



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: [redacted], IČ [redacted]
sídlem [redacted],
zastoupená daňovým poradcem [redacted]
sídlem [redacted],

proti
žalovanému: [redacted], IČ [redacted]
sídlem [redacted],

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2020, č. j. [redacted]
[redacted],

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2020, č. j. [redacted], se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 11.228 Kč, a to k rukám jejího zástupce [redacted], daňového poradce, ve lhůtě do 60 dnů od právní moci rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje [redacted].

Odůvodnění:

I. Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím žalovaného bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro [REDAKCE] kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 1. 2019, č. j. [REDAKCE] o úroku z daňového odpočtu, a to tak, že žalobci byl přiznán podle ust. § 155 odst. 5 a § 254a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) úrok z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v celkové výši 49.567 Kč.

II. Žaloba

2. Žalobce považuje nyní přezkoumávané rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně za nezákonné. V žalobě rekapituluje průběh daňového řízení, v němž mu byl správcem daně v I. stupni přiznán úrok z daňového odpočtu na DPH v částce 2.154 Kč. Žalobce však nesouhlasí ani výší přiznaného úroku na základě napadeného rozhodnutí žalovaného. Ačkoli žalovaný změnil prvostupňové rozhodnutí správce daně ve světle závěrů Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) uvedených v rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. [REDAKCE] (dále také jen „rozsudek ve věci [REDAKCE]“), žalobce vyslovil již ve svém vyjádření ze dne 6. 12. 2020 nesouhlas s tím, aby za období od 1. 7. 2017 do 21. 7. 2017 bylo uplatněno tehdy platné znění § 254a daňového řádu a žalobci byla přiznán úrok se sazbou pouze ve výši 2,05 %.
3. Podle žalobce je výše uvedené ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném pro období od 1. 7. 2017 do 21. 7. 2017, stejně jako znění předchozí, v rozporu se Směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Úroková sazba ve výši 2 % (správně navýšeno o 0,05 procentního bodu na 2,05 %, což platí i pro dále uváděné hodnoty - pozn. soudu) je totiž stejně nemravná jako sazba ve výši 1 %, neboť vůbec nereflektuje kompenzační účel úroku (cena peněz, náklady řízení, další újmy z chybějícího kapitálu). V tomto smyslu žalobce neshledává žádný rozdíl mezi sazbou ve výši 1 % a sazbou ve výši 2 %. Závěry citovaného rozsudku NSS je podle žalobce možné aplikovat i na ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017. Podle těchto závěrů odpovídá úrok z daňového odpočtu ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou (dále jen „ČNB“) zvýšené o jeden procentní bod. Takto stanovená výše úroku však neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit osoba, která není úvěrovou institucí. Žalobce upozornil, že NSS v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že pro nárok na úrok z odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, platí nadále pravidla vymezená v rozsudku NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. [REDAKCE] (dále také jen „rozsudek ve věci [REDAKCE]“).
4. Uvedenou argumentaci pak podle žalobce podporuje i rozsudek Soudního dvora Evropské Unie (dále jen „SD EU“) ze dne 28. 2. 2018 ve věci [REDAKCE], podle něhož pokud dojde k vrácení nadměrného odpočtu DPH osobě povinné k dani po uplynutí přiměřené lhůty, pak zásada neutrality DPH vyžaduje, aby finanční ztráty vzniklé osobě povinné k dani byly nahrazeny zaplacením úroků z prodlení.

III. Vyjádření žalovaného

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě stručně shrnul dosavadní průběh řízení a vyjádřil se k žalobní argumentaci. Poukázal na judikaturu SD EU, podle níž vnitrostátní úroková sazba z daňového odpočtu musí respektovat zásady rovnocennosti, efektivity a daňové neutrality. Ve věci [REDAKCE] ze dne 19. 7. 2012 (bod 29) SD EU judikoval, že zásada efektivity vyžaduje, aby vnitrostátní pravidla týkající se výpočtu případně dlužných úroků nevedla k tomu, že osoba povinná k dani

bude připravena o přiměřenou náhradu. Rovněž ve věci [REDAKCE] ze dne 28. 2. 2018 (bod 36) dospěl SD EU k závěru, že odškodnění v podobě úroků může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta. Žalovaný z toho dovozuje, že SD EU klade na úrokovou sazbu z daňového odpočtu co do její výše požadavek efektivity, nikoliv plné náhrady.

6. Podle žalovaného z judikatury SD EU rovněž plyne závěr, že úrokové sazby z daňových odpočtů musí být stanoveny přibližně na úrovni průměrných úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Takový úvěr by byl žalobci poskytnut za průměrnou úrokovou sazbu z nových úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Žalobce tedy nebude nijak znevýhodněn, neboť díky úvěru bude disponovat s peněžními prostředky ve stejné výši, jako by disponoval při standardně dlouhém prověřování daňového odpočtu. Žalovaný k tomu dále předložil tabulky vývoje úrokových sazeb z úvěrů ze statistiky ČNB. Daňovým subjektům není přiznávána úroková sazba ve výši 2 %, ale úroková sazba ve výši repo sazby navýšená o dva procentní body.
7. Úroková sazba přiznávaná daňovým subjektům dle § 254a daňového řádu od 1. 7. 2017 velmi těsně kopíruje průměrné úrokové sazby z úvěrů nefinančním podnikům za dané období. Tato přiznávaná úroková sazba proto podle žalovaného vyhovuje požadavkům práva EU. Naopak úroková sazba dle rozsudku ve věci [REDAKCE] zásadě efektivity a daňové neutrality a rovněž aktuální judikatuře SD EU odporuje, neboť několikanásobně převyšuje průměrné úrokové sazby z nových úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Podle žalovaného musí být zásada neutrality vykládána tak, že nepřijatelné je nejen znevýhodnění daňových subjektů v případě delšího prověřování daňového odpočtu příliš nízkou úrokovou sazbou, nýbrž i zvýhodňování daňových subjektů v těchto případech příliš vysokou úrokovou sazbou.
8. Žalovaný dále rozlišuje mezi úroky reparačního a kompenzačního charakteru. Zákonodárce vnímá úrok z daňového odpočtu právě jako úrok kompenzačního charakteru a jeho výše by měla být z logiky věci odvozena jako poměrně menší ve vztahu k nastavení úroků reparačních. Reparační charakter je totiž podle žalovaného sankcí v širším slova smyslu, kdežto delší prověřování daňového odpočtu nepředstavuje porušení právní povinnosti, ale realizaci zákonem dovoleného práva správce daně. Úroková sazba podle § 254a daňového řádu poskytuje přiměřenou náhradu za zadržovaný daňový odpočet.
9. Pokud jde o žalobcem namítané náklady chybějícího kapitálu, pak podle žalovaného je taková námitka irelevantní. Přiměřená kompenzace daňovým subjektům při delším prověřování daňového odpočtu je založena na logice, že daňový subjekt bude v případě delšího prověřování daňového odpočtu řešit dočasný nedostatek peněz bankovním úvěrem. Ten mu bude poskytnut za průměrné sazby nových úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům.
10. Žalovaný v závěru vyjádření nevykládá, že žalobkyni mohla v důsledku delšího prověřování vzniknout škoda, které převyšuje zákonnou náhradu dle § 254a daňového řádu. Nicméně podle žalovaného musí takovou případnou skutečnost řešit žalobce cestou náhrady škody, přičemž s takovým postupem počítá i zákonodárce, jak je zřejmé ze znění ustanovení § 254a odst. 6 daňového řádu.
11. Žalovaný tedy s ohledem na vypořádání žalobních námitek navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. 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.
13. Ze správního spisu vyplývají pro nyní projednávanou věc následující významné skutečnosti.

14. Rozhodnutím ze dne 29. 1. 2019, č. j. [REDAKCE] správce daně v I. stupni přiznal žalobci úrok z daňového odpočtu na DPH ve výši 2.154 Kč za období od 26. 4. 2017 do 21. 7. 2017. V odůvodnění uvedl, že nebylo možné vyhovět výzvě žalobce na úhradu úroků dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, neboť v roce 2017 již byla účinná právní úprava § 254a daňového řádu, kterou také správce daně na věc aplikoval. Součástí rozhodnutí byl i výpočet úroku. (Soud poznamenává, že v době vydání rozhodnutí správce daně nebyl znám rozsudek ve věci [REDAKCE], jenž byl vydán dne 16. 7. 2020).
15. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání. Argumentoval, že úrok za dobu zadržení nadměrného odpočtu v rozsahu 1,05 % a 2,05 % je v rozporu se zásadou neutrality, efektivnosti a rovnocennosti společného systému daně z přidané hodnoty v rámci EU. Přijatelná by podle něj byla taková úprava, podle níž by byla při výpočtu použita úroková sazba ve výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 8 až 10 procentních bodů.
16. Žalovaný, jak již uvedeno výše, změnil prvostupňové rozhodnutí, a to tak, že žalobci byl přiznán podle ust. § 155 odst. 5 a § 254a odst. 3 daňového řádu úrok z daňového odpočtu na dani z přidané hodnoty v celkové výši 49.567 Kč. Podle žalovaného náleží žalobci nárok na úrok z daňového odpočtu za období od 1. 1. 2017 do 30. 6. 2017 dle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu, tj. ve výši odpovídající ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 14 procentních bodů, a od 1. 7. 2017 do 21. 7. 2017 ve výši dle ust. § 254a odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, tj. ve výši odpovídající ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 2 procentní body.
17. Předmětem nyní projednávané věci je tak posouzení, zda správce daně a především pak žalovaný správně posoudili nárok žalobce na úrok z nadměrného odpočtu DPH podle právní úpravy v ust. § 254a, a to za období od 1. 7. 2017 do 21. 7. 2017. Přiznaných úroků za období předchozí se žaloba netýká.
18. Zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, byla 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 [REDAKCE] a [REDAKCE] a rovněž judikatura SD EU. Obě citovaná rozhodnutí NSS i další rozhodnutí SD EU zmiňují jak žalobce, tak žalovaný.
19. V nyní projednávané věci 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 [REDAKCE], v otázce výše úroků odkázal na rozsudek SD EU ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech [REDAKCE] a [REDAKCE] a [REDAKCE] (dále jen „rozsudek SD EU ve spojených věcech [REDAKCE] a [REDAKCE]“). 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 [REDAKCE] a [REDAKCE] uvedl, že „[u]nijní právo, a zejména zásady efektivní 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.“

20. V rozsudku ve věci [REDAKCE] (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.
21. V nyní projednávané věci byl rozhodnutím žalovaného žalobci přiznán úrok podle citovaného ustanovení, a to ve smyslu shora citovaného rozsudku ve věci [REDAKCE], avšak pouze ve vztahu k období od 1. 1. 2017 do 30. 6. 2017 (výše úrokové sazby 14,05 %). Za období od 1. 7. 2017 do 21. 7. 2017 již správce daně a poté i žalovaný aplikoval ust. § 254a daňového řádu s výší úrokové sazby 2,05 %. Jak již uvedeno výše, daňové orgány byly nicméně povinny i za účinnosti nové právní úpravy, kterou byla zvýšena úroková sazba o 1 % nad roční repo sazbu ČNB (tedy na 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 [REDAKCE] a [REDAKCE]), 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.
22. Žalovaný posouzení výše úroků provedl v bodech 16 až 26 napadeného rozhodnutí. Zejména pak v bodě 22 napadeného rozhodnutí zpochybnil aplikovatelnost závěrů NSS v rozsudku [REDAKCE] na projednávanou věc, resp. na úročené období od 1. 7. 2017. Podle žalovaného také NSS v rozsudku ve věci [REDAKCE] poukázal na to, že novelizované znění ustanovení § 254a 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.
23. Žalovaný sice v napadeném rozhodnutí (bod 23) 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 do 21. 7. 2017 je plně v souladu s požadavky unijního práva.
24. Jak však uvedl SD EU v rozsudku ve spojených věcech [REDAKCE] a [REDAKCE]: „Vnitrostátní praxe, podle které jsou v případě vrácení částky nadměrného odpočtu odpočitatelné DPH zadržovaného 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

mobla přijít 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 dotýčnými částkami, a tudíž nerespektuje zásadu efektivity.“

25. V napadeném rozhodnutí však posouzení žalovaného stran nároku žalobce na úrok z nadměrného odpočtu DPH za období od 1. 7. 2017 do 21. 7. 2017 ve světle citované judikatury SD EU a NSS zčásti chybí. Dle soudu není na místě se s argumentací žalobce vypořádat tak, jak učinil žalovaný. Tedy v tom smyslu, že žalobce údajně netvrdil, že úroková sazba účinná od 1. 7. 2017 neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela povinná osoba, která není úvěrovou institucí, zaplatit v případě půjčky. Z podané žaloby i z argumentace vznesené v rámci daňového řízení je zřejmé, že žalobce brojí proti výši úrokové sazby přiznané správcem daně za období 1. 7. 2017 do 21. 7. 2017, a že tuto sazbu ve výši 2,05 % považuje za nemravnou a nereflektující kompenzační účel úroku, přičemž neshledává žádný podstatný rozdíl mezi sazbou 1,05 % a 2,05 %. V této souvislosti se pak soud nemůže ztotožnit s argumentací, resp. pojetím námitky žalovaným o tom, že namítaná nemravnost úrokové sazby je otázkou soukromoprávní. Termín nemravnost úrokové sazby žalobce blíže nerozvinul ani nekonkretizoval, soud proto tuto námitku pojímá v kontextu žalobní argumentace jako vyjádření nesouhlasu s výši úrokové sazby 2,05 % přiznané žalovaným za období 1. 7. 2017 do 21. 7. 2017. Pokud tedy žalobce brojil proti přiznané výši úrokové sazby, bylo povinností žalovaného, aby i přes novelizované znění předmětného ustanovení tuto námitku řádně vypořádal. Vypořádat 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.
26. Soud odůvodnění žalovaného rozhodnutí 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.
27. Soud 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 [redacted] ze dne 28. 4. 2021, č. j. [redacted]. Krajský soud v [redacted] 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 nejvíce jeví být zcela podloženým. Z dostupných zdrojů totiž podle zdejšího soudu plyne, že 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, 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. Sama již shora zmíněná judikatura SD EU uvádí, že kompenzace může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než

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/>

skutečná ztráta. Z podstaty pojetí úroku jako ceny peněz, jež je svou výší závislý zejména na bonitě klienta, příp. zajištění úvěru, se rovněž podává, že úroková sazba hypotečních úvěrů nemusí být nejvhodnějším ukazatelem.

28. Jakkoli se žalovaný ve vyjádření k žalobě pokusil provést určité porovnání úrokové sazby dle ust. § 254a daňového řádu, průměrných úrokových sazeb z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům a úrokové sazby, jež by byla žalobci příznána v případě aplikace dle rozsudku ve věci [REDAKCE], tato skutečnost však nemůže zhojit nedostatky odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 10. 2004, č. j. [REDAKCE] konstatoval, že nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbohem 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 nyníjší věci.
29. Nad rámec žalobních námitek nemůže soud pominout pasáž, jež se týká aplikace ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017. K tomu je třeba poukázat na přechodné ustanovení čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., který toto znění zavedl a jenž 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 byla účinná do 31. 12. 2020.
30. Odpočet DPH, ze kterého plynou žalobci úroky pojednávané v tomto řízení, se týkal období 3. čtvrtletí 2016 a daňová kontrola byla ukončena platebním výměrem ze dne 20. 7. 2017. Ze znění přechodného ustanovení a časového ukotvení případu se podává, že ustanovení § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 by nebylo na místě použít, neboť lhůta pro podání daňového tvrzení uplynula před 1. 7. 2017. Žalovaný svoji argumentaci k použitelnosti ustanovení § 254a podal v bodě 23 napadeného rozhodnutí. Soud rovněž použitelnost citovaného ustanovení ve znění účinném od 1. 7. 2017 na nyní souzený případ nevylučuje. NSS v této souvislosti v rozhodnutí [REDAKCE] (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 projednáváný případ od rozhodnutí [REDAKCE] odlišuje právě v tom, že novelizační 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), bylo by možné jeho aplikaci analogicky připustit právě za předpokladu, že by výsledný úrok odpovídal výše popsaným nárokům evropského práva. Je totiž na místě s odkazem na závěry NSS analogicky použít úpravu svou povahou a účelem nejbližší, též již účinnou (byť v rozporu s přechodnými ustanoveními), než úpravu více vzdálenou, tj. § 155 odst. 5 daňového řádu. Analogicky použitá úprava nevyzní k tíži účastníka právě v situaci, kdy bude zjištěno, že reparační výší úroků naplní požadavky kladené evropským právem.

V. Závěr a náklady řízení

31. 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 21. 7. 2017 nutno aplikovat pravidla rozsudku [REDACTED].

32. 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 advokáta za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby) 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 6.200 Kč (2 x 3.100 Kč) a dále paušální náhrada hotových výdajů advokáta za dva úkony právní služby dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 600 Kč (2 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 1.428 Kč. K nákladům řízení je rovněž třeba připočítat zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč. Náklady řízení, které je povinen žalovaný nahradit žalobkyni, tak činí celkem částku 11.228 Kč. Krajský soud nepřiznal žalobci náhradu nákladů řízení za podanou repliku (podání ze dne 30. 8. 2021), neboť toto podání neobsahovalo jakoukoli právní argumentaci k projednávané věci. Proto náklady spojené s tímto úkonem nepovažoval soud za účelně vynaložené náklady v předmětném řízení.

Poučení:

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů 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, 12. ledna 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje [REDACTED].