



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Jana Jiráska, Ph.D. a Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. právní věci

žalobce: **Farma Božice, s.r.o.**, IČ 01811738
sídlem Kšírova 616/242, 619 00 Brno
zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou
sídlem Chodská 9, 120 00 Praha 2

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20.4.2022, č.j. 1967811/22/3002-50521-708469

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně brojil žalobce proti shora označenému rozhodnutí žalovaného, kterým bylo rozhodnuto o jeho námitce proti vyrozumění Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 16. 12. 2021, č. j. 3891608/21/3002-50521708469, kterým přiznal žalobci úroky ve výši 3 574 Kč za období od 28. 12. 2018 (začátek úročeného období podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020, dále též „daňový řád“) do 17. 7. 2019 (konec lhůty pro vrácení podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění do 31. 12. 2020).
2. Námitce však žalovaný nevyhověl a zamítl ji shora označeným rozhodnutím.

II. Podání účastníků

3. Žalobce má za to, že žalovaný měl jeho odvolacím námitkám vyhovět. Odkázal na rozhodnutí Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 23. dubna 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezogazdasági* (dále jen „rozsudek *Sole-Mizo*“), ze kterého vyplývá, že osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnající se zadržovanému nadměrnému odpočtu, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím. K uvedenému odkázal i na rozhodnutí národních správních soudů. Namítl, že žalovaný postavil svoji úvahu na souladnosti výše úroku z daňového odpočtu ve výši repo sazba + 2% na argumentaci, kterou soudy shledaly jako nezákonnou. Žalovaný podle něj nesprávně vykládá právní názor SDEU vyslovený v rozhodnutí *Sole-Mizo* a má navíc za to, že je při výkladu předmětné otázky rovněž nutno zohlednit skutečnost, že zákonodárce v daňovém řádu výslovně stanoví „cenu daňových peněz“. Právní úprava aplikovaná správcem daně a žalovaným tak vykazuje diskriminační účinky mezi jednotlivými plátcí daně.
4. Žalobce je toho názoru, že vnitrostátní české právo v rozhodných obdobích neobsahovalo ustanovení, které by plně odpovídalo požadavkům předestřeným směrnici o DPH a evropskou judikaturou. Není-li určitá právní otázka právním řádem upravena, jsou členské státy povinny aplikovat úpravu, která je té chybějící svým charakterem nejbližší, kterým je v dané věci, a to po celou dobu běhu úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu, ustanovení § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaným užití průměrné úvěrové sazby pro nefinanční podniky mají velmi malou relevanci k předmětné věci, neboť nepostihují úrokové sazby, za které získávají úvěry malé podniky.
5. Žalovaný se k podané žalobě obsáhle vyjádřil, shrnul řízení, které vedlo k vydání žalobou napadeného rozhodnutí a k věci uvedl, že přiznal žalobci úrok ve výši definované v § 254a daňového řádu. Žalobcem předkládaná judikatura správních soudů a SDEU jednoznačně nekonkretizuje výši úroků, kterou shledává za přiměřenou. V daném případě je třeba přihlídnout ke skutečnosti, že přiznané úroky nepředstavují pouze ony 2 %, ale počítají i s repo sazbou stanovenou ČNB. Definovaná repo sazba není sazbou fixní, ale plovoucí, platnou vždy po vymezené období, do její výše se promítá řízení likvidy peněz ČNB na volném trhu. Žalovaný tuto sazbu považuje za souladnou s předestřenými požadavky judikatury SDEU, kdy konkrétně z bodu 51 rozhodnutí *Sole-Mizo* podle něj plyne, že úrokovou sazbu přiznanou vnitrostátní právní

úpravou je třeba nejdříve porovnat s inflací, která představuje ono měnové znehodnocení v důsledku času. Jestliže úrokové sazby přiznávané národní právní úpravou nepokryjí znehodnocení peněz v důsledku času (tedy inflaci), náleží daňovému subjektu úrokové sazby ve výši úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Pokud však národní právní úpravou přiznaná úroková sazba pokrývá znehodnocení peněz v důsledku času, pak je možné použít národní úpravu pro přiznání úroku z daňového odpočtu. Dle názoru žalovaného byla tuzemská právní úprava úroku z daňového odpočtu od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 v souladu s požadavkem výše citovaného rozhodnutí *Sole-Mizo*, neboť přibližně pokrývala inflaci či ji překračovala.

6. Žalovaný má dále za to, že výše úroku vypočtená ve smyslu § 254a odst. 3 daňového řádu nevykazuje diskriminační účinky mezi jednotlivými plátcí daně. Na základě porovnání úrokových sazeb u úvěrů nefinančních podniků s úrokovými sazbami z daňového odpočtu dle § 254a daňového řádu setrval na svém závěru, že úroková sazba dle § 254a odst. 3 daňového řádu je souladná se závěry SDEU.

III. 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 není důvodná; rozhodoval bez jednání, neboť pro to byly splněny podmínky dle § 51 s. ř. s.
9. Před vlastním vypořádáním žalobních námitek soud konstatuje, že po vydání rozsudku zdejšího soudu ze dne 28. 4. 2021, č. j. 31 Af 48/2019–66, došlo k určitému judikatornímu vývoji, který je třeba reflektovat i v nyní projednávané věci. Zdejší soud se k nyní posuzované otázce velmi podrobně vyjádřil např. v rozsudcích ze dne 24. 11. 2022, č. j. 62 Af 11/2021-49 (*Černohorská Developerská, s. r. o.*), nebo (aktuálně) ze dne 11. 4. 2024, č. j. 62 Af 42/2022-48 (*KART ARENA BRNO, s.r.o.*), ve kterých dospěl k závěru, 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“ úrokové sazby, za kterou si osoba, jež není úvěrovou institucí, může půjčit zadržovanou částku na finančním trhu, a současně měnového znehodnocení, ke kterému došlo v důsledku plynutí času ode dne zadržení daňového odpočtu do dne vrácení zadržované částky. Oba faktory představují důvod reálného snížení 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 ekonomické logiky správné, resp. není rozhodné, zda aplikovaná sazba ob stojí v porovnání s každým faktorem zvlášť, ale zda ob stojí v porovnání, ve kterém budou zohledněny oba faktory. Takové porovnání však žalovaný neprovedl.

10. Uvedený závěr nicméně neobstál v přezkumu před Nejvyšším správním soudem, který ve zcela aktuálním rozhodnutí ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48, přezkoumával shora citované rozhodnutí ve věci sp. zn. 62 Af 11/2021. Zdejší soud nepovažuje za nezbytné obsáhle citovat z označeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, které je veřejně dostupné na www.nssoud.cz, proto pouze shrne klíčová východiska a závěry Nejvyššího správního soudu.
11. K rozsudku *Sole-Mizo* Nejvyšší správní soud uvedl: „[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 8 Afs 274/2022-52 pokračování 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.“

12. V další části svého rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou souladu národní právní úpravy s principem efektivity a zásadou daňové neutrality a uvedl: „[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 půjčcí, může s danou částkou i během zadržování odpočtu nakládat, jako kdyby mu nadměrný odpočet byl vyplacen. 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 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 nepoměřoval 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.“

13. V další části svého rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou samotné sazby úroků a tím, zda sazby ČNB pokrývají náklady na úvěr poskytovaný nefinančním podnikům. Shrnl, že pro srovnání zákonné sazby s náklady na úvěr nemohou být relevantní data za spotřebitelské úvěry a je proto logické vycházet ze statistických dat ČNB, která „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. ... 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.“
14. Následně Nejvyšší správní soud porovnával sazby po jednotlivých čtvrtletích a své závěry shrnul v tabulce srovnání sazeb a grafu srovnání úrokových sazeb, na které soud pro stručnost odkazuje, se závěrem: „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 zákoná sazba výrazně nižší. Při srovnání s kontokorenty, revolvingovými úvěry a pohledávkami z kreditních karet není situace již tak jednoznačná, stále ale zákoná sazba náklady na tyto úvěry v zásadě pokrývala. Zákoná sazba byla stejná nebo vyšší než úrok na těchto úvěrech v 7 ze 14 čtvrtletí v daném období. I v těch případech, kdy byla zákoná sazba nižší, se však nejednalo o významnější rozdíly (pohybovaly se v desetinách procentních bodů).“
15. Svůj závěr k posouzení úrokových sazeb následně shrnul Nejvyšší správní soud v bodech [45] a [46] rozsudku, kde uvedl: „[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.“

16. V závěrečné části rozsudku porovnával Nejvyšší správní soud úrok dle § 254a daňového řádu s dalšími vnitrostátními instituty, a to s úrokem z vratitelného přeplatku dle § 253a daňového řádu, úrokem z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020), úrokem z prodlení dle § 252 daňového řádu a úrokem z posečkané částky dle § 157 odst. 2 daňového řádu (ve znění do 31. 12. 2020). Nejvyšší správní soud „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.“
17. Podle 12 odst. 1 s. ř. s. Nejvyšší správní soud jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování tím, že rozhoduje o kasačních stížnostech v případech stanovených tímto zákonem, a dále rozhoduje v dalších případech stanovených tímto nebo zvláštním zákonem.
18. Ačkoliv se tedy citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 8 Afs 274/2022 netýkal přímo nyní projednávané věci, vyjádřil v něm Nejvyšší správní soud jednoznačný názor na obecnou otázku zákonnosti úrokové sazby úroku dle § 254a daňového řádu za období od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. V nyní projednávané věci jde o posouzení zákonnosti sazby téhož úroku za období od 28. 12. 2018 do 17. 7. 2019, tj. za období, které je zahrnuto v období, které posuzoval Nejvyšší správní soud.
19. S ohledem na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu se zdejší soud zabýval obsahem uplatněných žalobních námitek a dospěl k závěru, že žalobce nejprve podrobně citoval podle jeho názoru relevantní judikaturu a následně uplatnil své námitky v bodech 10. až 13. žaloby. V první z nich brojil proti správcem daně použité sazbě s tím, že z rozsudku *Sole-Mizo* vyplývá, že použitá úroková sazba má kumulativně odpovídat sazbě komerčních úvěrů a inflace, podle toho, co je vyšší. V druhé z nich brojil opětovně proti použité sazbě, tentokrát z pohledu „ceny daňových peněz“ a nízké hodnotě úrokové sazby u úroku ze zadržení nadměrného odpočtu oproti úroku dle § 155 odst. 5 a § 252 daňového řádu. Třetí námitka směřovala proti diskriminaci mezi jednotlivými plátcí daně. A poslední námitka směřovala proti správcem daně zvolené sazbě, zveřejněné ČNB, pro výpočet úrokové sazby.
20. Z uvedeného obecně vyplývá, že žalobcem uplatněné námitky jsou plně pokryté citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu. Zdejší soud neshledal v argumentaci žalobce žádný důvod pro to, aby se od citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu odchýlil.
21. Pro stručnost proto k jednotlivým námitkám uvádí následující. Nejvyšší správní soud v bodu [33] svého rozsudku shrnul podstatné části rozsudku *Sole-Mizo* tak, že „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).“

22. Na posuzovanou věc dopadá toliko Nejvyšším správním soudem shrnutý bod (1.), neboť jednak žalobce v podané žalobě neuplatnil požadavek na úrok z úroku, a dále proto, že úrok byl žalobci vyplácen bez zásadního časového odstupu od vrácení samotného nadměrného odpočtu. Jak vyplývá z napadeného rozhodnutí (a ve věci to není sporné), o nároku žalobce na doplacení zbytku nadměrného odpočtu bylo rozhodnuto dne 27. 7. 2021 Odvolacím finančním ředitelstvím rozhodnutím č. j. 28377/21/5300-21442-712226, které nabylo právní moci dne 6. 8. 2021, žalobce dne 12. 10. 2021 požádal o předepsání úroku z nadměrného odpočtu, správce daně vydal dne 17. 12. 2021 vyrozumění č. j. 3891608/21/3002-50521-708469 o předpisu úroku, dle kterého byl úrok žalobci předepsán dne 12. 11. 2021 a poukázán žalobci dne 19. 11. 2021, o námitkách proti postupu správce daně rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 20. 4. 2022. Jinými slovy mezi právní moci rozhodnutí o nadměrném odpočtu a vyplacením úroku z jeho zadržování uplynuly zhruba čtyři měsíce, což podle názoru soudu nemůže představovat období, za které by přiznaný úrok znatelně ztratil na hodnotě kvůli inflaci.
23. Pokud jde o kumulativní použití sazby daně komerčních úvěrů a inflace, takto pojatý výklad rozsudku *Sole-Mizo* odmítl Nejvyšší správní soud v bodu [36] svého rozsudku, žalobní námitka proto s odkazem na shora citované nemůže obstát. Stejně tak nemůže obstát s ohledem na hodnocení Českou národní bankou vyhlášených úrokových sazeb ani související námitka nedostupnosti úvěrů za sazby uváděné žalovaným a její nedostatečné časové valorizace. Na posuzovanou věc dopadá zcela závěr Nejvyššího správního soudu 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, neboť zákonná sazba podle Nejvyššího správního soudu pokrývala průměrné náklady na úvěry poskytované nefinančním podnikům.
24. Stejně jako spolu souvisela první a čtvrtá námitka žalobce, tak spolu souvisí i druhá a třetí námitka, tj. námitka chybného posouzení „ceny daňových peněz“, nízké výše úroku ze zadržování nadměrného odpočtu oproti ostatním úrokovým sazbám dle daňového řádu a s tím související námitka diskriminačních účinků zvolené právní úpravy. I tyto námitky nicméně jednoznačně vyřešil Nejvyšší správní soud a pro stručnost proto nyní soud odkazuje na výše uvedené a závěr, že v právním řádu ČR není institut, který by byl úroku z nadměrného odpočtu podobný ve smyslu principu rovnocennosti, a tudíž je právní úprava úroku z nadměrného odpočtu v souladu s principem rovnocennosti, tj. nelze o něm říct, že je diskriminační.

Obiter dictum

25. Přes všechno shora uvedené soud nemůže opominout (byť nad rámec žalobních bodů), že napadené rozhodnutí je vystavěno na chybně zjištěném skutkovém stavu a nemá oporu ve správním spise, neboť dokazování, kterým správní orgány dospěly ke zjištění úrokových sazeb ČNB a míry inflace, nebylo provedeno v souladu s požadavky zákona. Soud nicméně toto neshledal jako důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí,

ale pouze a jedině proto, že zjištění ohledně úrokových sazeb provedl ve shora citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud. Jelikož se rozsudky soudů nedokazuje a jelikož citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu je veřejně dostupný, mohl zdejší soud podrobit napadené rozhodnutí věcnému přezkumu, při kterém vycházel ze skutečností uvedených ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu. Samotný správní spis totiž dostatečný podklad k přezkumu napadeného rozhodnutí nepředstavuje. Na okraj k tomu lze uvést, že i Nejvyšší správní soud dospěl k závěru o nedostacích při zjištění skutkového stavu orgány daňové správy.

26. Správní orgány vycházely při posouzení námitky žalobce z údajů zjištěných z webových stránek ČNB. Prováděním důkazu prostřednictvím webových stránek se zabýval Nejvyšší správní soud opakovaně. K dokazování před orgány daňové správy v rozsudku ze dne 10. 8. 2022, č. j. 10 Afs 436/2021–29, uvedl: *„Kdykoliv odvolací orgán provádí dokazování, je povinen seznámit odvolatele s výsledkem svých úvah. Provádění dokazování se pak projevuje tím, že v určitých místech dokazování odvolací orgán zasahuje do úvah správce daně. A contrario, nevyjádří-li odvolací orgán bezpodmínečný souhlas s provedeným dokazováním v prvním stupni, platí, že sám prováděl dokazování (Lichnovský, O. In: Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 4. vyd. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 526). Z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS).*

[14] Pokud správní orgán nezachytí stav internetové stránky, kterou vzal v potaz pro své rozhodování (tiskem nebo uložením na elektronický nosič dat), znemožní tak správnímu soudu, aby při přezkumu rozhodnutí vycházel ze skutkového stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je proto nezbytné, aby důkazy z internetu, které správní orgán nashromáždí, byly přezkoumatelně označeny datem svého pořízení (rozsudek NSS ze dne 12. 4. 2011, č. 1 As 33/2011-58, č. 2312/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 18. 7. 2018, č. 6 Afs 129/2018-29). Nezachycením stavu internetových stránek může správní orgán prvního stupně zmařit výkon práva účastníka řízení podle § 36 odst. 3 správního řádu a případně rovněž znemožnit odvolacímu orgánu či soudům rozhodujícím ve věci, aby přezkoumaly jeho skutkové závěry (rozsudek NSS ze dne 17. 7. 2018, č. 5 As 345/2017-25). Obecně pak platí, že pokud správní orgán neseíše protokol o provedení důkazu listinou, jde o vadu řízení. Aby však taková vada řízení mohla být důvodem pro zrušení správního rozhodnutí, musela by mít potenciálně vliv na jeho zákonnost (rozsudky NSS ze dne 4. 6. 2003, č. 6 A 12/2001-51, č. 23/2003 Sb. NSS, či ze dne 18. 3. 2004, č. 6 A 51/2001-30, č. 494/2005 Sb. NSS).“

27. Skutečnost, že žalovaný webové stránky ČNB použil jako důkaz, plyne z toho, že údaje, které získal jejich prostřednictvím, byly využity k věcnému posouzení námitky žalobce, a zároveň z toho, že jiným způsobem žalovaný údaje potřebné k věcnému posouzení žaloby získat nemohl. Ve věci posouzení naplnění podmínek rozsudku *Sole-Mizo* byly statistiky ČNB *jediným* důkazem, ze kterého žalovaný vycházel.
28. Žalobce tak měl jednoznačně právo seznámit se s podklady, které vedly žalovaného k rozhodnutí ve věci samé. Krom toho, tím, že žalovaný nečinil obsah webových stránek součástí správního spisu, znemožňuje soudu přezkoumat skutková zjištění *na*

základě správního spisu a posoudit to, jaká byla skutková zjištění v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Je přitom zřejmé, že nejde pouze o administrativní pochybení při vedení správního spisu, které by soud mohl vyřešit dodatečnou výzvou k předložení dotčených zpráv. Podle spisového přehledu a číslování jednotlivých listů důkazy zachycující obsah webových stránek nikdy obsahem spisu nebyly.

29. Krajský soud v této souvislosti odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 7/2008-91, ve kterém Nejvyšší správní soud ve vztahu k chybějícím podkladům ve spisu uvedl: *„spisy jsou přitom v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu esenciálním důkazním prostředkem, z něhož krajský soud vychází, neboť při své činnosti také zjišťuje, zda obsah správního spisu je dostatečnou oporou pro žalobou napadené rozhodnutí. Předložení správních spisů nelze v tomto kontextu vnímat jinak, než že budou předloženy úplné a kompletní spisy: už z toho důvodu, že krajský soud má dle § 76 odst. 1 a 2 s. ř. s. možnost rozhodnout ve věci bez nařízení jednání (v těchto situacích pak zjišťuje skutkový stav pouze z těchto spisů). Předložení správních spisů je (spolu s vyjádřením k žalobě) základní obranou žalovaného proti podané žalobě. Pokud správní orgán nepředloží kompletní spis, vystavuje se nebezpečí, že krajský soud rozhodne v jeho neprospěch, a to jen z toho důvodu, že určitý dokument, který mohl rozhodnutí soudu zcela zvrátit, není ve spisu založen. Soud totiž vždy vychází z předpokladu (pokud opak není zcela zřejmý – pak je povinností soudu vyzvat správní orgán k doplnění spisového materiálu), že správní spis byl předložen ve své úplné podobě. Takový postup může být sice vnímán jako poměrně tvrdý, zvláště pokud k nezařazení příslušného dokumentu do spisu došlo jen omylem, avšak je zcela v souladu s principem rovnosti zbraní mezi správním orgánem a žalobcem, který je správnímu soudnictví (na rozdíl od správního řízení) vlastní, jakož i s principem „necht' si každý střeží svá práva“. Předložení neúplného správního spisu pak nelze v žádném případě klást k tíži žalobce, ale je to správní orgán, který musí nést následky svého pochybení.“*
30. Již uvedené zjištění by, nebyť skutkových zjištění a závěrů Nejvyššího správního soudu, bylo plně dostačující pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. V nyní projednávané věci by nicméně s ohledem na shora uvedené bylo zrušení *věcně správného* rozhodnutí žalovaného v rozporu se zásadou hospodárnosti.

IV. Shrnutí a náklady řízení

31. S ohledem na vše shora uvedené soud shledal podanou žalobu nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. Výroky o nákladech řízení mají oporu v § 60 odst. 1 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, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovaný měl v řízení plný úspěch, ale v souvislosti s tímto řízením mu žádné náklady nad rámec jeho administrativní činnosti nevznikly, a proto krajský soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Kasační stížnost je nepřipustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Brno 30. dubna 2024

Mgr. Petr Šebek v. r.
předseda senátu