částky dle § 157 odst. 2 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020). Oproti výše zvažovaným úrokům není u úroku z posečkané částky sankční složka tak výrazná. Úrok z posečkané částky sice přirůstá v důsledku prodlení daňového subjektu, avšak vzhledem k povolenému posečkání sankční složka úroku odpadá nebo je přinejmenším výrazně oslabena. V tomto ohledu (absence – či alespoň oslabení – sankční složky) je úrok z posečkané částky podobný úroku z nadměrného odpočtu. Jistou podobnost nepřímou potvrzuje i skutečnost, že daňový řád od 1. 1. 2021 stanoví pro úrok z posečkané částky a úrok z nadměrného odpočtu stejnou úrokovou sazbu. Přesto však ani úrok z posečkané částky není podobným institutem úroku z nadměrného odpočtu z pohledu principu rovnocennosti.

[53] Posečkání je pojímáno jako dobrodiní (beneficium) ze strany státu (rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2015, čj. 3 Afs 74/2014-29). Důvody pro jeho povolení jsou předně sociální či ekonomické povahy. Podle § 156 odst. 1 písm. a) až c) daňového řádu tedy může být posečkání povoleno, pokud by úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu, pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu či jím vyživovaných osob, nebo pokud by úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu. Dále jsou to podle § 156 odst. 1 písm. d) a e) daňového řádu důvody v zásadě praktické povahy. Pokud je některý stanovený důvod naplněn lze buď posečkat s úhradou daně, anebo rozložit její úhradu na splátky. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelem, že posečkání daně je institut podobný prominutí

pokračování

příslušenství daně. Obdobně u prominutí příslušenství daně tak správní praxe (pro nyní posuzované období vyjádřená v pokynu GFŘ-D-21 k promíjení příslušenství daně z 12. 2. 2015) dovozovala, že důvody pro prominutí budou převážně sociální, ekonomické či praktické povahy. Z důvodů sociální povahy tak byl uznáván například nepříznivý zdravotní stav daňového subjektu či jeho postižení živelnou pohromou. Platí proto, že daňový řád upravoval komplex institutů, jejichž smyslem bylo zohlednit individuální situaci daňového subjektu a podle okolností mu prominout určitou část dluhu či poskytnout určitou individuální úlevu. Jednalo se tak o daňové období prominutí dluhu v soukromém právu. I v soukromém styku běžně dochází k tomu, že věřitel část dluhu dlužníkovi promine, dohodne si s ním splátkový kalendář, na určitou dobu mu sníží úrok a podobně. V soukromém styku je takové jednání ponecháno zcela na vůli stran (a tedy primárně na vůli věřitele). V právu daňovém je tento postup svázán určitými pravidly; stále však hraje uvážení (správní uvážení) důležitou roli. U posečkaní daně je stanoven jednotný úrok, který po dobu posečkaní přirůstá namísto úroku z prodlení. U prominutí příslušenství daně takto jednotná „sazba úlevy“ stanovená není (byť určitá pravidla plynou ze správní praxe). V obou případech je ale v zásadě na uvážení státu (ať již moci zákonodárné či výkonné), jaké úlevy bude za jakých situací poskytovat. Stanovené výše této úlevy (ať již zhmotněné v rozdílu mezi úrokem z posečkané částky a úrokem z prodlení – ve „slevě“, kterou po dobu posečkaní daňový subjekt obdrží – či v rozsahu prominutí příslušenství daně) tedy primárně nevychází z určité ekonomické veličiny. Z ničeho neplyne, že by úrok z posečkané částky byl stanoven tak, aby umožnil státu nahradit výpadek daňového příjmu jinými zdroji nebo něco podobného.

[54] Úrok z nadměrného odpočtu je svou povahou odlišný. Nejedná se o dobrodiní ze strany daňového subjektu, který by dobrovolně poskytl své finanční prostředky státu. Jedná se o paušalizovanou náhradu škody, která daňovému subjektu vznikla tím, že stát prováděl – legální a legitimní – prověřování vykázaného odpočtu. Cílem tedy není zohlednit individuální situaci dlužníka (státu), ale nahradit hospodářské znevýhodnění daňového subjektu, k němuž činností státu došlo. Výše proto není libovolná, ale sazba úroku musí pokrývat (byť paušalizovaně, a tedy obecně) náklady na pokrytí výpadku v cash flow daňového subjektu. Nárok na úrok z daňového odpočtu pak vzniká automaticky, jsou-li splněny stanovené podmínky. Není tedy závislý na uvážení věřitele ani nezohledňuje všechny aspekty dané situace.

[55] S ohledem na veškeré uvedené odlišnosti se Nejvyšší správní soud domnívá, že úrok z nadměrného odpočtu skutečně není podobným institutem úroku z posečkané částky ve smyslu principu rovnocennosti. Je pravdou, že u obou těchto úroků chybí (či je alespoň významně oslabena) sankční složka. Tam však podobnost těchto institutů končí. Pokud se má dle judikatury Soudního dvora EU posuzovat podobnost institutů z hlediska jejich předmětu, důvodu a hlavních znaků, pak prakticky z žádného z těchto hledisek si nejsou tyto dva úroky podobné.

[56] Nejvyšší správní soud proto (ani v návaznosti na vyjádření účastníků) neshledal, že by byl v právním řádu ČR jakýkoliv institut, který by byl úroku z nadměrného odpočtu podobný ve smyslu principu rovnocennosti. Vzhledem k tomu, že takový institut v tuzemském právním řádu není, je posuzovaná úprava v souladu s principem rovnocennosti.

VI. Závěr a náklady řízení

[57] Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů shledal § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 v souladu s unijním právem. Tato úprava byla v souladu s principem efektivity a zásadou daňové neutrality. Pokrývala totiž průměrné náklady na úvěry poskytované nefinančním podnikům. Rovněž byla tato úprava v souladu s principem rovnocennosti. V právním řádu ČR není žádný institut, který by byl úroku z daňového odpočtu podobný (ve smyslu kritérií principu rovnocennosti) a oproti němuž by byl úrok z nadměrných odpočtů znevýhodněn.

[58] Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost s ohledem na výše uvedené důvodnou, a napadený rozsudek krajského soudu proto zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). V dalším řízení rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 25. dubna 2024

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu