



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry a JUDr. Aleše Korejtky v právní věci

žalobce: **Foxconn European Manufacturing Services s.r.o.**, IČ 259 65 361
sídlem U Zámečku 27, 530 03 Pardubice
zastoupený daňovým poradcem AD TAX, s.r.o., IČ 252 95 471
sídlem Jungmannova 319, 506 01 Jičín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 720 80 043
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2021, č. j. 21889/21/5300-22441-705341

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2021, č. j. 21889/21/5300-22441-705341, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 15.342 Kč, a to k rukám jejího zástupce AD TAX s.r.o., daňového poradce, ve lhůtě do 60 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou podanou dne 9. 8. 2021 domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dvě rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „*správce daně*“) ze dne 18. 11. 2020, č.j. 182807/20/4300-12712-06270 (*první rozhodnutí*) a č.j. 182996/20/4300-12721-06270 (*druhé rozhodnutí*) týkající se úroku z daňového odpočtu za listopad 2016 a prosinec 2016 podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“ nebo „*d. ř.*“).

II. Podstata věci

2. Rozhodnutí o přiznání úroků dle § 254a daňového řádu předcházelo rozhodnutí odvolacího orgánu (rovněž žalovaného), který rozhodnutím ze dne 30. 10. 2020 změnil platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též jen „*DPH*“) za období listopadu 2016 a prosince 2016. Rozhodnutí o vyměření DPH nabylo právní moci 2. 11. 2020. Vratitelné přeplatky na DPH ve formě nadměrných odpočtů za období listopadu 2016 ve výši 747.858 Kč a za období prosince 2016 ve výši 1.557.171 Kč vrátil správce daně žalobci na jeho účet dne 12. 11. 2020.
3. Správce daně poté prvním rozhodnutím ze dne 18. 11. 2020 popsaným v bodě 1 shora přiznal žalobci úrok z daňového odpočtu za listopad 2016 ve výši 69.636 Kč z jistiny 747.858 Kč za období od 1. 3. 2017 do 7. 11. 2019. Druhým rozhodnutím ze dne 18. 11. 2020 popsaným v bodě 1 shora byl žalobci přiznán úrok z daňového odpočtu za prosinec 2016 ve výši 126.413 Kč z jistiny 1.557.171 Kč za období od 14. 4. 2017 do 7. 11. 2019. Nad to byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu za období od 8. 11. 2019 do 12. 11. 2020.
4. Žalobce proti oběma rozhodnutím o přiznaném úroku dle § 254a daňového řádu za zdaňovací období listopadu 2016 a prosince 2016 podal odvolání. V odvolání namítal nesprávnost výpočtu úroku ve vztahu k období 1. 7. 2017 do 7. 11. 2019 (výpočet úroku za dobu dřívější nespороval). Pro výpočet úroků za sporné období byla použita sazba ve výši 2 % nad repo sazbu České národní banky (dále též jen „*ČNB*“), ačkoli za období do 30. 6. 2017 byla použita sazba ve výši 14 % nad repo sazbu ČNB. Rovněž namítl, že nepřispěl k prodloužení délky daňové kontroly, přičemž ustanovení § 155 odst. 5 d. ř. ani § 254a d. ř. nezmiňují možnost krácení nárokovaných úroků z důvodu prodloužení doby trvání prověřování nároku na odpočet.
5. Žalovaný odvolání žalobce napadeným rozhodnutím zamítl a rozhodnutí správce daně I. stupně potvrdil. V rozhodnutí uvedl, že sazba úroků, dle níž byl úrok dle § 254a d. ř. přiznán, je srovnatelná se sazbou, kterou by musela v případě půjčky uhradit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Ve vztahu k posouzení námitky o přičinění se na prodloužení doby trvání prověřování nároku na odpočet uvedl, že daňový subjekt žádal opakovaně o prodloužení lhůty, čemuž bylo vyhověno správcem daně. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „*NSS*“) ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013–34 (dále také jen „*rozsudek ve věci KORDÁRNA*“).

III. Obsah žaloby, žalobní body

6. Žalobce považuje napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně za nezákonná. Z podstatné části setrvává na odvolacích důvodech popsaných v bodě 4 odůvodnění shora. Namítá nesprávnost výpočtu výše úroku přiznaného za období od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2019 ve vztahu k oběma zdaňovacím obdobím listopadu i prosince 2016. Výpočet výše úroku za období do 30. 6. 2017 nerozpорије. Dále napadá nezákonné vyloučení časových úseků,

kdy mělo docházet k prodloužení délky řízení o dobu, o kterou se dle názoru správce daně zapříčinil žalobce.

III.a Námitky k nesprávnému stanovení výše úrokové sazby za dobu od 1. 7. 2017

7. Žalobce napadá výpočet úroku za období od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2019. Přičemž ke stanovení výše úroku za období předcházející ničeho nenamítá. Souhlasí zde tak s postupem správce daně dle rozsudku NSS ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019–47 (dále také jen „rozsudek ve věci EP ENERGY TRADING“),
8. Žalobce především namítá, že k výpočtu úroku z nadměrného odpočtu nelze aplikovat právní úpravu § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. Odkazuje na dřívější závěry NSS k otázce časové působnosti § 254a daňového řádu, zejm. rozsudky ze dne 28. 2. 2017 č.j. 2 Afs 15/2017-23 a ze dne 19. 6. 2019, č.j. 7 Afs 373/2018-39, které reagovaly na dřívější novelizaci daňového řádu provedenou § 254a provedenou s účinností od 1. 1. 2015. Rozhodnutí NSS se v daném sjednotila v závěru, že daňové orgány jsou v hmotněprávních otázkách vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, což pro úrok znamená, že rozhodným právem je právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá. U vratitelného přeplatku se stát dostává do prodlení dnem následujícím po uplynutí tříměsíční lhůty počínající běžet dnem následujícím po posledním dni příslušného zdaňovacího období (ve smyslu rozsudku NSS ve věci KORDÁRNA). U žalobce pak došlo k počátku úročení před účinností novely daňového řádu zákonem č. 170/2017 Sb.
9. V návaznosti na shora uvedenou argumentaci žalobce též odkazuje na znění přechodného ustanovení čl. XI. bodu 3 zákona č. 170/2017 Sb., jenž s účinností od 1. 7. 2017 zavedl upravené znění § 254a odst. 3 daňového řádu, jež žalovaný použil. Text přechodného ustanovení výslovně zapovídá pro výpočet úroků ve věci žalobce použít úpravu § 254a d. ř. ve znění účinném od 1. 7. 2017. K tomu z rozsudku NSS ve věci EP ENERGY TRADING se pak podává, že nelze postupovat ani podle textu ustanovení § 254a d. ř. účinného od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Daňové orgány tedy měly postupovat podle závěrů rozsudku NSS ve věci KORDÁRNA. Žalovaný tak fakticky aplikoval úpravu, jež mohla být použita na dluhy vzniklé až po 1. 7. 2017.
10. I pokud by žalobce (přes shora uvedené) připustil, že mohlo být postupováno dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, nelze vypočtenou výši úroku akceptovat, neboť vypočtená výše je stále v rozporu s evropským právem a nevyhovuje judikatuře Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SD EU“). Odkazuje na zásady ekvivalence, efektivit a neutrality DPH. S odkazem na rozsudek NSS ve věci KORDÁRNA pak přiznaná výše úroku (repo sazba ČNB navýšená o 2 procentní body) neodpovídá ekonomické realitě, resp. tržnímu zhodnocení peněz. K výpočtu a výši přiměřeného úroku žalobce též odkazuje na úpravu § 254a d. ř. účinnou od 1. 1. 2021, která se výši úroku výrazně odlišuje od použitého postupu.
11. V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že k porovnání sazeb žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal toliko na období května 2017 a nikoli na rozhodné doby pozdější. Připomíná též okolnost inflační složky hodnoty peněz, jež je připomenuta i v judikatuře SD EU. Zdůraznil, že žalovaný provedl posouzení úrokové sazby až ve vyjádření k žalobě a nikoli v napadeném rozhodnutí, což činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným.

III.b Námitka vyloučených dob

12. Žalobce kromě shora uvedené argumentace k výpočtu výše úroků též namítá, že žalovaný z období, po které žalobci náleží úrok, nesprávně vyloučil časové úseky, kdy dochází k prodloužení délky řízení o dobu, o kterou se dle názoru správce daně zapříčinil žalobce. Žalobce nesouhlasí s tím, že mohlo být postupováno dle rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2017

č.j. 6 Afs 3/2017-39, neboť se jednalo o daňovou kontrolu a nikoli o postup k odstranění pochybností, přičemž důkazní břemeno tížilo správce daně. Právní úprava daňového řádu v tehdy účinném znění jakékoli vyloučení doby neupravuje.

IV. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě stručně shrnul dosavadní průběh řízení a vyjádřil se podrobně k žalobní argumentaci.
14. K námitce stanovení výše úroku zdůraznil, že se jedná o specifickou situaci, kdy bylo třeba překlenovat stav, po který není zákonem dána příslušná právní úprava, jež by byla souladná s právem unijním. Odkázal na vývoj a postup v rozhodování NSS ve věcech *KORDÁRNA* a *EP ENERGY TRADING*. Při přiznání úroku má jít o postup kompenzační a nikoli sankční, jehož se ve svém důsledku dožaduje žalobce. Postupy nastíněné v uvedených rozhodnutích NSS je třeba považovat za provizorní řešení a nikoli za vhodnou a přiléhavou právní úpravu.
15. K otázce postupu dle přechodného ustanovení čl. XI. bodu 3 zákona č. 170/2017 Sb. uvedl, že jeho text je třeba vykládat s přihlédnutím k tomu, že úprava § 254a d. ř. účinná od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 byla shledána rozpornou s požadavky unijního práva. Toto ustanovení pak mělo řešit právě vztah mezi úpravou novou a úpravou dřívější, jež však není použitelná. Text přechodného ustanovení by pak nemohl být nikdy jakkoli naplněn, žalovaný proto dotčené přechodné ustanovení považuje ve svém důsledku za nadbytečné.
16. K námitce vypočtené výše sazby úroku, resp. k její skutečné výši s odkazem na tvrzený rozpor s unijním právem uvedl, že v rozhodnutí v odst. 26 až 28 a 30 se právě touto námitkou zabýval. Určenou sazbu má za srovnatelnou se sazbou, kterou by musela v případě půjčky uhradit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. V případě žalobce se určená sazba pohybovala v čase od úrovně 2,05 % p.a. v období od 1. 7. 2017 do úrovně 4,00 % p.a. pro období do 7. 11. 2019. Taková výše úrokové sazby není ve zřejmém rozporu s průměrnými sazbami z úvěrů, v některých obdobích je i převyšuje. Naopak sazba určená dle rozsudku ve věci *KORDÁRNA* by byla nepřiměřeně vysoká, v rozporu se zásadami efektivity a daňové neutrality DPH. Požadavek žalobce by nepřinesl přiměřenou kompenzaci, došlo by spíše k sankčnímu postupu a ke zvýhodnění žalobce. Je proto nežádoucí, aby bylo analogicky využito ust. § 155 odst. 5 daňového řádu namísto úpravy § 254a daňového řádu. Úvahy žalobce v souvislosti s úpravou účinnou od 1. 1. 2021 odmítl.
17. K námitce vyloučených dob úročení žalovaný uvedl, že byly vyloučeny doby, kdy sám žalobce žádal o prodloužení výzvami stanovených lhůt. Není správné tvrzení žalobce, že důkazní břemeno bylo ryze na straně správce daně, neboť žalobce tížilo primární daňové břemeno ohledně jeho daňových tvrzení. Žalobce prakticky na každou výzvu správce daně reagoval žádostí o prodloužení. V prodloužených lhůtách žalobce v několika případech neposkytl plnou, výzvou požadovanou součinnost, či reagoval jen částečně. Za takových okolností bylo na místě části dob vyloučit, což žalovaný odůvodnil v odstavcích 32 až 35 rozhodnutí, odkázal přitom na rozsudek NSS ze dne 22. 3. 2017 č.j. 6 Afs 3/2017-39. Pokud se tak žalobce rozhodl nevyhovět výzvám ve stanovených lhůtách a v plném rozsahu, nemohlo se jednat o dobu, jež by měla být žalobci kompenzována úrokem hrazeným správcem daně.
18. Žalovaný s ohledem na vypořádání žalobních námitek navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Posouzení věci krajským soudem

19. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a podle skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s ust. § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.

20. Skutkové okolnosti věci nejsou mezi účastníky sporné. Popis věci a její skutkový základ soud uvedl v úvodních partiích odůvodnění rozsudku.
21. Předmětem nyní projednávané věci je tak posouzení, zda správce daně a především pak žalovaný správně posoudili nárok žalobce na úrok (především pak jeho výši) z nadměrného odpočtu DPH, a to za období od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2019. Výpočtu výše sazby úroku za období předchozí se žaloba netýká. Úroky se týkají daně z přidané hodnoty za období listopadu 2016 a prosince 2016. K posouzení rovněž připadá otázka vyloučení části dob, za které nebyl úrok přiznán.
22. Žaloba je důvodná.

V.a Námitky ve vztahu k výši úrokové sazby

23. Zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, byla v ustanovení § 254a odst. 3 d. ř. zvýšena výše úroků z nadměrného odpočtu DPH z 1 % na 2 % nad roční výši repo sazby stanovené ČNB. Uvedená právní úprava nabyla účinnosti dnem 1. 7. 2017. Pro rozhodování daňových orgánů o výši úroku z nadměrného odpočtu DPH jsou nicméně stále platné též závěry NSS konstatované v rozsudcích ve věci *EP ENERGY TRADING a KORDÁRNA* a rovněž relevantní judikatura SD EU. Obě citovaná rozhodnutí NSS i další rozhodnutí SD EU zmiňují jak žalobce, tak žalovaný.

K použití § 254a daňového řádu

24. V otázce správnosti posouzení věci ve vztahu k aplikaci ust. § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 soud uvádí následující. Přechodné ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., který toto znění zavedl, stanoví: *U daňového odpočtu uplatněného v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.* Zákon (novela daňového řádu) nabyl účinnosti dne 1. 7. 2017 a jím zavedená úprava, včetně úrovně navýšení úrokové sazby, byla účinná do 31. 12. 2020.
25. Odpočet DPH, ze kterého plynou žalobci úroky pojednáváné v tomto řízení, se týkal období listopadu 2016 a prosince 2016 a daňová kontrola byla ukončena dnem doručení zprávy o daňové kontrole dne 9. 9. 2019, dodatečné platební výměry za období listopadu 2016 a prosince 2016 byly vydány dne 7. 10. 2019. Ze znění shora citovaného přechodného ustanovení a časového ukotvení případu se podává, že ustanovení § 254a, resp. přímo § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 by nebylo na místě přímo použít, neboť lhůta pro podání daňových tvrzení za obě měsíční období uplynula před 1. 7. 2017.
26. Žalovaný svoji argumentaci k použitelnosti ustanovení § 254a odst. 3 d. ř. ve znění účinném od 1. 7. 2017 podal v bodech 25 až 27 napadeného rozhodnutí. Soud použitelnost citovaného ustanovení § 254a odst. 3 d. ř. ve znění účinném od 1. 7. 2017 na nyní souzený případ nevylučuje, byť z částečně odlišných důvodů. NSS v této souvislosti v rozhodnutí NSS ve věci *EP ENERGY TRADING* (bod 49) uvedl, že novelizovaná „*pravidla však nebyla v rozhodné době účinná, a proto je ani teoreticky nelze použít ani za pomoci analogie.*“ Jelikož se nyní projednávaný případ od rozhodnutí *EP ENERGY TRADING* odlišuje právě v tom, že novelizující zákon v průběhu rozhodného období, tj. dne 1. 7. 2017, účinnosti nabyl (byť výslovně ve svých přechodných ustanoveních odkazoval na užití pravidel, která dle judikatury použitelná nejsou), soud má za to, že není vyloučené jeho aplikaci analogicky připustit právě za předpokladu, že by výsledný úrok odpovídal níže popsáným nárokům evropského práva. Je totiž na místě s odkazem na závěry NSS *EP ENERGY TRADING* ve věci analogicky použít úpravu svou povahou a účelem nejbližší, též již účinnou (byť v textovém rozporu s přechodnými ustanoveními), než aplikovat úpravu více vzdálenou, tj. § 155 odst. 5 daňového řádu, jak žádá žalobce. Analogicky použitá úprava nevyzní

automaticky a bez dalšího k tíži účastníka (daňového poplatníka) právě v situaci, kdy by bylo zjištěno, že reparační výši úroků naplní požadavky kladené evropským právem (viz níže). V této souvislosti je dále třeba uvést, ve vztahu k požadavkům žalobce, že využití ust. § 155 odst. 5 d. ř. dle rozsudku ve věci KORDÁRNA bylo taktéž zvoleno jako jakási náhradní varianta při neexistenci úpravy § 254a d. ř. Úprava v ust. § 155 odst. 5 d. ř. se zvýšením sazby o 14 procentních bodů má sankční charakter a z ničeho se nepodává, že je zcela přiléhavou na případy, jako je případ nyní posuzovaný. Soud má proto za to, že je na místě připustit vyhodnotit možnost použití jiné příbuzné úpravy.

27. V souvislosti s možnou a přípustnou aplikací ust. § 254a odst. 3 d. ř. ve znění účinném od 1. 7. 2017 soud uvádí, že rozhodnutí NSS odkazovaná žalobcem a popsaná v bodě 8 odůvodnění shora reagovala na částečně odlišnou situaci, přičemž krajský soud jejich podstatné závěry o počátku běhu úročení jakkoli nerozporuje. Poměrně striktní závěry NSS se rovněž vztahovaly k situaci, kdy v době přijetí novely daňového řádu postup k odstranění pochybností již byl skončen. V nyní projednávané věci byla daňová kontrola u žalobce zahájena počátkem roku 2017 a ukončena byla dne 9. 9. 2019. Za podstatné však soud ve vztahu k žalobní argumentaci (a v tom spatřuje podstatnou odlišnost od stavu popsaného v rozhodnutích NSS ze dne 28. 2. 2017, č.j. 2 Afs 15/2017-23 a ze dne 19. 6. 2019, č.j. 7 Afs 373/2018-39), má to, že v nyní projednávaném případě došlo k neobvyklé situaci. Přechodné ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. totiž cílilo na stav, který logicky předpokládal platnost a účinnost, včetně souladnosti s právem EU, úpravy § 254a odst. 3 d. ř., která jemu časově bezprostředně předcházela, tedy úpravy účinné do 30. 6. 2017. Avšak v důsledku pozdějšího rozhodnutí NSS ve věci *EP ENERGY TRADING* se tato úprava pro daňové orgány stala nepoužitelnou. Žalobce z toho pak dovozuje nutnost postupu dle § 155 odst. 5 d. ř. (viz věc *KORDÁRNA*). Soud však v předchozím odstavci dovodil, že analogické použití úpravy § 254a odst. 3 d. ř. nemá za vyloučené, přičemž se jeví být, při splnění dalších podmínek, za vhodnější než analogické použití úpravy dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Jde totiž o úpravu bližší, byť ji nelze mít účinnou dle přechodných ustanovení, avšak jednalo se již v průběhu daňové kontroly za úpravu platnou. Krajský soud však nedává za pravdu argumentaci žalovaného o nepoužitelnosti přechodného ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., k čemuž se ostatně negativně postavil i NSS v nedávném rozsudku ze dne 1. 4. 2022, č.j. 1 Afs 80/201-45, bod 18.

Ke stanovení výše sazby úroku

28. Za teoretického předpokladu možnosti výpočtu úroku dle ust. § 254a odst. 3 d. ř. ve znění účinném od 1. 7. 2017 se žalobce dovolával ochrany podle práva Evropské Unie (EU). Bylo tedy povinností žalovaného, aby posoudil nárok žalobce z hlediska souladu vnitrostátního práva s právem EU. Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci *EP ENERGY TRADING*, v otázce výše úroků odkázal na rozsudek SD EU ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági* (dále jen „*rozsudek SD EU ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18*“). V tomto rozsudku SD EU zdůraznil, 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. Podle SD EU je pak zřejmé, že osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnávající se zadržovanému nadměrnému odpočtu, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba Národní centrální banky (SD EU posuzoval maďarskou právní úpravu – pozn. soudu), jež je dostupná pouze úvěrovým institucím. Soudní dvůr v bodu 51 rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18 uvedl, že „[u]nijní 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,

ketrou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce.“

29. V rozsudku ve věci *EP ENERGY TRADING* (bod 51) kasační soud konstatoval, že v situaci, kdy je výše úroků ve vnitrostátní úpravě stanovena v rozporu s výše uvedeným závěrem SD EU, náleží v takovém případě daňovému subjektu úrok podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu.
30. V nyní projednávané věci byl rozhodnutím žalovaného žalobci přiznán úrok podle citovaného ustanovení § 155 odst. 5 d. ř., a to ve smyslu shora citovaného rozsudku ve věci *EP ENERGY TRADING*, avšak pouze ve vztahu k období 30. 6. 2017 (výše úrokové sazby 14,05 %). Za období od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2019 již správce daně a poté i žalovaný aplikoval ust. § 254a odst. 3 daňového řádu s výší úrokové sazby, jež se pohybovala v rozmezí od 2,05 % p.a. do 4,00 % p.a. Jak již uvedeno výše, daňové orgány byly nicméně povinny i za účinnosti nové právní úpravy účinné od 1. 7. 2017, kterou byla zvýšena úroková sazba o 2 procentní body nad roční repo sazbu ČNB (tedy na přinejmenším 2,05 % v daném případě), posuzovat nárok žalobce na úrok z nadměrného odpočtu DPH ve světle závěrů NSS a SD EU. Tedy jinými slovy zkoumat, zda tato sazba úroků podle právní úpravy účinné od 1. 7. 2017 je či není nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou částce zadržované jako nadměrný odpočet DPH (bod 51 rozsudku SD EU ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18), a pokud by daňové orgány dospěly k závěru, že tato sazba stanovená novou právní úpravou je, stejně jako v uvedeném případě řešeném judikaturou NSS, nižší než tato sazba, pak v takovém případě by daňové orgány byly povinny rozhodnout o přiznání úroku z nadměrného odpočtu DPH ve výši, stanovené v ust. § 155 odst. 5 daňového řádu.
31. Žalovaný posouzení výše úroků provedl především v bodech 26 až 30 napadeného rozhodnutí. Zejména pak v bodě 27 napadeného rozhodnutí zpochybnil aplikovatelnost závěrů NSS v rozsudku *EP ENERGY TRADING* na projednávanou věc, resp. na úročené období od 1. 7. 2017. Podle žalovaného také NSS v rozsudku ve věci *EP ENERGY TRADING* poukázal na to, že novelizované znění ustanovení § 254a odst. 3 daňového řádu nelze aplikovat nikoli pro nesoulad s unijním právem, ale pro tu skutečnost, že v rozhodné době nebylo účinné. To však ničeho nemění na tom, že správce daně, potažmo žalovaný byl povinen jím aplikované ustanovení posoudit optikou souladu s unijním právem. Nelze totiž přehlédnout, že kasační soud v odkazovaném rozsudku (bod 50) poukázal také na povinnost vnitrostátních soudů uplatňovat ustanovení unijního práva, což podle NSS mimo jiné znamená, že má-li soud dostát této povinnosti, musí se v určitých ohledech odchýlit od doslovného výkladu vnitrostátní úpravy, případně vyplnit mezery spočívající v tom, že vnitrostátní právo nestanoví časovou mez, jejímž překročením vzniká plátcí nárok na úrok ze zadržovaného odpočtu, a nestanoví ani jeho výši, resp. příslušná ustanovení vnitrostátního práva nelze pro rozpor s unijním právem použít.
32. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí (bod 30) učinil určité úvahy o souladu, resp. nesouladu výše úrokové sazby 14,05 % a sazby přiznávané podle přechodného ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. s unijním právem a rovněž akceptoval, že výše úroků stanovená ust. § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 byla nepřiměřeně nízká, avšak ve vztahu k novelizaci citovaného ustanovení účinného od 1. 7. 2017 konstatoval v podstatě toliko, že novelizací byl nepřiměřeně nízký úrok odstraněn a nyní účinné znění předmětného ustanovení je již plně aplikovatelné na projednávanou věc, resp. že přiznaná výše úroku v nyní projednávané věci za období od 1. 7. 2017 je v souladu s požadavky unijního práva. K uvedenému pak v rozhodnutí odkázal na statistiku ČNB za květen 2017 (pouze) k průměrným úrokovým sazbám zůstatků úroků, jež měla poklesnout na 2,53 %, příp. níže. Připojil odkaz na dokument z internetových stránek ČNB.

33. Jak však uvedl SD EU v rozsudku ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18: „*Vnitrostátní praxe, podle které jsou v případě vrácení částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH zadržované v rozporu s unijním právem na žádost osoby povinné k dani úroky, které se na tuto částku uplatní, jednak počítány podle sazby, která je nižší než sazba, jež by osoba povinná k dani, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a jednak se počítají za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jebož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků, může osobu povinnou k dani připravit o přiměřenou náhradu ztráty způsobené v důsledku nemožnosti disponovat s dotýcnými částkami, a tudíž nerespektuje zásadu efektivit.*“
34. V napadeném rozhodnutí však posouzení žalovaného stran procentní výše úroku, tedy nároku žalobce plynoucího z pozdního vrácení nadměrného odpočtu DPH za období od 1. 7. 2017 ve světle citované judikatury SD EU a NSS z podstatné části chybí. Dle krajského soudu je v tomto argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí nedostatečná a rozhodnutí tak činí v dané části nepřezkoumatelným, jak ostatně v replice podotkl žalobce. Pokud totiž žalobce brojil proti přiznané výši úrokové sazby, bylo povinností žalovaného, aby i přes novelizované znění ustanovení § 254a odst. 3 d. ř. tuto námitku řádně vypořádal. Vypořádat ji měl právě ve vazbě na závěry judikatury SD EU, tedy při porovnání se sazbami, které by osoba povinná k dani musela zaplatit, aby si půjčila částku rovnou uplatněnému odpočtu DPH.
35. Soud odůvodnění žalovaného rozhodnutí v tomto aspektu považuje za nedostatečné, nevyhovující a rozhodnutí proto ruší. Nelze však vyloučit, že v dalším řízení, poté co žalovaný provede posouzení přiznané úrokové sazby s úrokovou sazbou, kterou by povinná osoba, která není úvěrovou institucí, musela zaplatit v případě půjčky, takto přiznaná úroková sazba může obstát co do požadavků kladených na ni unijním právem, resp. judikaturou SD EU.
36. Soudu je známa i nedávná judikatura správních soudů k výši úroků z daňového odpočtu, přičemž však není zcela přesvědčen o jednoznačné správnosti závěrů vyjádřených např. 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 např. v roce 2017 činila průměrná úroková sazba hypoték 2,02 %¹. 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, stěží může 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 jednotlivému daňovému subjektu, kterému byl opožděně vrácen nadměrný odpočet DPH. Sama již shora zmíněná judikatura SD EU uvádí, že kompenzace může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta. Z podstaty pojetí úroku jako ceny peněz, jež je svou výší závislý například na bonitě klienta, příp. na zajištění úvěru, se rovněž podává, že úroková sazba hypotečních úvěrů nemusí být nejvhodnějším ukazatelem.

¹ Viz článek Hypotéky 2017: Průměrná sazba vzrostla na 2,02, zájem ale neklesl. Dostupné zde: <https://www.hypoindex.cz/clanky/hypoteky-2017-prumerna-sazba-vzrostla-202-zajem-neklesl/>

37. Jakkoli se žalovaný ve vyjádření k žalobě pokusil provést určité porovnání úrokové sazby dle ust. § 254a odst. 3 daňového řádu, průměrných úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům a úrokové sazby, jež by byla žalobci přiznána v případě aplikace dle rozsudku ve věci *KORDÁRNA*, tato skutečnost však nemůže zhojit nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003–58 konstatoval, že nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbořem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti podané proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatky v odůvodnění. Stejně tak podle soudu nelze nedostatek odůvodnění napadeného rozhodnutí zhojit následným vypořádáním námitek až ve vyjádření k žalobě, jako je tomu v nynější věci.

V.b K vyloučeným dobám

38. Konečně, poslední námitka žalobce se týkala tzv. vyloučených dob, tedy nepřiznání úroků dle § 254a d. ř. za období, kdy správce daně uzavřel, že žalobce jako daňový subjekt se podílel především svými žádostmi o prodloužení lhůty na délce daňové kontroly. Soud již výše shledal důvody, pro které napadené rozhodnutí neobstojí, a tudíž vyjádření k uvedené námitce je uvedeno především z důvodu úplnosti.
39. Uvedenou námitku žalovaný vypořádal již v bodech 32 až 35 napadeného rozhodnutí. S jeho odůvodněním lze v podstatné části souhlasit. Především soud nespatřuje pro možné vyloučení určitých dob zásadní rozdíl mezi postupem k odstraňování pochybností a daňovou kontrolou. Žalobce tento rozdíl zdůrazňuje, avšak blíže, vyjma odkazu na to, že daňová kontrola bude v praxi delším procesem, nijak neodůvodňuje. Rovněž soud souhlasí s tím, že ust. § 254a odst. 2 d. ř. ve znění účinném od 1. 7. 2017 není použitelné. Soud totiž aplikaci § 254a odst. 3 d. ř. ve znění od 1. 7. 2017 připustil pouze analogicky (náhradním způsobem) pro účely stanovení procentní výše úrokové míry.
40. Žalobce s jednotlivými vyloučenými dobami konkrétní argumentaci nespojuje, nenamítá nic k tvrzení žalovaného, že šlo o doby, jež byla dána žádostmi žalobce o prodloužení lhůt. Jeho námitka je toliko obecného rázu a spočívá v tom, že takový postup je vyloučen.
41. Krajský soud tak má za to, že nebylo vyloučeno postupovat ve smyslu rozsudku NSS ze dne 22. 3. 2017 č.j. 6 Afs 3/2017-39, přičemž nosnou argumentaci lze nalézt především v jeho bodech 23 a 27 až 28 odůvodnění. Pokud tak došlo k prodloužení délky daňové kontroly, je třeba modifikovat období, za které náleží úrok z nevyplaceného daňového odpočtu. Z průběhu daňového řízení se ani nepodává, že by kontrola byla zahájena správcem daně již od počátku nedůvodně, ostatně žalobce nic takového netvrdí. Pokud by soud a priori vyloučil možnost dotyčné doby zohlednit (vyloučit), mohlo by tím fakticky dojít k podstatnému vychýlení v neprospěch státu, který má oprávněný zájem na řádném výběru, oproti zájmu žalobce na tom, aby snášel prověřování nadměrného odpočtu jen po nutně potřebnou dobu.

VI. Závěr a náklady řízení

42. Krajský soud tak žalované rozhodnutí zrušil pro nedostatek důvodů rozhodnutí (§ 78 odst. 1 a § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.), současně soud rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším průběhu řízení bude na žalovaném, aby zejména zjistil, jaká byla výše sazby či její rozmezí, kterou podnikatelské subjekty běžně musely zaplatit, aby si mohly v období od 1. 7. 2017 půjčit částku odpovídající zadrženému odpočtu. Pakliže taková sazba byla významně vyšší, než kolik činila repo sazba ČNB zvýšená o dva procentní body, bude i na zde předmětné období od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2019 nutno aplikovat pravidla rozsudku NSS ve věci *KORDÁRNA*.

43. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. a procesně neúspěšnému žalovanému uložil povinnost nahradit procesně úspěšnému žalobci náklady řízení. Náklady řízení v tomto případě tvoří odměna zástupce za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby a replika) dle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „advokátní tarif“) ve výši 9.300 Kč (3 x 3.100 Kč) a dále paušální náhrada hotových výdajů advokáta za tři úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 900 Kč (3 x 300 Kč). Protože je zástupce žalobce plátcem daně z přidané hodnoty, náleží mu k odměně za zastoupení a paušální náhradě náhrada daně z přidané hodnoty ve výši 2.142 Kč. K nákladům řízení je rovněž třeba připočíst zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč. Náklady řízení, které je povinen žalovaný nahradit žalobci, tak činí celkem částku 15.342 Kč.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

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

Pardubice, 18. května 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu