



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobce: **R. M.**
zastoupen společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 11287/21/5300-22444-713037 z 26. 3. 2021

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 11287/21/5300-22444-713037 z 26. 3. 2021 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 19 456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, společnosti TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o..

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a správní řízení.

1. V projednávané věci je spor o to, v jaké výši žalobci náleží úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu za období od 1. 7. 2017 do 24. 3. 2018, konkrétně zda měla být výše úroku stanovena dle § 254a odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „**daňový**“

řád“) ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, anebo dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020. To vše ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu ve věci rozsudku č. j. 7 Aps 3/2013-34, *Kordárna* z 25. 9. 2014, a navazujících rozsudků č. j. 1 Afs 445/2019-47, *EP ENERGY TRADING* z 16. 7. 2020 a č. j. 1 Afs 80/2021-45, *CarTec* z 1. 4. 2022.

2. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) na základě zahájeného postupu k odstranění pochybeností, který posléze přešel do daňové kontroly, žalobci vyměřil za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 až měsíce února 2013 a měsíce dubna 2013 až měsíce září 2013 (dále jen „**zdaňovací období**“) platebními výměry vlastní daňovou povinnost, když žalobci neuznal nárok na odpočet DPH podle § 72 a násl. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „**ZDPH**“) vykázaný v řádných daňových tvrzeních. Žalovaný následně platební výměry dne 28. 2. 2019 změnil tak, že uplatněný nárok na odpočet DPH žalovanému přiznal.
3. Dne 2. 8. 2019 žalobce požádal správce daně o vyplacení úroků souvisejících s dlouhotrvajícím prověřováním nadměrných odpočtů. O této žádosti správce daně rozhodl mimo jiné tak, že 26. 8. 2019 a 20. 12. 2019 vydal rozhodnutí, kterými žalobci přiznal úroky běžící do 31. 12. 2014 ve výši dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020 (úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí). Dle rozsudku *Kordárna* je totiž na výši úroků z daňového odpočtu běžících do 31. 12. 2014 z důvodu absence právní úpravy do tohoto data nutno aplikovat citované znění § 155 odst. 5 daňového řádu. Úroky běžící od 1. 1. 2015 pak byly stanoveny ve výši dle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (úrok z daňového odpočtu, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí). Proti těmto rozhodnutím se žalobce odvolal.
4. Žalovaný v odvolacím řízení provedl v návaznosti na rozsudek *EP ENERGY TRADING* přepočítání úroků běžících od 1. 1. 2015, s čímž byl žalobce 2. 2. 2021 seznámen ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu, a poté žalobou napadeným rozhodnutím žalobcově odvolání částečně vyhověl. Dle rozsudku *EP ENERGY TRADING* je totiž právní úprava výše úroků z daňového odpočtu dle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 v rozporu s čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES z 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „**Směrnice**“) a je tak neaplikovatelná. Základní pravidla pro určení výše úroku jsou stanovena v rozsudku *Kordárna*, resp. v § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020. Žalovaný tedy odvoláním napadená rozhodnutí změnil tak, že žalobci přiznal úroky běžící do 30. 6. 2017 v souladu s rozsudkem *Kordárna* ve výši dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném 1. 1. 2015 do 31. 12. 2020 (repo sazba ČNB + 14 procentních bodů). Úroky běžící od 1. 7. 2017 žalovaný žalobci přiznal ve výši dle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 (repo sazba ČNB + 2 procentní body), neboť předmětné ustanovení v tomto znění shledáno v rozporu s čl. 183 Směrnice nebylo. Zároveň dodal, že se nepoužije přechodné ustanovení dle čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., neboť odkazuje na ustanovení, které bylo shledáno za neaplikovatelné (§ 254a odst. 3 daňového řádu od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017). Výše úroku dle § 254a odst. 3 daňového řádu od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je navíc eurokonformní, jelikož přibližně pokrývá inflaci a zároveň ob stojí i v porovnání s úrokovými sazbami úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům.

II. Argumentace účastníků řízení.

5. Žalobce v žalobě namítl, že při posuzování norem týkajících se úroků z daňového odpočtu je nutné využít aplikačních pravidel týkajících se hmotného práva, resp. pro posouzení vzniku a existence a tedy i výše úroku jsou rozhodná pravidla k okamžiku, kdy samotný nárok vznikl. Proto se aplikuje právní úprava předcházející právní úpravě dle § 254a daňového řádu účinné od 1. 1. 2015, tedy pravidla určená v rozsudku *Kordárna*, neboť v jednotlivých zdaňovacích obdobích, za která probíhala daňová kontrola, nebyla právní úprava § 254a daňového řádu ke dni vzniku daňové povinnosti platná ani účinná.
6. Žalovaný nesprávně vyložil závěry rozsudku *EP ENERGY TRADING*, který výslovně zapověděl aplikaci právní úpravy § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 na úroky, které vznikly před tímto dnem. Rozsudek *EP ENERGY TRADING* navíc pouze vyloučil použití vnitrostátní normy z důvodu jejího rozporu s unijním právem, nedošlo k žalovaným tvrzené derogaci ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017.
7. Dle žalobce došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a jeho ústavně garantovaných práv, když žalovaný, ačkoliv vydal dne 2. 2. 2021 seznámení se zjištěnými skutečnostmi, řádu úvah a závěrů uvedl až v rámci žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce tak neměl možnost se k novému právnímu posouzení a zcela novým úvahám a závěrům v rámci odvolacího řízení jakkoliv vyjádřit. Žalovaný porušil obecný princip zákazu vydávání překvapivých rozhodnutí.
8. Žalobce dále uvádí důvody, pro které není výše úroku stanovená § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 eurokonformní. Tento úrok neodpovídá výši úroku, za který by si musel plátce půjčit peněžní prostředky odpovídající částce zadržovaného nadměrného odpočtu. Žalobce k tomuto doložil dopis od Fio banka, a.s., ze kterého dovozuje, že rozdíl mezi závěry žalovaného a tržní realitou jsou natolik vzdálené, že sazby tvrzené žalovaným nelze ani analogicky srovnat. Dodal, že zákonodárce si byl přitom vědom původně nedostatečné výše úroků z odpočtu dle § 254a daňového řádu, jak je patrné z novelizace účinné ke dni 1. 1. 2021, kterou byla výše úroku zvýšena na polovinu úroku z prodlení podle občanského zákoníku (tedy cca 4,175 %).
9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svých závěrech vyjádřených v žalobou napadeném rozhodnutí. K povaze úroku uvedl, že pro posouzení vzniku nároku na úrok je nutno použít právní předpisy platné a účinné v době vzniku nároku na tento úrok, což v daném případě představují pravidla stanovená v rozsudku *Kordárna*. Samotná výše úroků se však bude zásadně řídit právní úpravou platnou a účinnou pro každý jednotlivý den delšího prověřování daňového odpočtu správcem daně. Pouhá změna úrokové sazby totiž ve světle judikatury Ústavního soudu představuje nepravou retroaktivitu, která je zásadně přípustná. Opačný postup by navíc znevýhodňoval plátce, kterým vznikl nárok na úrok až od 1. 7. 2017.
10. Rozhodnutí žalovaného nebylo překvapivé, žalobce byl se změnou právního názoru žalovaným seznámen 2. 2. 2021 ve smyslu § 115 odst. 5 daňového řádu. V seznámení žalovaný uvedl, že z důvodu vývoje judikatury správních soudu nebude žalobci přiznán úrok dle § 254a daňového řádu za celé období, ale že mu bude za část období přiznán úrok dle pravidel rozsudku *Kordárna*. Své povinnosti stanovené v § 115 odst. 2 daňového řádu tak žalovaný dostál.

11. Žalovaný upustil od svého názoru, že je nutno porovnat úrokové sazby z daňového odpočtu s inflací. Zároveň se podrobně věnoval porovnávání úroku z odpočtu s úrokovými sazbami z úvěry poskytnutých nefinančním podnikům a odkázal na statistiky uvedené na webových stránkách ČNB.
12. Žalobce v replice z 16. 11. 2021 polemizuje se závěry žalovaného a poukazuje na přechodné ustanovení čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., které aplikaci předcházející právní úpravy výslovně vyloučilo. Pro výpočet úroků ze zadržovaného nadměrného odpočtu je přitom rozhodný okamžik vzniku nároku na takový úrok, nikoliv okamžiku vzniku úroků samotných. Úrok má zároveň dorovnávat rozdíl mezi plátcí, kterým byl zadržen nadměrný odpočet, a zbytkem ostatních plátců, u kterých k zadržení nadměrného odpočtu nedošlo. Žalovaný navíc ve svém vyjádření uvedl několik nových úvah a důvodů, ke kterým by soud neměl dle § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) přihlížet. Své závěry týkající se rozporu právní úpravy § 254a daňového řádu od 1. 7. 2017 s unijním právem podpořil odkazy na nedávný rozsudek správního soudu.
13. Žalobce v doplnění žaloby z 11. 4. 2022 poukázal na nový rozsudek *CarTec*, na základě kterého považuje svoji žalobu za důvodnou.
14. Žalovaný ve vyjádření z 30. 6. 2022 uvedl, že trvá na svém již dříve vyjádřeném postoji. K zaplnění mezery v právu, na kterou odkázalo přechodné ustanovení (odkaz na znění § 254a daňového řádu účinné od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017), nelze automaticky aplikovat závěry rozsudky *Kordárna*. V tomto případě je nejvhodnější použít ust. § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017.
15. Žalobce ve vyjádření z 31. 7. 2022 uvádí, že se žalovaný vyhýbá vypořádání se s rozsudkem *CarTec*, který řešil téměř totožný skutkový stav, a závěry tohoto rozsudku plně dopadají do tohoto řízení a potvrzují důvodnost žalobcovy žaloby.

III. Posouzení věci.

16. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Při tom dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
17. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť s tím žalobce ani žalovaný po poučení soudem nevyslovili nesouhlas. Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009). Provedení žalobcem navrženého důkazu – Dopis od Fio banka, a.s. z 19. 3. 2021 - soud považoval pro posouzení věci za nadbytečné.
18. Soud úvodem konstatuje, že v dané věci je sporná toliko výše (sazba) přiznaného úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu. Období, za která byly žalobci jednotlivé úroky přiznány, jakož i částky, ze kterých byly úroky počítány, jsou v dané věci nesporné. Přestože je sporná výše úroků plynoucích pouze za období od 1. 7. 2017 do 24. 3. 2018, soud shledává za vhodné z důvodu komplexnosti dané problematiky alespoň ve stručnosti

vyložit vývoj judikatury a právní úpravy vztahující se k výši úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu od počátku.

19. Není sporu, že žalobci náleží za předmětná zdaňovací období úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu od 8. 4. 2013 do 24. 3. 2018 (4. čtvrtletí roku 2012), od 2. 5. 2013 do 24. 3. 2018 (leden 2013), od 9. 6. 2013 do 24. 3. 2018 (únor 2013), od 8. 8. 2013 do 24. 3. 2018 (duben 2013), od 26. 4. 2014 do 24. 3. 2018 (květen 2013), od 26. 4. 2014 do 24. 3. 2018 (červen 2013), od 25. 4. 2014 do 24. 3. 2018 (červenec 2013), od 25. 4. 2014 do 24. 3. 2018 (srpen 2013) a od 5. 5. 2014 do 24. 3. 2018 (září 2013). Ve všech zdaňovacích obdobích tak ke vzniku úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu došlo před 1. 1. 2015.
20. Úprava úroku z daňového odpočtu byla do daňového řádu vtělena až § 254a účinným od 1. 1. 2015. Podle § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 platilo: „(1) V případě, že postup k odstranění pochybností vztahující se k řádnému daňovému tvrzení nebo dodatečnému daňovému tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, trvá déle než 5 měsíců, náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně. (2) Úrok z daňového odpočtu daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po uplynutí 5 měsíců ode dne zahájení postupu k odstranění pochybností, který trvá déle než 5 měsíců, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení. (3) Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí [...]“
21. Na absenci právní úpravy vztahující se k úrokům ze zadržovaných nadměrných odpočtů vzniklých před 1. 1. 2015 reagoval NSS mimo jiné rozsudkem *Kordárna*, který daňovým orgánům uložil, aby daňovým subjektům přiznával v případě zadržovaných nadměrných odpočtů ve výši podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, dle kterého „[...] náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí“.
22. Na výši úroků běžících od 1. 1. 2015 se pak v praxi aplikovala právní úprava obsažená v citovaném § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Otázkou, zda výše citované ustanovení je v souladu s právem Evropské unie, se zabýval NSS v rozsudku *EP ENERGY TRADING*. V něm mimo jiné uvedl: „[...] podle § 254a daňového řádu [ve znění účinném od 1. ledna 2015 do 30. června 2017] odpovídá úrok z daňového odpočtu ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod. 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. Právní úprava je proto i v této části v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH [...] vnitrostátní soudy jsou povinny v případě potřeby neaplikovat ustanovení vnitrostátního právního předpisu, které je v rozporu s unijním právem (viz rozhodnutí Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014 ve věci C-654/13 *Delphi Hungary*, nebo ze dne ze dne 21. 10. 2015 ve věci C-120/15 *Kovozber*). Ustanovení § 254a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 je co do stanovení doby, za níž náleží daňovému subjektu úrok ze zadržovaného nadměrného odpočtu, i co do stanovení výše úroku v rozporu s čl. 183 směrnice o DPH. Z tohoto důvodu je nelze v posuzovaném případě aplikovat.“

23. Výše uvedené závěry NSS vyjádřené v rozsudku *Kordárna a EP ENERGY TRADING* žalovaný respektoval co do úročení do 30. 6. 2017. Podstatou sporu však je určení a užití úrokové sazby ohledně úroku běžících od 1. 7. 2017 dále (zde do 24. 3. 2018).
24. Daňový řád byl k 1. 7. 2017 novelizován zákonem č. 170/2017 Sb., v důsledku čehož došlo ke změně mimo jiné § 254a odst. 3 daňového řádu, který zní: „*Úrok z daňového odpočtu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí [...]*“. Podle čl. XI přechodného ustanovení, bodu 3 zákona č. 170/2017 Sb. - kterým byl od 1. 7. 2017 novelizován § 254a daňového řádu (ve znění od 1. 7. 2017) - platí: „*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.*“.
25. Žalovaný – při neaplikaci čl. XI přechodného ustanovení, bodu 3, zákona č. 170/2017 Sb. - rozhodl tak, že pro období od 1. 7. 2017 přiznal žalobci úrok ve výši 2 %, resp. 2,05 %, tedy ve výši úroku podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017, který aplikoval. Na základě nové úpravy tak náleží daňovému subjektu úrok z daňového odpočtu ve výši repo sazby + 2 %. Oproti předcházející úpravě jde o zvýšení o 1 procentní bod.
26. Je tak třeba položit si otázku, zda žalovaný postupoval správně, když nepřihlédl k přechodnému ustanovení a přistoupil k aplikaci § 254a odst. 3 daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. Svůj postup odůvodnil tím, že přechodné ustanovení odkazuje na právní úpravu, která byla rozsudkem *EP ENERGY TRADING* derogována, a tak se k ní vztahující přechodné ustanovení stává obsoletní. Pokud je daná právní úprava neaplikovatelná, přechodné ustanovení upravující její aplikaci při přechodu na novou právní úpravu též nelze aplikovat. Tento výklad a aplikaci přechodného ustanovení soud shledává za nesprávný.
27. Soud konstatuje, že zákonodárce nepochybně projevil vůli, aby § 254a daňového řádu ve znění do 30. 7. 2017 byl aplikován i u daňového odpočtu uplatněného v řádném (dodatečném) daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula před 1. 7. 2017. V důvodové zprávě k zákonu č. 170/2017 Sb. totiž uvedl: „*V rámci přechodného ustanovení se navrhuje výslovně stanovit, že nové znění § 254a daňového řádu (tj. znění účinné ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona) se nepoužije na daňové odpočty uplatněné v daňových tvrzeních a dodatečných daňových tvrzeních, u nichž přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona uplynula lhůta stanovená pro jejich podání. Důsledkem toho mj. je, že nové znění § 254a se neuplatní na postupy k odstranění pochybností, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, resp. po dni nabytí účinnosti tohoto zákona v případě, že se vztahují k řádným daňovým tvrzením a dodatečným daňovým tvrzením, u nichž uplynula lhůta pro jejich podání přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Na tyto postupy se tak bude aplikovat právní úprava § 254a daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Nová právní úprava se tak neuplatní ani na jiné kontrolní postupy (daňovou kontrolu), které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, resp. po dni nabytí účinnosti tohoto zákona v případě, že se vztahují k řádným daňovým tvrzením a dodatečným daňovým tvrzením, u nichž uplynula lhůta pro jejich podání přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*

Podmínky, za kterých vzniká úrok z daňového odpočtu podle stávajícího znění § 254a daňového řádu tak zůstávají nezměněny. Ambicí navrhované změny není retroaktivní působení.“

28. Vzhledem k výše uvedenému má soud za to, že zákonodárce zařadil do novely č. 170/2017 Sb. posuzované přechodné ustanovení s plným vědomím, že obsahuje odkaz na ne zcela aplikovatelnou právní úpravu. Při výkladu přechodného ustanovení je nutné zohlednit princip racionálního zákonodárce, který říká, že zákonodárce nevytváří zákonná pravidla bezúčelně a svévolně, nýbrž jimi vždy sleduje určitý cíl. Soud přitom spatřuje normativní význam přechodného ustanovení v postavení najisto, že § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 lze použít pouze tehdy, pokud lhůta k podání daňového přiznání uplynula až po nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb., jako tomu bylo v nyní posuzované věci u žalobkyně. Rozpor § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017 s unijním právem takové interpretaci dle přesvědčení soudu nijak nebrání.
29. Za stěžejní soud považuje nedávný judikatorní vývoj, konkrétně rozsudek NSS ve věci *CarTec*, který výslovně stanovil: *„Pokud jde o argumentaci rozsudkem EP ENERGY, i tu lze považovat za správnou. Nelze přistoupit na tvrzení stěžovatele, že přechodné ustanovení zákona č. 170/2017 Sb. je nepoužitelné, neboť odkazuje na právní úpravu, která byla shledána rozpornou s právem EU. Podle čl. XI bod 3 zákona č. 170/2017 Sb. se použije úrok podle § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017 u daňového odpočtu, který byl uplatněn v řádném či dodatečném daňovém tvrzení, u něž lhůta pro podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb. To znamená, že přechodné ustanovení odkazuje na znění § 254a daňového řádu do 30. 6. 2017, jež se použije i v případě úroků vzniklých za období následující po tomto datu. Intertemporální 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 shledáno 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.“*
30. Soud neshledává důvodu, proč by se měl od výše citovaného rozhodnutí vrcholného orgánu správního soudnictví odchýlit. Ve věci *CarTec* šlo navíc o takřka totožný případ jako ten nyní řešený. Daňové odpočty byly rovněž uplatněny v řádném či dodatečném daňovém tvrzení, u nichž lhůta pro podání uplynula před 1. 7. 2017. Odpočty navíc byly v obou případech prověřovány v době, kdy nabytí účinnosti novelizující zákon (1. 7. 2017). Žalovaný měl povinnost použít přechodné ustanovení, které by ho odkázalo na § 254a daňového řádu (znění od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017). Od aplikace tohoto ustanovení by následně byl povinen pro jeho rozpor s unijním právem odstoupit v souladu se závěry rozsudků *EP ENERGY TRADING* a *Kordárna* a přiznat žalobci úroky podle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 30. 12. 2020. Tento postup byl aprobevován NSS i ve věci *CarTec*: *„Proto v případě, že se nepoužije právní úprava úroku ze zadržovaného odpočtu, na který by se jinak užil § 254a daňového řádu ve znění do 30. 6. 2017, platí nadále pravidla*

vymezená rozsudkem ve věci Kordárna. Žalobkyni tedy za uvedené období náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu.”

31. Pokud žalovaný v reakci na znění rozsudku *CarTec* uvádí, že případ žalobce se liší od rozhodnutí *EP ENERGY TRADING* v tom, že daňový řád účinný od 1. 7. 2017 nabyl v průběhu rozhodného období (prověřování nároku na odpočet daně správcem daně) účinnosti, je třeba uvést, že tomu tak bylo i v případě řešeném rozsudkem *CarTec* a přesto NSS přistoupil k aplikaci rozsudku *EP ENERGY TRADING*, resp. *Kordárna*. Žalovaný setrvává na aplikaci § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017, který je dle něho nejvhodnějším postupem, jak zaplnit vzniklou mezeru v zákoně, ale zcela přehlíží, že NSS ve věci *CarTec* výslovně uvedl, že nedává smyslu předmětné ustanovení v daném znění aplikovat, když ani zákonodárce jeho zpětné použití nezamýšlel. Navíc by tento postup naboural důvěru daňového subjektu v to, že na jeho případ nebude použita právní úprava se zpětnou účinností.
32. Jak zároveň uvedl Krajský soud v Brně ve svém nedávném rozsudku č. j. 31 Af 7/2021-49 z 8. 8. 2022, nárok na úrok z daňového odpočtu je hmotněprávním nárokem daňového subjektu a taktéž z judikatury NSS vyplývá, že pro aplikaci hmotněprávních aspektů úročení nadměrných odpočtů - zejména otázky výše úrokové sazby - je určující právní úprava účinná v okamžiku, kdy dluh, který je úročen, vznikl. V rozsudku č. j. 2 Afs 15/2017-23 (č. 3565/2017 Sb. NSS) z 28. 2. 2017 NSS mimo jiné citoval z usnesení rozšířeného senátu č. j. 7 Afs 59/2010-143 (č. 2511/2012 Sb. NSS) z 23. 11. 2011, podle něž *„pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá“*. V rozsudku č. j. 7 Afs 373/2018-39, *LESOTRANS* z 19. 6. 2019 NSS výslovně konstatoval, že *„v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou orgány daňové správy vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu (v posuzovaném případě nevyplaceného nadměrného odpočtu vykázaného daňovým subjektem v daňovém tvrzení, který je předmětem kontrolního postupu správce daně), zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. S tímto názorem NSS Generální finanční ředitelství souhlasí. Pro daný případ to znamená, že posuzování okamžiku vzniku nároku na úrok je nutné vázat na okamžik uplynutí lhůty tří měsíců od skončení zdaňovacího období, za které je nárok na odpočet uplatňován.“* NSS tedy v citovaném rozsudku dovodil, že pro aplikaci hmotněprávních pravidel úročení nadměrných odpočtů je rozhodná právní úprava účinná v okamžiku, kdy úročený dluh vznikl.
33. V nyní posuzované věci vznikl dluh (nastalo prodlení státu s vrácením odpočtu) před účinností novely daňového řádu č. 170/2017 Sb. Jedná se o velmi obdobnou situaci jako u citovaného rozsudku *LESOTRANS*, kde NSS uvedl (k otázce použitelnosti novely daňového řádu účinné od 1. 1. 2015): *„Při absenci výslovné zákonné úpravy působnosti § 254a daňového řádu na již založené a trvající hmotněprávní nároky, je pak třeba vycházet z obecných pravidel tak, jak je vyložila judikatura Nejvyššího správního soudu (viz výše), a toto ustanovení aplikovat až na dluhy vzniklé po 1. 1. 2015, tj. na daňové odpočty, u nichž den rozhodný pro přiznání nároku na úrok (prodlení s vrácením odpočtu) nastal po uvedeném datu.“* Není tak důvodu, aby soud na nyní posuzovanou věc nahlížel jinak. Navíc oproti citovanému rozsudku *LESOTRANS* je případ žalobkyně odlišný v tom, že novela č. 170/2017 Sb. obsahuje přechodné ustanovení, které výslovně zapovídá použití novelizovaného znění daňového řádu na úroky, které vznikly před účinností novely. Právní názor žalovaného je

tedy zcela zjevně nesprávný a vede k nepřipustnému retroaktivnímu působení právní úpravy na hmotněprávní postavení žalobkyně.

34. Z uvedených důvodů tak § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 na danou věc nelze vztáhnout ani analogicky a je irelevantní, zda k oné novele 1. 7. 2017 došlo v průběhu prověřování nároku na odpočet správce daně nebo až posléze. Z logicky věci pak lze nalézt onen nejvhodnější postup pouze v právní úpravě účinné před 1. 7. 2017 (resp. v právní úpravě, která tu byla v době zahájení úročení), a nezbývá tedy než aplikovat pravidla stanovená v rozsudku *Kordárna*, resp. § 155 odst. 5 daňového řádu účinném do 30. 12. 2020. Žalobní námitky uvedené v bodě 5. a 6. tohoto rozhodnutí jsou tak důvodné.
35. Soud se již podrobněji nezabýval námitkami rozporu § 254a daňového řádu ve znění novely č. 170/2017 Sb. s požadavky práva Evropské unie, neboť se jedná o námitky vztahující se k právní úpravě, která na posuzovanou věc vůbec neměla být použita. Vzhledem k uvedenému tak shledává i provedení důkazního prostředku - Dopis od Fio banka, a.s. z 19. 3. 2021 – navrženého žalobcem, za nadbytečný.
36. I přes výše uvedený bod soud pro úplnost uvádí, že argumenty žalovaného o (ne)zohlednění ceny peněz v čase (které v průběhu soudního řízení žalovaný upravoval a měnil) oslabuje srovnání s dalšími typy úroků v daňovém řádu. Úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu i úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu stanovují stejnou úrokovou sazbu (repo sazba zvýšená o čtrnáct procentních bodů), v případě exekuce nesprávně stanovené daně dle § 254 daňového řádu je úroková sazba dokonce dvojnásobná. Také úrok z posečkání dle § 157 daňového řádu počítá se sazbou vyšší, než dle novelizovaného znění § 254a daňového řádu.
37. Zároveň soud odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 31 Af 48/2019-66 z 28. 4. 2021, v němž vyslovil a odůvodnil m. j. následující právní názor – pakliže výše úroku musí odpovídat výši úrokové sazby krátkodobých úvěrů, kterou by musel v případě půjčky žalobce zaplatit, pak to však § 254a účinný od 1. 7. 2017 nenaplnuje, 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.“. S tímto závěrem se zdejší soud plně ztotožňuje. Ust. § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 nelze aplikovat zpětně (na případ souzené věci) ani analogicky rovněž z důvodu, že výsledný úrok (ve „výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí“) neodpovídal výše popsáním nárokům evropského práva.
38. Soud se nakonec zabýval námitkou porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a vydání překvapivého rozhodnutí. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu: „Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“. Smyslem uvedeného ustanovení je předcházet vzniku překvapivých rozhodnutí. Překvapivým rozhodnutím je takové, které v rámci skutkového či právního hodnocení vnáší do celé věci zcela nové prvky a náhledy, avšak subjektu již není umožněno na tyto adekvátně reagovat, přičemž řádný opravný prostředek je již dále vyloučen. Komentované ustanovení tak zakotvuje povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí seznámit odvolatele se všemi podklady rozhodnutí společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán vyvozuje.

Přitom musí odvolací orgán odvolateli umožnit, aby se ke všem těmto skutečnostem ve stanovené lhůtě vyjádřil a případně navrhl provedení nových důkazních prostředků. Ze zákona vznikají tyto povinnosti odvolacímu orgánu ve dvou případech. Za prvé tam, kde odvolací orgán provádí dokazování. Stejně tak to bude jeho povinností v případě, kdy odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru od právního názoru prvoinstančního správce daně (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 526-527).

39. Jsou-li tak naplněny podmínky komentovaného ustanovení, je povinností odvolacího orgánu seznámit odvolatele se svým předběžným odůvodněním. Jedinou výjimkou bude stav, kdy v důsledku nových skutečností či změny právního názoru bude mít odvolací orgán v plánu odvolání zcela vyhovět. Nemá-li však odvolací orgán tento záměr, musí poskytnout odvolateli prostor vznést své argumenty a pokusit se tak dosáhnout změny. V tomto ohledu rozhodnutím v neprospěch odvolatele je i rozhodnutí, kterým se odvolání zamítá (srov. rozsudek NSS č. j. 10 Afs 173/2017-58 z 30. 7. 2020 nebo Lichnovský, O., Ondříšek, R., a kol. *Daňový řád*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 526-527).
40. Soud konstatuje, že žalobou napadené rozhodnutí se od rozhodnutí prvostupňového správce daně liší mimo jiné v tom, že úroky ze zadržovaného nadměrného odpočtu běžící od 1. 7. 2017 byly žalovaným přiznány vyšší (repo sazba ČNB + 2% body), než tomu bylo v prvostupňovém řízení (repo sazba ČNB + 1% bod). Soud má však za to, že i když na první pohled bylo, co se týče úroku běžícího od 1. 7. 2017, rozhodnuto ve prospěch žalobce, z důvodu pozdějšího vývoje judikatury, která nastolila otázku, zda od 1. 7. 2017 žalobci náleží úrok ve výši repo sazby ČNB + 2% body nebo úrok ve výši repo sazby ČNB + 14%, de facto vydáním žalobou napadeného rozhodnutí došlo ke změně v neprospěch žalobce. Jak vyplývá navíc z textu výše, žalovaný by neměl povinnost postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu, pokud by odvolání zcela vyhověl. To se však nestalo - vizte výrok žalobou napadeného rozhodnutí, kterým byla odvoláním napadená rozhodnutí správce daně změněna s tím, že „*ve zbytku se odvolání zamítá*“. Žalovaný si byl vědom, že v důsledku odlišného právního názoru rozhoduje oproti dřívějšímu rozhodnutí v neprospěch žalovaného (resp. že nebude odvolání zcela vyhovovat), ostatně z jakého jiného důvodu by podle § 115 odst. 2 daňového řádu postupoval a seznámení vydával?
41. Soud tak konstatuje, že žalovaný měl povinnost postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu a žalobce seznámit se změnou svého právního názoru, neboť tato ovlivnila rozhodnutí správce daně v neprospěch žalobce (čímž je myšleno i částečné nevyhovění odvolání). Seznámení žalovaného z 2. 2. 2021 se přitom takřka ve všech bodech věnuje úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu plynoucího do 30. 6. 2017, když žalovaný žalobce seznamuje s tím, že v důsledku vydání rozsudku *EP ENERGY TRADING* bude žalobci přiznán úrok do 30. 6. 2017 dle § 155 odst. 5 daňového řádu, tedy úrok vyšší, než byl přiznán v rozhodnutích správce daně. Není pochybením, že žalovaný s těmito skutečnostmi žalobce seznámil. Ze smyslu citovaného ustanovení však plyne, že daňový subjekt by měl být seznámen především s těmi skutečnostmi (změnou právního názoru), které vedly žalovaného k (částečnému) zamítnutí odvolání a tedy rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu. K tomu § 115 odst. 2 daňového řádu slouží. Žalovaný se však v tomto smyslu omezil – i přesto, že seznámení čítalo 13 stran – na strohé konstatování (bod 27 a 29), že ode dne 1. 7. 2017 se sazba úroků řídí dle § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 a že se výše úroku za každý den přesahující přiměřenou lhůtu pro provedení prověřování nadměrného odpočtu bude řídit v té době účinnou judikaturou či právním

předpisem, přičemž se nepoužije přechodné ustanovení v čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb.

42. Seznámení však musí být provedeno jasně, srozumitelně a především konkrétně. Musí tedy obsahovat nejen uvedení konkrétních provedených důkazů, ale především jejich hodnocení, která z nich jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti lze dovodit pro zjištění skutkového stavu. Seznamovací povinnost se vztahuje na všechna nová skutková zjištění, která mají vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný si proto nemůže vybrat jen některá skutková zjištění, která považuje za podstatná, a ta méně významná ponechat až do odůvodnění rozhodnutí o odvolání; v takovém případě by svoji zákonnou seznamovací povinnost řádně nesplnil a zatížil by odvolací řízení vadou, která by mohla mít vliv na zákonnost následného rozhodnutí o odvolání. Totéž platí i o uvedení a hodnocení všech důkazů, která měla vliv na utváření nových skutkových zjištění. Shodné nároky je třeba klást i na obsah seznámení odvolatele s odchylným právním názorem. I v tomto případě musí odvolací orgán jasně a srozumitelně uvést, v čem a z jakých důvodů se jeho právní hodnocení skutkového stavu liší od právního názoru prvostupňového správce daně a jaké konkrétní důsledky tento změněný právní názor bude mít na výrok rozhodnutí (srov. Baxa, J., Dráb, O. *Daňový řád. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k citovanému ustanovení).
43. Stěžejní důvod pro vydání částečně zamítavého rozhodnutí přitom pro žalovaného bylo nepoužití přechodného ustanovení v čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. S tím, že žalovaný nehodlá přechodné ustanovení použít, byl žalobce seznámen. Žalovaný již však zcela rezignoval na uvedení, z jakých důvodů upustil od jeho použití. Tímto strohým konstatováním tak ani neumožnil žalobci adekvátně reagovat na záměr žalovaného odvolání nevyhovět, neb nemohl vědět, na jaké důvody pro nepoužití přechodného ustanovení má reagovat a jaké důkazy tak navrhopvat. Ostatně na uvedené odkázal i sám žalovaný ve svém vyjádření z 18. 2. 2021, když uvedl, že „*Seznámení však zcela absentuje jakákoliv úvaha, právní skutečnosti či právní názor, proč se dané ustanovení nepoužije.*“ Žalovaný po tomto upozornění mohl vadu zhojit tím, že by vydal nové seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu s uvedením všech úvah a důvodů, proč nepoužil ono přechodné ustanovení a aplikoval § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017. Namísto toho tyto úvahy vtělil až do textu samotného rozhodnutí o odvolání. Oproti seznámení z 2. 2. 2021 pak žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí na několika stranách (str. 17 – 21) rozsáhle pojednává o tom, z jakého důvodu se nepoužije přechodné ustanovení v čl. XI. odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., cituje rozsudky Soudního dvora Evropské unie a podrobně pojednává za použití odkazů na webové stránky ČNB, proč je sazba úroku stanovena § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 v souladu s unijním právem. Soudu není zřejmé, z jakého důvodu tento text nevtělil již do seznámení z 2. 2. 2021. Žalobce tak nejenže neměl možnost se vyjádřit k důvodům, pro které žalovaný nepoužil přechodné ustanovení, ale nemohl se vyjádřit ani k souladnosti výše úroků dle § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 s unijním právem, když tomuto posouzení se žalovaný v seznámení z 2. 2. 2021 nevěnoval vůbec.
44. Žalovaný uvádí, že své závěry vtělil až do žalobou napadeného rozhodnutí z důvodu, že šlo o reakci na vyjádření žalobce z 18. 2. 2021. Argumentu žalovaného však odporuje skutečnost, že se v žalobou napadeném rozhodnutí rozsáhle věnuje eurokonformitě výše

2% úroku, kterou však žalobce ve svém vyjádření z 18. 2. 2021 nijak zvlášť nerozporoval. Jak by také mohl, když nebyl řádně seznámen s právním posouzením žalovaného. Že nešlo pouze o reakce na vyjádření žalobce z 18. 2. 2021, svědčí i struktura samotného žalobou napadeného rozhodnutí. Rozsáhlé pojednání o úroku běžícím od 1. 7. 2017 je vtěleno do kapitoly III. Aplikace právního základu na skutkový stav a posouzení věci odvolacím orgánem, nikoliv do části, kde se žalovaný vypořádává s námitkami vznesenými žalobcem v průběhu daňového odvolacího řízení (byť v části „Vypořádání odvolacích důvodů“ na pasáži, kde se zabývá danou problematikou, odkazuje). Soud však zdůrazňuje, že i pokud by žalovanému v tomto přisvědčil, rozhodnutí o odvolání obsahovalo velké množství nových právních posouzení žalovaného a nosných důvodů pro nevyhovění (byť částečné) odvolání žalobce, se kterými byl povinen žalobce před vydáním rozhodnutí ve věci samé dle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit. Je tak irelevantní, zda pasážemi o přechodném ustanovení a eurokonformitě úroku žalovaný „pouze“ reagoval na vyjádření žalobce z 18. 2. 2021.

45. Smyslem seznámení žalobce s novými skutkovým a právním hodnocením je umožnit mu na něj reagovat a zamezit tak vzniku překvapivých rozhodnutí. Zároveň je zamezováno tomu, aby se spory v rámci další „instance“ přesouvaly před správní soudy. Žalovaný však své povinnosti nedostál, když sice formálně postupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu a vydal seznámení, v němž však absentovalo uvedení jasných a srozumitelných důvodů pro právní posouzení skutkového stavu, na základě kterého žalovaný rozhodl v neprospěch žalobce. Tomu žalovaný dostal až v žalobou napadeném rozhodnutí, které tak není nepřezkoumatelné, nicméně bylo pro žalobce překvapivé.
46. Obdobného pochybení se žalovaný dopustil při použití statistik úrokových sazeb České národní banky, dostupných na jejích internetových stránkách, v bodě 54 svého rozhodnutí. Tyto údaje nelze podle mínění soudu považovat za obecně známé skutečnosti, jež není třeba prokazovat. Žalovaný byl tedy povinen před vydáním svého rozhodnutí žalobce s tímto důkazem seznámit a umožnit mu vyjádřit se k němu.
47. Procesní pochybení žalovaného spočívající v jednání v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu pak nepochybně bylo vadou řízení, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Žalobní námitky i v této části byly proto důvodné.
48. Soud tedy shrnuje, že napadené rozhodnutí stojí na nesprávném právním názoru, že na posuzovaný úrok bylo potřeba aplikovat právní úpravu § 254a daňového řádu ve znění po novele č. 170/2017 Sb. Uvedený postup však vylučuje vyloučení zvláštní přechodné ustanovení citované novely daňového řádu. Bylo pak nadbytečné zabývat se namítaným rozporem § 254a daňového řádu ve znění novely č. 170/2017 Sb. s požadavky práva Evropské unie, neboť se jedná o námitky vztahující se k právní úpravě, která na posuzovanou věc vůbec neměla být použita. Role soudu není v daném případě posuzovat rozpor s unijním právem u právní úpravy, kterou nelze na případ žalobkyně použít. Předcházející daňové řízení je nadto zatíženo vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Žalovaný totiž postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když žalobce neseznámil před vydáním rozhodnutí o odvolání s nosnými důvody, pro které došlo ke změně právního posouzení, v důsledku kterého nebylo odvolání žalobce plně vyhověno.

IV. Závěr a náklady řízení.

49. Soud dal žalobci za pravdu, že žalovaný pochybil, když na danou věc nesprávně aplikoval § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 namísto pravidel obsažených v rozsudku *Kordárna*, tedy namísto § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 30. 12. 2020. Zároveň žalovaný nedostál své povinnosti stanovené v § 115 odst. 2 daňového řádu a vydal překvapivé rozhodnutí ve věci samé. Soud proto žalobě vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil jednak pro nezákonnost a jednak pro vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí (§ 78 odst. 1 s. ř. s.), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.), v němž bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
50. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů zastoupení daňovou poradkyní. Jejich výši soud určil v souladu s vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů, ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s., a jsou tvořeny odměnou za čtyři úkony právní služby po 3 100 Kč: převzetí a přípravu zastoupení, sepis žaloby, sepis vyjádření z 16. 11. 2021 a sepis vyjádření z 11. 4. 2022 [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)] a paušální náhradou hotových výdajů 300 Kč za každý z těchto úkonů (§ 13 odst. 4), vše zvýšeno o částku 2 856 Kč odpovídající 21% DPH z předchozích částek (§ 137 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s.). Za podanou repliku z 31. 7. 2022 soud žalobci náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť obsahuje *de facto* stejné argumenty jako jeho předchozí vyjádření z 11. 4. 2022. Soud neshledal ani důvodu pro zvýšení mimosmluvní odměny, neboť se nejednalo o nestandardní případ, který by byl svoji povahou ojedinělý a vyžadoval by vyšší časovou či odbornou náročnost.
51. Žalobcovy náklady zastoupení daňovou poradkyní tak činí 16 456 Kč a náklady řízení celkem 19 456 Kč, a žalovaný je povinen nahradit je žalobci v přiměřené 30denní lhůtě k rukám jeho zástupkyně (§ 149 odst. 1 občanského soudního řádu ve spojení s § 64 s. ř. s.). Pro úplnost soud dodává, že žalobce v podání z 31. 7. 2022 požádal o nahrazení nákladů řízení převodem na bankovní účet č. 111177722/0600.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u NSS, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje NSS.

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 NSS. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet NSS lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. září 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu