



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **KART ARENA BRNO, s. r. o.**
sídlem Křížkovského 516/51, Brno
zastoupen TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o.
sídlem Jiráskova 1284, Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2022, č. j. 3741226/22/3001-51522-712313,

takto:

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 30. 8. 2022, č. j. 3741226/22/3001-51522-712313, se ruší a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 456 Kč k rukám TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s. r. o. do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Shrnutí podstaty věci

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného, kterým podle § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, žalovaný zamítl námitku žalobce proti vyrozumění o výši úroku z daňového odpočtu ze dne 28. 3. 2022, č. j. 1206014/22/3001-51522-712313.
2. Žalobce námitku podal, neboť nesouhlasil s výší úroku přiznaného za období od 26. 5. 2018 do 31. 12. 2020 dle § 254a daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Žalobce měl za to, že je dané ustanovení v rozporu s unijním právem a nemělo tak být aplikováno. Žalovaný námitce nepřisvědčil, neboť dospěl k závěru, že výši úroku nelze považovat za nepřiměřenou. Výše úroku odpovídá požadavkům unijního práva.

II. Shrnutí procesního postojе žalobce

3. Žalobce brojí proti aplikaci § 254 odst. 2 písm. c) a odst. 3 daňového řádu. Žalobce nesouhlasí s dobou úročení ani s výší úroku týkající se zadržovaného nadměrného odpočtu. Žalobce má za to, že daná ustanovení jsou v rozporu s unijním právem. Žalobce rovněž namítá, že došlo k porušení jeho procesních práv, neboť nebyl před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen s novými podklady a závěry.
4. Ze shora uvedených důvodů žalobce navrhuje, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil. Na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí procesního postojе žalovaného

5. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a setrvává na svém právním názoru. Podrobně se vypořádává s jednotlivými žalobními námitkami, aniž by jakoukoli shledal důvodnou.
6. Žalovaný navrhuje, aby zdejší soud žalobu zamítl. Žalovaný na svém procesním postoji setrval během celého řízení před zdejším soudem.

IV. Posouzení věci

7. Žaloba byla podána včas (§ 72 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního /dále jen „s. ř. s.“/), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.).
8. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná; rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky dle § 51 s. ř. s.

9. Zdejší soud se nejdříve zabýval námitkou žalobce, že žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť učinil obsahem napadeného rozhodnutí nové podklady a závěry, se kterými žalobce nebyl seznamem a nemohl na ně reagovat. Napadené rozhodnutí se tak stalo překvapivým. K tomuto žalobce ještě dodává, že jestliže je námitce podle § 159 daňového řádu přiznán statut řádného opravného prostředku, je současně třeba zachovat ústavně zakotvené právo na spravedlivý proces. Žalovaný tak měl § 115 odst. 2 daňového řádu analogicky aplikovat i v nyní posuzované věci. Žalovaný však této povinnosti nedostál.
10. Žalovaný k této žalobní námitce upozornil na skutečnost, že v případě podání námítky se nejedná o klasické odvolací řízení, na které § 115 odst. 2 daňového řádu míří. Z daňového řádu nevyplývá povinnost správce daně před vydáním rozhodnutí o námitce nejdříve daňový subjekt seznámit se zjištěnými skutečnostmi a podklady a umožnit mu se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřit. Žalovaný dále uvádí, že námitka žalobce ohledně výše úroku byla obecně formulovaná a nebyla podložena patřičnou argumentací nebo konkrétními čísly. To za žalobce učinil až žalovaný. V návaznosti na veřejně dostupné informace vedené Českou národní bankou (ČNB) dospěl žalovaný k závěru, že úrok z daňového odpočtu byl předepsán v souladu s daňovým řádem a unijní úpravou. Žalovaný se neodchýlil od právního názoru a s tím souvisejícího výpočtu úroku vyjádřeného ve vyznění a nebylo tak třeba s tímto seznamovat žalobce před vydáním rozhodnutí.
11. Podle § 251a odst. 4 daňového řádu je proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku.
12. Podle § 159 odst. 2 daňového řádu se námitka podává u správce daně, který úkon provedl.
13. Podle § 159 odst. 3 daňového řádu správce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změni nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne. Rozhodnutí, kterým je námitce v plném rozsahu vyhověno, se neodůvodňuje.
14. Podle § 159 odst. 4 daňového řádu se v řízení o námitce použije obdobně § 111 odst. 5 a § 112. Proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky.
15. Podle § 159 odst. 5 daňového řádu v případě, kdy námitka směřuje proti rozhodnutí správce daně, je řádným opravným prostředkem proti tomuto rozhodnutí. Řádným opravným prostředkem námitka není ve vztahu k ustanovení vylučujícímu uplatnění řádného opravného prostředku.
16. Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, č. 283/2020 k § 251a odst. 4 daňového řádu uvádí: „Ve vztahu k úrokům hrazeným daňovým subjektem je aplikovatelnost námítky dovozována již dnes s ohledem na zakotvení těchto úroků v rámci úpravy platební fáze správy daní; naopak v případě úroků hrazených správcem daně je toto použití bez dalšího diskutabilní a stávající daňový řád jej řeší výslovnou normou § 254 odst. 5 a § 254a odst. 5. Institut námítky současně prochází dílčí úpravou v rámci § 159 daňového řádu, kde by měla být zejména výslovně řešena otázka využitelnosti námítky i v případě nečinnosti (nekonání) správce daně, což by mělo vést k nesporné přípustnosti námítky ve všech situacích vztahujících se k oblasti úroků. Daňový subjekt tak bude mít univerzální nástroj vedoucí k vydání rozhodnutí správce daně, které lze případně následně napadnout správní žalobou. Opuštěna je současně speciální přípustnost odvolání proti rozhodnutí o námitce, která byla výslovně upravena v případě úroku

z neoprávněného jednání správce daně a úroku z daňového odpočtu (avšak již nikoliv v případě úroku z vratitelného přeplatku a úroku z prodlení). Námitka se na základě speciální normy § 251a odst. 4 daňového řádu uplatní i v případě, že správce daně vyrozumí o předpisu úroku formou platebního výměru (srov. též 159 odst. 5 daňového řádu).“

17. Obdobně se vyjadřuje též komentářová literatura (NOVÁKOVÁ, Petra. § 251a [Společná ustanovení o úrocích]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 998.): „*Opravným prostředkem proti postupu správce daně v souvislosti jak s předepsáním úroku na osobní daňový účet, tak i s jeho výplatou daňovému subjektu je námitka. Námitka bude v daném případě opravným prostředkem i proti nečinnosti správce daně (nepředepsání úroku). Teprve po vyčerpání tohoto opravného prostředku je daňový subjekt oprávněn napadnout postup správce daně ve správním soudnictví.*“
18. Právní úprava daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, tedy jako opravný prostředek proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku stanovuje námitku, o níž rozhoduje sám dotčený správce daně.
19. Zdejší soud souhlasí s tím, že napadené rozhodnutí v posuzované věci obsahuje nové podklady (statistiky publikované ČNB) i závěry. Ve vyrozumění, proti kterému byla námitka podána, je totiž bez dalšího pouze aplikována účinná právní úprava. Takový postup není chybný. Rozhodnutí o námitce potom obecně bude obvykle obsahovat nové podklady a závěry, neboť bude muset reagovat na argumentaci v námitce, přičemž ve vyrozumění o předepsání úroků bude zpravidla pouze aplikována právní úprava na zjištěný skutkový stav bez podrobnějšího odůvodnění. Nebylo tedy povinností správce daně se z vlastní iniciativy ve vyrozumění zabývat souladem relevantní tuzemské právní úpravy s unijním právem. Nadto je zdejšímu soudu z rozhodovací činnosti známo, že orgány finanční správy setrvávají na názoru ohledně souladu dané úpravy s unijním právem. Otázkou však zůstává, zda je žalovaný povinen s novými podklady a závěry před vydáním rozhodnutí o námitce seznámit daňový subjekt.
20. Z výše uvedeného vyplývá, že námitka je řádným opravným prostředkem ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s. Zároveň však z výše uvedeného vyplývá, že v případě podání námitky se nejedná o klasické odvolací řízení (jak uvádí žalovaný). Dle § 159 daňového řádu je řízení o námitkách víceméně neformální – orgán, který o námitkách rozhoduje, totiž podle § 159 odst. 3 věty první daňového řádu pouze námitku posoudí a rozhodne o ní, aniž by musel činit jakékoli další úkony. Z úpravy odvolacího řízení dle daňového řádu zákonodárce odkázal pouze na dvě ustanovení, která se mají použít obdobně v případě námitky - § 111 odst. 5 (změna místní příslušnosti v odvolacím řízení) a § 112 (náležitosti odvolání).
21. Zdejší soud tak má za to, že úmyslem zákonodárce nebylo ztotožnit „řízení“ o námitce s běžným odvolacím řízením. Zdejší soud tento úmysl plně respektuje, přičemž se nedomnívá, že by daná úprava byla protiústavní. Rozhodnutí o námitce pak může být podrobeno přezkumu ve správním soudnictví, ve kterém se může adresát rozhodnutí domáhat ochrany svých veřejných subjektivních práv. Ostatně právě tak jako to činí v posuzované věci žalobce. Žalovaný nepostupoval v rozporu se zákonem, pokud při rozhodování o námitce dle § 159 daňového řádu neaplikoval § 115 odst. 2 daňového řádu (neseznámil žalobce s novými podklady a závěry). Konečně přiléhává není ani argumentace žalobce o překvapivosti rozhodnutí, žalovaný setrval na aplikaci účinné právní úpravy (nepovažoval ji za rozpornou s unijním právem), tento svůj závěr pak „pouze jako odpověď“ na podanou námitku odůvodnil.

22. Na druhou stranu se však zdejší soud nemohl ztotožnit s návrhem žalovaného na částečné odmítnutí žaloby z důvodu, že žalobce v podané námitce namítal rozpor s unijním právem pouze vzhledem k výši úroků (§ 254a odst. 3 daňového řádu), nikoliv vzhledem k podmínkám úročení (§ 254a odst. 2 daňového řádu).
23. K tomu soud předně odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 26. 8. 2008, č. j. 7 Afs 54/2007 – 62, podle něhož: *„Žalobce zajisté nemůže účinně zpochybňovat zákonnost postupu žalovaného správního orgánu a vytýkat mu jako procesní vadu, že se nevypořádal se skutečnostmi či právními námitkami, které ve správním řízení neuvedl nebo které uplatnil opožděně, může však bez omezení namítat nesprávné právní posouzení věci, k němuž žalovaný svým postupem dospěl.“*
24. Jak správně žalobce uvádí v replice, v žalobě nenamítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, tedy, že se žalovaný s námitkou doby úročení nevypořádal, nýbrž nesoulad úpravy doby úročení s unijním právem. To je přitom bezesporu otázkou právního posouzení, nikoliv otázkou skutkovou. Žalobce tak může v žalobě takovou námitku účinně vznést, aniž by ji před tím vymezil v námitce. Citovaný závěr Nejvyššího správního soudu přitom dle zdejšího soudu představuje jeden ze základních principů správního soudnictví (v zásadě neomezenost hmotněprávních námitek). Nadto ani z právní úpravy námitky v § 159 daňového řádu žádná specifikata, která by tento princip modifikovala, nevyplývají. Jak přitom žalobce výstižně uvádí, dle s. ř. s. se nevyžaduje vyčerpání všech námitek, které budou předobrazem žalobních námitek, ale vyčerpání řádných opravných prostředků.
25. Dále se zdejší soud bude zabývat meritem věci, tedy posouzením souladu napadené právní úpravy s unijním právem.
26. 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.
27. 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.
28. 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.
29. Žalobce se domáhá toho, aby v projednávané věci nebyla aplikována sporná právní úprava, kterou považuje za rozpornou s unijním právem, ale aby bylo postupováno podle rozsudku

NSS ze dne 16. 7. 2020 č. j. 1 Afs 445/2019–47 (rozsudek EP ENERGY TRADING). Konkrétně napadá úpravu doby úročení a sazby úroku.

30. Z rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, (rozsudek KORDÁRNA) vyplývá, že uplatní-li plátce DPH nárok na nadměrný odpočet a částka odpovídající tomuto nároku je mu v důsledku prověřování oprávněnosti nároku vyplacena později než v době tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za něž nárok na odpočet uplatnil, náleží plátcovi za období od počátku čtvrtého měsíce od skončení zdaňovacího období, za něž nárok uplatnil, do dne uhrazení nadměrného odpočtu plátcovi úrok z oprávněně uplatněné částky ve výši stanovené podle § 155 odst. 5 daňového řádu (tehdy nejbližšího institutu obsaženého v daňovém řádu), tedy úrok ve výši odpovídající roční výši repo sazby stanovené ČNB zvýšený o 14 procentních bodů od počátku čtvrtého měsíce po skončení zdaňovacího období, za něž plátce uznaný nadměrný odpočet uplatnil, do dne uhrazení tohoto nadměrného odpočtu správcem daně.
31. Na toto rozhodnutí reagoval zákonodárce přijetím úpravy § 254a daňového řádu, která v době od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 přiznávala za určitých podmínek daňovým subjektům nárok na úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. NSS nicméně následně v rozsudku EP ENERGY TRADING s odkazem na rozsudek Soudního dvora ve spojených věcech Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági (dále jen „rozsudek Sole-Mizo“) dospěl k závěru, že tato právní úprava je co do stanovení úročeného období i výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak tohoto ustanovení užilo, platí podle NSS nadále pravidla vymezená v rozsudku KORDÁRNA. Daňovému subjektu proto náleží úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za dobu od uplynutí tříměsíční lhůty ode dne následujícího po posledním dni příslušného zdaňovacího období do dne uhrazení nadměrného odpočtu správcem daně.
32. Zákonodárce dále zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, novelizoval předmětný § 254a daňového řádu, v němž mimo jiné zvýšil tento úrok na repo sazbu stanovenou ČNB, zvýšenou o 2 procentní body. Tato úprava byla účinná od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. A tuto právní úpravu žalobce napadá.
33. Souladem aplikované sazby s požadavky evropského práva se věcně zabýval zdejší soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019 – 66, kde uzavřel, že *„[z] této judikatury lze jednoznačně dovodit, že stanovená výše úroku musí odpovídat úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Výše úroku musí odpovídat výši úrokové sazby krátkodobých úvěrů, kterou by musel v případě půjčky žalobce zaplatit, to však znění § 254a účinné od 1. července 2017 nenaplňuje, neboť z veřejně dostupných zdrojů je zřejmé, že úrok ve výši repo sazby + 2procentní body neodpovídá ani výši úroků na hypoteční úvěry, které jsou dlouhodobými úvěry. (...) Zákonodárce tedy právní úpravu koncipoval jako výši, která se pohybuje mezi úroky z vkladů a úroky z úvěrů. Už na základě takových východisek lze předpokládat, že výsledná právní úprava nemůže být v souladu s požadavky unijního práva a navazující judikatury, neboť ta jasně stanovuje požadavek na úrok ve výši, který pokryje úroky u úvěrové instituce“*.
34. Tento rozsudek byl však vydán ještě před rozsudkem NSS ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021 – 45 (dále jen „rozsudek CarTec“), dle kterého *„[i]ntertemporální norma je ze své povahy procesním a neutrálním ustanovením v tom smyslu, že subjekty práva pouze směřuje k*

určitému časovému znění normy obsahující vlastní pravidlo chování. Skutečnost, že ustanovení, na které přechodná norma odkazuje, je následně sbledáno rozporným s evropským právem, tedy na její použití nemůže mít vliv. Stěžovatel navíc polemizuje se samotným smyslem přechodných ustanovení, neboť v nynější věci jde o určení toho, jaká norma se použije pro výpočet úroku ze zadržovaného odpočtu DPH uplatněného v daňovém tvrzení, lhůta, k jehož podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. Nedává tak smyslu, aby na nynější věc dopadalo ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017, pokud ani zákonodárce jeho zpětné použití nezamýšlel. Opačný postup nabourává důvěru daňového subjektu v to, že na jeho případ nebude použita právní úprava se zpětnou účinností. Navíc, jak správně poznamenává žalobkyně, rozsudky kasačního soudu nemají derogační účinek, a tak na § 254a ve znění do 30. 6. 2017 ani na čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. nelze pohlížet jako na neexistující ustanovení“.

35. K obdobnému závěru pak NSS dospěl rovněž v rozsudku ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 139/2021 – 31, dle kterého *„předmětem posouzení v projednávané věci není výše úroku tak, jak ji stanovil zákonodárce od 1. 7. 2017, konkr., zda je či není v souladu s požadavkem evropského práva. (...) Tato otázka by byla k řešení na místě v případě, byla-li by sazba ve výši repo sazby ČNB navýšená o 2 procentní body (stanovená s účinností od 1. 7. 2017) ve věci aplikována. To znamená, že by byl posuzován odpočet vzniklý na základě přiznání podaného po 1. 7. 2017, popř. pokud by přechodná ustanovení použití této sazby stanovila i na odpočet uplatněný v daňových přiznáních podaných před účinností novely. Tak tomu však v daném věci nebylo. V nyní vedeném řízení nebylo tudíž důvodu, aby krajský soud posuzoval, zda výše úroku odpovídá evropskému právu, neboť per přechodná ustanovení, tak, jak byla nastavena, se krajský soud k samotnému § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 „nedostal“.*
36. V tamní věci přitom zdejší soud posuzoval odpočet vzniklý na základě přiznání podaného do 30. 6. 2017. Zpětným pohledem je tak zřejmé, že zabývat se v dané věci souladem aplikované sazby s požadavky evropského práva bylo nadbytečné, neboť mělo být bez dalšího postupováno v souladu s rozsudkem KORDÁRNA. Nadto zdejší soud zjistil, že v tamní věci byla kasační stížnost vzata zpět.
37. V dalších relevantních rozsudcích, tj. Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 26. 10. 2021, č. j. 52 Af 25/2021 – 55, a ze dne 12. 1. 2022, č. j. 52 Af 11/2021 – 46, Městského soudu v Praze, ze dne 12. 8. 2022, č. j. 6 Af 1/2021 – 45, a NSS ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022 – 29, se správní soudy věcným posouzením souladu aplikované sazby s požadavky evropského práva vůbec nezabývaly.
38. V rozsudku Městského soudu v Praze je reagováno právě na rozsudek CarTec: *„Pro právní hodnocení sporu mezi účastníky soud vychází zejména z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. dubna 2022, č. j. 1 Afs 80/2021-45, který byl vydán až po vydání napadeného správního rozhodnutí, a který výkladové rozpory dostatečně vyřešil (zejména s ohledem na různé výklady správce daně a daňových subjektů týkajících se judikatury navazující na rozsudek Kordárna). (...) Pro tuto souzenou věc tak z tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu podle názoru zdejšího soudu vyplývá, že po celou dobu úročení je nutné použít zásady stanovené pro výpočet úroku ve věci Kordárna, a to i na období, které následuje po nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. Tímto způsobem správce daně nepostupoval, neboť úročení rozdělil na dvě období, kdy na dobu úročení do 30. 6. 2017 použil úrokovou sazbu podle rozsudku Kordárna, poté však aplikoval jinou právní úpravu, a to ust. § 254a odst. 3 daňového řádu. Takový postup soud nepovažuje za souladný se shora uvedeným právním názorem, kdy za celou dobu úročení, pokud počátek doby úročení vznikne před dnem 1. 7. 2017, je nutné použít úrok vypočtený podle zásad rozsudku Kordárna“.*

39. Ve všech zbývajících rozsudcích, na něž účastníci řízení odkazují, pak jde o dostatečnost, resp. nedostatečnost odůvodnění orgánů finanční správy právě vzhledem k posuzování daného souladu. Správní soudy napadená rozhodnutí zrušily pro nedostatek důvodů, aniž by se meritem věci zabývaly.
40. Nadto je vhodné poukázat, že Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích v rozsudku ze dne 12. 1. 2022, č. j. 52 Af 11/2021 – 46, v rámci obiter dicta zpochybnil výše citované závěry zaujaté v rozsudku zdejšího soudu ve věci sp. zn. 31 Af 48/2019, neboť uvedl, že „[s]oud si je vědom i aktuální judikatury správních soudů k výši úroků z daňového odpočtu, přičemž není zcela přesvědčen o správnosti závěrů vyjádřených v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019–66. Krajský soud v Brně v citovaném rozsudku k věci zaujal názor, že úroková sazba ve výši repo sazby zvýšené o dva procentní body, je zjevně v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Tento závěr podložil krajský soud mimo jiné tím, že z veřejně dostupných zdrojů plyne, že úrok ve výši repo sazby zvýšené o dva procentní body neodpovídá ani výši úroku na hypoteční úvěry. Takový závěr se nejeví být zcela podloženým. Z dostupných zdrojů totiž podle zdejšího soudu plyne, že v roce 2017 činila průměrná úroková sazba hypoték 2,02 %. Nelze tedy podle soudu bez dalšího tvrdit, že úroková sazba ve výši repo sazby zvýšené o dva procentní body musí být v každém případě považována za nesouladnou s unijním právem a závěry NSS. Stanovení sazby, resp. její posouzení stran úrokové sazby, kterou by povinná osoba, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit v případě půjčky, ani nemůže být ryze individuální ve vztahu ke každému konkrétnímu daňovému subjektu. Jedná se totiž v základu o regulaci svěřenou zákonodárci, která z principu nese rysy obecnosti. Nelze vyžadovat, aby úprava naplnila veškerá představitelná kritéria vhodná a přiléhavá každému daňovému subjektu, kterému byl opožděně vrácen nadměrný odpočet DPH“.
41. Zdejší soud tak k výše uvedenému činí dílčí závěr, že zmiňovaná judikatura nepředstavuje (dostatečnou) oporu pro závěr ohledně souladu či nesouladu výše úroku s unijním právem. Ani zdejší soud se přitom k tomuto posouzení nedostal, neboť odůvodnění souladu s unijním právem ze strany žalovaného rovněž shledal nedostatečným. K dále uvedeným závěrům dospěl zdejší soud již v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, č. j. 62 Af 11/2021-49, přičemž neshledal důvod se od nich v nyní posuzované věci odchýlit. Rovněž je vhodné poznamenat, že k obdobným závěrům dospěl v recentním rozsudku ze dne 16. 11. 2023, č. j. 54 Af 16/2021 – 37, též Krajský soud v Praze.
42. Napadená 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.
43. 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.

44. 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, Kovožber, 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).
45. 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.
46. 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. Jestliže 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 efektivity a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a počítají-li se úroky z dotyčných nadměrných odpočtů DPH za dané zdaňovacího období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků“. Taková praxe nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.
47. 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).

48. Co se týče stanoviska generálního advokáta ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, ten 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 unijního práva, nestačí porovnání výše úroků s mírou inflace.
49. Z výše uvedeného dle zdejšího soudu vyplývá, že úrok z daňového odpočtu musí naplňovat kompenzační charakter – účelem úhrady úroků z daňových odpočtů je náhrada finančních ztrát, které osobě povinné k dani vznikly v důsledku nemožnosti disponovat příslušnými částkami. Aby úroková sazba odpovídala požadavkům evropského práva, musí být její výpočet „součtem“ obou zmíněných faktorů, tj. úrokové sazby, za kterou si osoba, jež není úvěrovou institucí, může půjčit zadržovanou částku na finančním trhu, a současně měnového znehodnocení, ke kterému došlo v důsledku plynutí času ode dne zadržení daňového odpočtu ode dne vrácení zadržované částky. Oba faktory představují důvod reálného ponížení majetku daňového subjektu. Proto musí úrok z daňového odpočtu kompenzovat oba faktory způsobující reálnou ztrátu na majetku daňového subjektu. Poměrování výše aplikované sazby s každým faktorem zvlášť není z pohledu výše uvedené ekonomické logiky správné, resp. není rozhodné, zda aplikovaná sazba obстоjí v porovnání s každým faktorem zvlášť, ale zda obстоjí v porovnání, ve kterém budou zohledněny oba faktory. Takové porovnání však žalovaný neprovedl.
50. To, že orgány finanční správy v dané problematice obecně zaujaly výše uvedený výklad, vyplývá rovněž z několika (i zde zmíněných) rozsudků správních soudů, viz např. rozsudek NSS ze dne 23. 9. 2022, č. j. 5 Afs 139/2021 – 31 (*„Dle stěžovatele z výše citovaného závěru SDEU plyne, že úrokovou sazbu přiznanou vnitrostátní úpravou je třeba nejdříve porovnat s inflací“*). Ostatně jedná se o výklad, který je v jejich prospěch. Zároveň se však jedná o výklad, který v rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 nemá žádnou oporu.
51. Co se týče aplikace unijního práva, 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 unijního práva. 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).“

52. 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 EP ENERGY TRADING 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 unijním právem posuzovat subjektivní nároky účastníků správních řízení i podle unijního práva. V projednávané věci se navíc žalobce unijního práva a relevantní judikatury Soudního dvora výslovně dovolával. Žalovaný proto měl jeho nárok posoudit i z hlediska souladu vnitrostátní úpravy s unijním právem. Této povinnosti se nemohl zprostit odkazem na zásadu zákonnosti. Ta totiž zahrnuje i unijní právo, a to včetně zásady jeho přednostní aplikace před vnitrostátním právem, jestliže mu odporuje.
53. Vodítko, jak konkrétně měl žalovaný postupovat, pak poskytuje právě rozsudek EP ENERGY TRADING, 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 nejnížší 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).
54. Pokud by žalovaný dospěl k závěru, že sazba určená 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 EP ENERGY TRADING a KORDÁRNA).
55. S příslušnou částí žalobní argumentace se tedy zdejší soud ztotožnil. Zdejší soud naopak nemohl vyhovět námitce ohledně doby úročení dle § 254 odst. 2 daňového řádu (též z hlediska souladu s unijním právem). Žalobce námitku vymezil velmi obecně (pouze v bodech 17 a 18 žaloby, přičemž převážná část je tvořena citací judikatury). Stejně obecně tak zdejší soud uvádí, že ze žalobcem odkazované judikatury nevyplývá, že by za žádných okolností nebylo možné omezit dobu úročení.

56. Zdejší soud dává za pravdu žalobci, že žalovaný postupoval v rozporu s požadavky evropského práva, neboť jeho rozhodnutí neobsahuje posouzení nároku žalobce na úrok z nadměrného odpočtu za předmětné období ve světle výše zmíněné judikatury. Napadené rozhodnutí je tak dílem nezákonné a dílem nepřezkoumatelné. A pro tyto vady jej zdejší soud zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), současně soud rozhodl o vrácení věci žalovanému (§ 78 odst. 4 s. ř. s.) k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

V. Náklady řízení

57. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
58. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný ve věci úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení. Z obsahu soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady ve výši 3 000 Kč za zaplacený soudní poplatek. Dále se jednalo o náklady právního zastoupení spočívající v odměně zástupce za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč společně se čtyřmi režijními paušály po 300 Kč – převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika a doplnění žaloby; podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, byla k nákladům za právní zastoupení připočtena částka odpovídající DPH. Žalovaný je tedy povinen zaplatit žalobci částku 19 456 Kč, a to k rukám zástupce žalobce ve stanovené lhůtě.
59. Soud pak neshledal důvody pro aplikaci § 12 odst. 1 advokátního tarifu, neboť neměl za to, že by bylo možno v posuzovaném případě úkon spočívající v sepsu doplnění žaloby považovat za úkon mimořádně obtížný, resp. úkon, jenž by se mírou potřeby využití cizího jazyka vymykal obvyklému standardu.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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

Brno dne 11.4.2024

Petr Šebek v.r.
předseda senátu