



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **Foxconn European Manufacturing Services s. r. o.**, se sídlem U Zámečku 27, Pardubice, zastoupen AD TAX s. r. o., se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 18. 5. 2022, č. j. 52 Af 46/2021 - 46,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce AD TAX s. r. o.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

[1] Nynější věc se týká přezkoumatelnosti rozhodnutí, kterým byl žalobci přiznán úrok za dobu prověřování odpočtu daně z přidané hodnoty (dále též „úrok ze zadržovaného odpočtu“) vyplaceného žalobci.

[2] Žalobci daný úrok vznikl v souvislosti s prověřováním oprávněnosti odpočtů daně za zdaňovací období měsíců listopadu a prosince roku 2016. Výše úroku byla žalobci sdělena rozhodnutími Specializovaného finančního úřadu (dále též „správce daně“) ze dne 18. 11. 2020, č. j. 182807/20/4300-12712-06270, a č. j. 182996/20/4300-12712-06270. Tato rozhodnutí byla v odvolacím řízení potvrzena rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 6. 2021, č. j. 21889/21/5300-22441-705341 (dále též „rozhodnutí o odvolání“). Orgány

finanční správy vyčísly úrok za období od 1. 3. 2017 do 30. 6. 2017 s využitím čtrnáctiprocentní sazby dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“) aplikovaného na základě závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47 (rozsudek ve věci KORDÁRNA). Za období od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2019 pak úrok vyčísly s využitím dvouprocentní sazby dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020.

## II.

[3] Žalobce se proti rozhodnutí o odvolání bránil žalobou. Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále též „krajský soud“) žalobě vyhověl, zrušil rozhodnutí o odvolání a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Soud předeslal, že předmětem sporu není výše úroku za období od 1. 3. 2017 do 30. 6. 2017 (vypočtená se čtrnáctiprocentní sazbou podle § 155 odst. 5 daňového řádu), nýbrž pouze výše úroku za období od 1. 7. 2017 do 7. 11. 2019 (vypočtená s dvouprocentní sazbou dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020). Soud byl přitom názoru, že žalovaný posoudil otázku aplikace daného ustanovení nedostatečně, neboť se adekvátně nevypořádal s tím, zda daná právní úprava úroku je souladná s právem Evropské unie (jak ostatně namítal žalobce v replice). Žalovaný měl vyhodnotit, zda sazba daného úroku (ve výši repo sazba plus dva procentní body) nebyla nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou zadržovanému odpočtu. K takovému postupu jej zavazuje rozsudek Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“, „Soudní dvůr“, či „Soudní dvůr EU“) ze dne 23. 4. 2020 ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18, *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági* (dále též „rozsudek *Sole-Mizo*“). Soud dodal, že žalobce v odvolání brojil proti výši přiznané úrokové sazby a dovolával se ochrany podle práva Evropské unie. Žalovaný se však s danou otázkou nevypořádal dostatečně. Krajský soud proto zrušil rozhodnutí o odvolání pro nepřezkoumatelnost a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení s tím, že se má adekvátním způsobem zabývat tím, zda právní úprava úroku dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 je v souladu s právem Evropské unie. Plné znění rozsudku krajského soudu je přístupné na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) a soud na ně pro stručnost odkazuje.

## III.

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nesouhlasil s tím, že by rozhodnutí o odvolání mělo být nepřezkoumatelné. Z rozhodnutí o odvolání plyne, které skutkové okolnosti byly považovány za rozhodné, z jakých důvodů byla aplikována konkrétní právní úprava, a jak byly vypořádány odvolací námítky. Námítka nesouladu právní úpravy s unijní úpravou nebyla v odvolání výslovně uplatněna. Stěžovatel se i přesto v rozhodnutí o odvolání danou otázkou zabýval. Konstatoval, že sazbu úroku účinnou od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 považuje za souladnou s požadavky unijního práva. Zhodnotil výši úroku při zohlednění vývoje repo sazby, k čemuž uvedl, že v porovnání s daty o průměrných úrokových sazbách zveřejněných

pokračování

Českou národní bankou se sazba úroku po novele jeví jako odpovídající kritériu přiměřené kompenzace nákladů na opatření prostředků odpovídajících prověřovaným odpočtům. Stěžovatel dále tvrdil, že není jeho povinností se v rámci každého rozhodnutí o odvolání detailně zabývat „podrobnou obhajobou účinné právní úpravy“. Touto se měl zabývat krajský soud, neboť žalobce se nesouhlasu právní úpravy s právem EU dovolával až v žalobě. V dalším žalobním bodě stěžovatel krajskému soudu vytkl, že mu nezaslal k vyjádření repliku žalobce. Vzhledem k tomu, že krajský soud zrušil rozhodnutí o odvolání z důvodů namítnutých žalobcem právě v replice, jedná se dle stěžovatele o vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti vyhověl, zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

#### IV.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že souhlasí s posouzením věci provedeným krajským soudem. Stěžovatel byl povinen vyhodnotit soulad vnitrostátní právní úpravy s právní úpravou unijní. Povinnost přednostní aplikace unijního práva dopadá na všechny orgány veřejné moci aplikující právo. V rozhodnutí o odvolání však takové posouzení chybí. Stěžovatel se otázkou souladnosti výše úroku za období od 1. 7. 2017 s unijní právní úpravou a judikaturou zabýval zcela nedostatečně. Z odvolání bylo přitom zřejmé, že žalobce namítá mj. nesoulad právní úpravy § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 s unijním právem. Žalobce proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

#### V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Předmětem věci je, zda se stěžovatel (jako odvolací orgán) přezkoumatelným způsobem vypořádal s otázkou souladnosti právní úpravy úroku ze zadržovaného odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 s unijní právní úpravou (a na ni navazující unijní judikaturou).

[10] Krajský soud byl názoru, že se tak nestalo. Odkázal na rozsudek *Sole-Mizo*, z něhož dovodil, že stěžovatel se měl v rozhodnutí o odvolání zabývat tím, zda sazba úroku dle vnitrostátní 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. Byla-li by daná sazba nižší, nemohl by stěžovatel danou vnitrostátní úpravu aplikovat pro rozpor s unijním právem. Žalovaný však v rozhodnutí o odvolání k otázce výše úroku 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. Stěžovatel pak dále 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. Takovou argumentaci považoval krajský soud za nedostatečnou. Krajský soud proto uzavřel, že rozhodnutí stěžovatele o odvolání je namístež zrušit pro nepřezkoumatelnost.

[11] Stěžovatel s uvedenými závěry krajského soudu nesouhlasí. Je názoru, že rozhodnutí o odvolání nebylo stiženo vadou nepřezkoumatelnosti. Akcentuje, že žalobce v odvolání konkrétně nerozporoval souladnost aplikované sazby úroku s právem EU.

[12] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil.

[13] Ztotožnil se naopak plně s krajským soudem, že stěžovatel se v rozhodnutí o odvolání zabýval otázkou souladu úroku ze zadržovaného odpočtu dle právní úpravy účinné od 1. 7. 2017 s unijní úpravou a navazující judikaturou nedostatečně.

[14] Podle § 254a odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020: *Daňovému subjektu náleží úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí doby 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, ze kterého vyplývá, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, nebo ode dne, kdy bylo toto tvrzení podáno, pokud bylo podáno po lhůtě stanovené pro jeho podání, do dne vrácení daňového odpočtu nebo jeho použití na úhradu nedoplatku, nejpozději však do uplynutí lhůty pro jeho vrácení.*

[15] Podle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020: *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.*

[16] Daná úprava má svůj předobraz v čl. 183 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „směrnice o DPH“), podle kterého *pokud za dané zdaňovací období výše odpočtu daně překročí výši splatné daně, mohou členské státy buď převést nadměrný odpočet daně do následujícího období, nebo vrátit daň v souladu s podmínkami, které samy stanoví.*

[17] Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy mají určitý autonomní prostor při stanovení podmínek, za nichž v souladu s čl. 183 směrnice o DPH vzniklý nadměrný odpočet vyplatí nebo převedou do následujícího období. To ovšem neznamená, že se na podmínky stanovené členskými státy pro vrácení nadměrného odpočtu DPH nevztahuje žádná kontrola z hlediska unijního práva (rozsudky Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10, *Enel Maritsa Iztok*, nebo ze dne 6. 7. 2017 ve věci C-254/16, *Glencore Agriculture Hungary*). Autonomie členských států je ohraničena zejména zásadami rovnocennosti, neutrality a efektivity. Zjednodušeně řečeno, zásada rovnocennosti vyžaduje stejný režim v případě porušení unijního práva a porušení práva vnitrostátního. Zásada efektivity členskými státy zakazuje znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných právním řádem Unie (viz též rozsudky Soudního dvora ze dne 19. 7. 2012

pokračování

ve věci C-591/10, *Littlewoods Retail a další*, nebo ze dne 24. 10. 2013 ve věci C-431/12, *Rafinăria Steaua Română*).

[18] Z rozhodnutí Soudního dvora ze dne 21. 10. 2015, ve věci C-120/15, *Kovozber*, pak plyne, že plátce, kterému byl vrácen nadměrný odpočet DPH v nepřiměřené lhůtě, má podle práva Evropské unie nárok na úrok z prodlení. Pokud daňový subjekt nemůže dočasně disponovat finančními prostředky ve výši nadměrného odpočtu DPH, je postižen hospodářským znevýhodněním, které by mělo být kompenzované zaplacením úroků, čímž by bylo zaručeno dodržení zásady daňové neutrality. V tomto duchu pak viz i rozsudek Soudního dvora *Sole-Mizo*: „Soudní dvůr rovněž rozhodl, že pokud členský stát vybral daně v rozporu s pravidly unijního práva, právní subjekty mají nárok na vrácení nejen neoprávněně vybrané daně, ale rovněž částek zaplacených tomuto státu nebo tímto státem zadržovaných v přímé souvislosti s touto daní. To zahrnuje rovněž ztráty představované nemožností disponovat peněžními částkami v důsledku předčasné splatnosti daně (rozsudek ze dne 19. července 2012, *Littlewoods Retail a další*, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 25 a citovaná judikatura). Z této judikatury vyplývá, že zásada ukládající členskému státu povinnost vrátit částky daní vybrané v rozporu s unijními právními předpisy spolu s úroky vyplývá z těchto právních předpisů (rozsudek ze dne 19. července 2012, *Littlewoods Retail a další*, C-591/10, EU:C:2012:478, bod 26 a citovaná judikatura).“

[19] Přímo k otázce výše úroku ze zadržovaného odpočtu je pak nutno odkázat taktéž na rozsudek Soudního dvora *Sole-Mizo*. V tomto rozhodnutí SDEU připomněl, že zásada daňové neutrality vyžaduje, aby podmínky úhrady úroků byly stanoveny tak, aby bylo možné nahradit hospodářskou zátěž, která daně osobě vznikla v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně. Posuzoval přitom maďarskou právní úpravu, podle níž se na úroky z odpočtu uplatní sazba ve výši odpovídající základní sazbě maďarské centrální banky pro hlavní refinanční operace (která ve své podstatě odpovídá repo sazbě ČNB). Dle Soudního dvora je zřejmé, že osoba povinná k dani by v případě, že by si musela půjčit částku rovnající se zadržovanému nadměrnému odpočtu, musela zaplatit vyšší úrokovou sazbu, než je základní sazba národní centrální banky, jež je dostupná pouze úvěrovým institucím. Soudní dvůr proto dospěl k závěru, že „unijní právo, a zejména zásady efektivnosti a daňové neutrality musí být vykládány v tom smyslu, že brání praxi členského státu spočívající ve výpočtu úroků z nadměrných odpočtů odpočitatelné DPH, zadržovaných tímto členským státem v rozporu s unijním právem déle než po přiměřenou dobu, podle sazeb, které odpovídají základním sazbám národní centrální banky, je-li tato sazba nižší než sazba, kterou by osoba povinná k dani, jež není úvěrovou institucí, musela zaplatit, aby si mohla půjčit částku rovnou uvedené částce“ (bod 51 rozsudku). Taková praxe nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.

[20] Z další rozhodovací praxe pak plyne, že pokud by bylo zjištěno, že výše úroku ze zadržovaného odpočtu dle vnitrostátní právní úpravy neodpovídá kritériím nastíněným Soudním dvorem EU, nebylo by možno takovou vnitrostátní právní úpravu aplikovat (srov. rozhodnutí Soudního dvora ze dne 17. 7. 2014, ve věci C-654/13, *Delphi Hungary*, nebo ze dne 21. 10. 2015, ve věci C-120/15, *Kovozber*, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019 - 47, č. 4055/2020 Sb. NSS, ze dne ze dne 6. 10. 2016, č. j. 9 Afs 225/2015-77). V posledně odkazovaném rozhodnutí například zdejší soud konstatoval, že „[v]e své judikatuře (rozhodnutí *Garage Molenheide*, *Alicja Sosnowska*,

*Enel Maritsa Iztok, Kovožber a další*) Soudní dvůr dovedl, že směrnice má ve vztahu k členským státům, které nedokonale transponovaly její znění, přímý účinek. Vnitrostátní soudy mají v takovém případě totiž povinnost neaplikovat vnitrostátní právní předpis a namísto něj musí aplikovat příslušné unijní pravidlo. Čl. 183 směrnice tedy musí být přímo aplikován i v českém právním prostředí.“

[21] Povinnost respektovat zásadu přednosti unijního práva, tj. povinnost neaplikovat případně vnitrostátní normu rozpornou s ustanovením unijního práva, které má přímý účinek, přitom není omezena pouze na soudy. Jak již Soudní dvůr Evropské unie mnohokrát rozhodl, vztahuje se na všechny orgány členského státu EU, včetně správních orgánů (viz např. rozsudek SDEU ve spojených věcech C-924/19 a C-925/19, *FMS a další*, bod 183). Opačný závěr by vedl k nelogickému důsledku, kdy by nebylo možné se o právo EU opírat ve správním řízení, ale v řízení před soudy, které by následně rozhodnutí správních orgánů přezkoumávaly, již ano. K tomu, že povinnost neaplikovat české právo pro rozpor s právem EU se vztahuje i na správní orgány, se po přistoupení ČR do EU ostatně přihlásily i správní soudy (z novějších rozhodnutí např. rozsudky zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019-75, či ze dne 8. 6. 2022, č. j. 7 As 353/2021-23).

[22] Z uvedeného tedy jednoznačně plyne, že stěžovatel (v postavení odvolacího orgánu) se měl adekvátně zabývat tím, zda jím aplikovaná právní úprava úroku ze zadržovaného odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 odpovídá mantinelům nastaveným unijní úpravou a judikaturou. Pouze tak mohl posoudit, zda je namíste dané ustanovení vnitrostátního právního předpisu aplikovat, či nikoliv. Pokud přitom stěžovatel v kasační stížnosti tvrdí, že žalobce v odvolání na údajný nesoulad vnitrostátní právní úpravy s unijní úpravou explicitně nepoukazoval, je nutno předně uvést, že správní orgán (zda orgán finanční správy) má povinnost postupovat podle zákona (§ 5 odst. 1 daňového řádu). Chtěl-li proto žalovaný na věc aplikovat § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 bylo jeho povinností se bez dalšího zabývat tím, zda dané ustanovení aplikovat lze, či nikoliv. Za tímto účelem přitom žalovaný musel posoudit mj. právě skutečnost, zda dané ustanovení neodporuje výše uvedeným podmínkám stanoveným unijním právem a unijní judikaturou. Bylo-li by tomu tak, nemohl by žalovaný vnitrostátní právní úpravu aplikovat, jak již bylo opakovaně uvedeno. Kromě uvedeného je pak k tvrzení stěžovatele o absenci relevantního odvolacího tvrzení nutno uvést, že žalobce v odvolání výslovně poukazoval mj. i na to, že úroková sazba aplikovaná na jeho případ je nepřiměřeně nízká. Poukazoval v této souvislosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, č. 4055/2020 Sb. NSS (dále též „rozsudek EP ENERGY TRADING“), ve kterém zdejší soud vyhodnotil právní úpravu úroku ze zadržovaného odpočtu účinnou od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (která využívala sazbu ve výši 1 %) jako rozpornou s výše nastíněnými východisky unijní judikatury. Žalobce dovozoval, že pokud byla jako nesouladná s unijní úpravou posouzena sazba ve výši 1 %, nelze za adekvátní považovat ani sazbu ve výši 2 % (aplikovanou na případ žalobce). Byl názoru, že úrok „by měl daňovému subjektu poskytnout adekvátní náhradu za zadržení peněžních prostředků“. Tvrzení stěžovatele ohledně toho, že žalobce v odvolání explicitně nepoukazoval na rozpor s unijní úpravou, se tedy nezakládají plně na pravdě.

pokračování

[23] Nejvyšší správní soud se přitom ztotožňuje s krajským soudem i v tom, že stěžovatel se v rozhodnutí o odvolání otázkou souladu aplikované vnitrostátní právní úpravy úroku ze zadržovaného odpočtu s unijní úpravou zabýval nedostatečně.

[24] Stěžovatel k dané otázce v zásadě uvedl pouze tolik, že úrokovou sazbu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 2 procentní body považuje za souladnou s unijní úpravou. Tato nestanovuje konkrétní výši úroků, pouze stanoví, že výše úroků nesmí být nepřiměřeně nízká. Stěžovatel dodal, že aplikovaná výše úroku odpovídá rozhodnutí SDEU *Sole-Mizo*. Uvedl, že „výše úrokové sazby (repo sazba a dva procentní body) odpovídá požadavkům citovaného rozhodnutí. K tomu odvolací orgán opakovaně uvádí, že úrok stanovený v ust. § 254a odst. 3 daňového řádu účinném od 01. 07. 2017 je nastaven způsobem, aby ze strany správce daně nedocházelo ke zbytečným průtahům a daňové subjekty naopak nemotivoval k záměrnému protahování kontrolního postupu, přičemž zamezuje klesání hodnoty zadržovaných peněz. Tuto výši tak nelze považovat za nepřiměřenou, kdy tato odpovídá požadavkům unijního práva.“ K odkazu žalobce na rozsudek EP ENERGY TRADING pak stěžovatel uvedl, že právní úprava úroku za období od 1. 7. 2017 (repo sazba plus dva procentní body) je diametrálně odlišná od právní úpravy úroku posuzované v daném rozsudku (repo sazba plus jeden procentní bod). „[Z]výšená sazba úroků je dle názoru odvolacího orgánu srovnatelná se sazbou, kterou by musela v případě půjčky uhradit povinná osoba, která není úvěrovou institucí. Jak vyplývá ze statistiky Česká národní banky např. za květem 2017, »Průměrná úroková sazba ze zůstatků úvěrů nefinančním podnikům poklesla o 0,04 procentního bodu na 2,53 %. U úvěrů se splatností do 1 roku se sazba snížila na 2,22 %. U splatnosti 1 až 5 let mírně poklesla na 2,61 %, což byla nejnižší hodnota v historii této časové řady.« Uvedenou citaci stěžovatel podepřel odkazem na její zdroj, konkrétně na internetové stránky Česká národní banky.

[25] Citované odůvodnění dle zdejšího soudu nelze považovat za dostatečné. Jak již bylo uvedeno, SDEU a Nejvyšší správní soud stojí na názoru, že aby bylo lze úrok považovat za souladný s unijním právem, je nutné, aby tento nahradil hospodářskou zátěž, která dané osobě vznikla v souvislosti s neoprávněným zadržováním odpočtu daně (bod 43 a násl. rozsudku EP ENERGY TRADING). Soudní dvůr pak explicitně konstatoval, že „[v]nitrostátní 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 mohla půjčit částku rovnou uvedené částce, a jednak se počítají za dané zdaňovací období, aniž se uplatní úrok, jehož cílem by bylo osobě povinné k dani nahradit škodu, která jí vznikla měnovým znehodnocením, které nastalo v důsledku času, který uplynul od tohoto zdaňovacího období do skutečného zaplacení těchto úroků, může osobu povinnou k dani připravit o přiměřenou náhradu ztráty způsobené v důsledku nemožnosti disponovat s dotyčnými částkami, a tudíž nerespektuje zásadu efektivity. Taková praxe je navíc v rozporu se zásadou daňové neutrality, neboť nemůže nahradit hospodářskou zátěž vyplývající z protiprávního zadržování částek daně.“ (bod 49 rozsudku Soudního dvora *Sole-Mizo*).

[26] Z provedené rekapitulace obsahu rozhodnutí o odvolání je zřejmé, že stěžovatelem provedené posouzení neodpovídá citované judikatuře. Stěžovatel povšechně konstatoval,

že sazba úroku ve výši repo sazby zvýšené o dva procentní body dle jeho názoru respektuje požadavky unijní úpravy a judikatury. Konkrétně pak v tomto ohledu odkázal pouze na data o úvěrech z května roku 2017, a to aniž by vysvětlil, proč zvolil právě toto období. Otázkou, zda úroková sazba úroku ze zadržovaného odpočtu dle § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 reflektuje měnové znehodnocení (inflaci) vzniklé žalobci, se pak stěžovatel nezabýval vůbec. Takové odůvodnění nemůže obstát. To pak zejména za situace, kdy odpověď na danou otázku předurčuje to, zda orgány finanční správy měly na projednávanou věc aplikovat právní úpravu § 254a daňového řádu ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, či nikoliv.

[27] Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil stěžovateli v tom, že krajský soud pochybil, zrušil-li rozhodnutí o odvolání pro nepřezkoumatelnost a vrátil věc stěžovateli k dalšímu řízení, ve kterém mu uložil přezkoumatelným způsobem vypořádat otázku souladnosti aplikované vnitrostátní právní úpravy s unijní úpravou. Nejvyšší správní soud pak k uvedenému dodává, že bude na stěžovateli, aby se v dalším řízení vypořádal i s rozhodnou recentní judikaturou týkající se úroku ze zadržovaného odpočtu (zejména pak s rozsudkem zdejšího soudu ze dne 1. 4. 2022, č. j. 1 Afs 80/2021 - 45).

[28] Jako nedůvodné pak kasační soud vyhodnotil i tvrzení stěžovatele, že krajský soud zatížil svoje rozhodnutí vadou mající vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, pokud stěžovateli nepřeposlal k vyjádření repliku žalobce.

[29] Zdejší soud k dané problematice předně konstatuje, že nepřeposlání repliky by mohlo představovat vadu řízení. Ke zrušení rozsudku podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. by však bylo nutno přistoupit pouze, pokud by tato vada řízení před soudem *mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé*.

[30] Kasační soud nicméně dospěl k závěru, že v nyní projednávané věci nepřeposlání repliky stěžovateli takovou vadu nepředstavuje.

[31] Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost je přitom důvodem zrušení rozhodnutí, ke kterému musí správní soud přihlížet z úřední povinnosti. Vlastní přezkum rozhodnutí je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřené o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč správní orgán rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Je-li napadené správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, je povinností správního soudu toto bez dalšího z úřední povinnosti zrušit (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). Je proto zcela nerozhodné, zda žalobce nepřezkoumatelnost namítl v žalobě, v replice, či ji snad nenamítl vůbec. Z výše uvedeného přitom vyplývá, že krajský soud v nynější věci nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí stěžovatele zrušit pro nepřezkoumatelnost. Uvedenou vadu (nedostatečnost své argumentace) by ostatně stěžovatel nemohl zhojit v rámci případného vyjádření k replice. Jak totiž zdejší soud opakovaně uvedl, žalovaný správní orgán nemůže nedostatky svého rozhodnutí napravit v soudním řízení (srov. rozsudky

pokračování

zdejšího soudu ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58, ze dne 26. 2. 2014, č. j. 6 Azs 6/2014-27, či ze dne 18. 12. 2014, č. j. 2 Azs 193/2014-20).

[32] S ohledem na uvedené proto kasační soud není názoru, že by krajský soud nepřeposláním repliky zatížil řízení vadou mající vliv na zákonnost rozsudku.

[33] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[34] O náhradě nákladů tohoto řízení kasační soud rozhodl ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení náleží úspěšnému žalobci.

[35] Přiznaná náhrada nákladů řízení spočívá v odměně zástupce žalobce v řízení o kasační stížnosti ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, spočívající ve vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu náleží zástupci žalobce též náhrada jeho hotových výdajů ve výši 300 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem DPH, zvyšuje se takto vypočtená odměna a náhrada výdajů o částku odpovídající této dani (sazba daně 21 %) a celkově tak činí 4 114 Kč. Stěžovatel je povinen uhradit žalobci uvedenou částku ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku, a to k rukám jeho zástupce.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. října 2022

Tomáš Foltas  
předseda senátu