



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Naděždy Treschlové ve věci

žalobkyně: **MS-INVEST a.s., zastupující členka skupiny podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, registrované pod DIČ: CZ699004584, IČO: 255 44 756**
sídlem Koliště 1912, 602 00 Brno
zastoupena advokátem Mgr. Ing. Vitem Křivánkem
sídlem V parku 2316/12, 148 00 Praha 4

proti
žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 252/15, 118 10 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí ministra financí ze dne 23. 10. 2023 č. j. MF-29887/2023/3901-3

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Identifikace projednávané věci

1. Žalobkyně se žalobou došlou Městskému soudu v Praze dne 27. 12. 2023 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí Generálního

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“ nebo „správní orgán 1. stupně“) ze dne 14. 7. 2023 č.j. 38168/23/7700-50128-204230 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“).

2. Prvostupňové rozhodnutí bylo vydáno v přezkumném řízení, ve věci v pořadí třetím, podle ust. § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
3. Předmětné (třetí) přezkumné řízení bylo vedeno na základě rozhodnutí žalovaného č.j. MF-30266/2022/3901-4 ze dne 1. 12. 2022, potvrzeného rozhodnutím ministra financí o rozkladu ze dne 23. 5. 2023 č.j. MF-379/2023/3901-10, kterým bylo ve smyslu § 121 odst. 1 daňového řádu nařízeno přezkoumání rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022 č.j. 6501/22/7700-10124-204230 ve věci odvolání proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „OFŘ“), ze dne 18. 6. 2021 č.j. 31107/21/5300-22444-704601, vydanému v (v pořadí druhém) přezkumném řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu, které bylo zahájeno na základě rozhodnutí GFŘ ze dne 18. 6. 2021 č. j. 33972/21/7700-10124-204230 na základě podnětu žalobkyně. Hmotněprávní podstatou předmětných rozhodnutí je výše přiznaného úroku z daňového odpočtu podle § 254a odst. 1 daňového řádu za zdaňovací období prosinec 2016, červen 2017 a červenec 2017.

Rekapitulace procesní situace ve věci

4. Na základě obsahu podané žaloby, obsahu správního spisu předloženého žalovaným a vlastní úřední činnosti soud rekapituluje procesní situaci ve věci, přičemž na tomto místě pro přehlednost uvádí, že rozhodnutí, které je napadeno nyní projednávanou žalobou, je popsáno v bodu 11 tohoto rozsudku.
5. Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) vydal dne 29. 5. 2018 celkem tři rozhodnutí, kterými žalobkyni přiznal úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016, červen 2017 a červenec 2017. Žalobkyně se proti těmto rozhodnutím odvolala, načež OFŘ výši přiznaných úroků z daňového odpočtu rozhodnutím ze dne 6. 12. 2019 změnilo z důvodu původně chybně stanoveného úroku za období o jeden den delší. OFŘ se však dopustilo vlastního pochybení, neboť nezohlednilo změnu ve výši repo sazby stanovenou Českou národní bankou k 1. 1. 2018 ve výši 0,50 %. GFŘ proto dne 2. 3. 2020 nařídilo přezkum rozhodnutí OFŘ ze dne 6. 12. 2019 s odůvodněním, že v přezkoumávaném rozhodnutí ze dne 6. 12. 2019 OFŘ nesprávně uplatnilo výši repo sazby 0,05 %, zatímco správně mělo zohlednit změnu výše repo sazby k 1. 1. 2018 ve výši 0,50 %. OFŘ v přezkumném řízení dle § 123 zákona č. 280/2009, daňový řád, vydalo 30. 4. 2020 „nové“ rozhodnutí, kterým úroky z daňového odpočtu žalobkyni opět změnilo dle závazného právního názoru GFŘ. Žalobkyně proti rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 4. 2020 nepodala odvolání, podala správní žalobu, kterou Krajský soud v Brně usnesením ze dne 4. 8. 2020 č.j. 62 Af 41/2020-36 odmítl z důvodu nevyčerpání řádných opravných prostředků.
6. Žalobkyně podala 23. 10. 2020 podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí OFŘ z 30. 4. 2020 z důvodu vývoje judikatury týkající se výše úrokové sazby úroku z daňového odpočtu [rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) č.j. 1 Afs 445/2019-47 z 16. 7. 2020, *EP ENERGY TRADING*], dle které nelze aplikovat § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 (úrok ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou + 1 procentní bod) pro rozpor s právem Evropské unie. Daňové orgány jsou namísto toho povinny přiznat úrok ve výši podle rozsudku NSS č. j. 7 Aps 3/2013-34 z 25. 2014, *KORDÁRNA*, tedy dle § 155 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 (tzn. ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou + 14 procentních bodů). GFŘ

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

žalobkynin podnět shledalo důvodným, proto nařídilo 18. 6. 2021 přezkum rozhodnutí OFŘ z 30. 4. 2020 ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2016. OFŘ poté v přezkumném řízení vydalo 16. 8. 2021 rozhodnutí, kterým změnilo (zvýšilo) žalobkynin úrok za období prosinec 2016 po vzoru rozsudku *EP ENERGY TRADING* (od 1. 4. 2017 do 30. 6. 2017 ve výši podle rozsudku *KORDÁRNA*, od 1. 7. 2017 do 18. 5. 2018 ve výši podle § 254a daňového řádu: repo sazba + 2 procentní body). Ve vztahu ke zdaňovacím obdobím červen a červenec 2017 byly úroky ponechány v původní výši, neboť daňová přiznání za tato období byla podána až po datu 30. 6. 2017, závěry rozsudku *EP ENERGY TRADING* se na ně nevztahují a aplikuje se na ně právní úprava v § 254a daňového řádu účinná od 1. 7. 2017.

7. Žalobkyně podala proti rozhodnutí OFŘ ze dne 16. 8. 2021 o věci samé odvolání, v němž se domáhala „kordárenských úroků“ (§ 155 odst. 5 daňového řádu účinného do 30. 12. 2020) za všechna dotčená zdaňovací období a za celou dobu běhu úroků. GFŘ žalobkynino odvolání rozhodnutím č. j. 6501/22/7700-10124-204230 ze dne 27. 1. 2022 zamítlo a rozhodnutí OFŘ potvrdilo. Žalobkyně proti rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022 podala žalobu ke Krajskému soudu v Brně.
8. Na základě vývoje judikatury po rozsudcích *KORDÁRNA* a *EP ENERGY TRADING*, především na základě vydání rozsudku NSS č.j. 5 Afs 139/2021-31 ze dne 23. 9. 2021, *RAPTOR SE*, nebo č.j. 1 Afs 80/2021-45 ze dne 1. 4. 2022, *CarTec Ostrava*, GFŘ shledalo aplikovatelnost přechodného ustanovení čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., podle kterého se u daňového odpočtu za zdaňovací období, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona (před 1. 7. 2017). NSS dovedl, že úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu za období od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017 byl rozsudkem *KORDÁRNA* shledán v rozporu s právem Evropské unie, a při aplikaci přechodného ustanovení čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb. a závěrů *KORDÁRNA* se uplatní u zdaňovacích období, u nichž lhůta k podání daňového přiznání uplynula do 30. 6. 2017, úrok dle § 155 odst. 5 daňového řádu, a to i na úrok plynoucí po 30. 6. 2017. GFŘ proto podalo k žalovanému podnět k nařízení přezkumu dle § 121 a násl. daňového řádu, načež žalovaný rozhodnutím č.j. MF-30266/2022/3901-4 ze dne 1. 12. 2022 nařídil přezkum rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022, neboť shledal, že úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016 byl přiznán v rozporu s výše nastíněnou judikaturou.
9. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2022 podala žalobkyně rozklad, který ministr financí rozhodnutím ze dne 23. 5. 2023 č.j. MF-379/2023/3901-10 zamítl. Žalobkyně v rozkladu namítla, že přezkumné řízení mělo být u rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022 nařízeno i v části vztahující se ke zdaňovacím obdobím červen 2017 a červenec 2017, neboť je přesvědčena, že ani právní úprava podle § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 (repo sazba + 2 procentní body) neodpovídá požadavkům práva Evropské unie. Ministr financí poukázal ve svém zamítavém rozhodnutí ze dne 23. 5. 2023 především na to, že výše úroku z nadměrného odpočtu dle § 254a daňového řádu účinného od 1. 7. 2017 nebyla doposud NSS zpochybněna. Zároveň ani nedospěl k závěru, že by byla v rozporu s unijní judikaturou.
10. Žalobkyně napadla rozhodnutí ministra financí ze dne 23. 5. 2023 žalobou u správního soudu (původně u Krajského soudu v Brně) s tím, že je přesvědčena, že rozhodnutím ze dne 1. 12. 2022 měl být nařízen přezkum rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022 i v části týkající se zdaňovacích období červen a červenec 2017.

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

11. V mezidobí probíhalo přezkumné řízení, které vyústilo ve vydání rozhodnutí napadených projednávanou žalobou. GFŘ prvostupňovým rozhodnutím ze dne 14. 7. 2023 č.j. 38168/23/7700-50128-204230 změnilo své rozhodnutí ze dne 27. 1. 2022 tak, že změnilo rozhodnutí OFŘ ze dne 16. 8. 2021 a původně přiznaný úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016 zvýšilo v souladu se závěry rozsudků KORDÁRNA, EP ENERGY TRADING, CarTec Ostrava a RAPTOR SE, dle § 155 odst. 5 daňového řádu. Zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017 nebyla předmětem přezkumného řízení a přiznané úroky z daňového odpočtu byly ponechány ve výši vyměřené rozhodnutím ze dne 30. 4. 2020. Žalobkyně napadla prvostupňové rozhodnutí odvoláním, které žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 23. 10. 2023 zamítl.
12. Městský soud v Praze jakožto soud místně příslušný usnesením ze dne 15. 11. 2023 č.j. 10 Af 16/2023-38 odmítl žalobu (původně podanou Krajskému soudu v Brně) proti rozhodnutí ministra financí ze dne 23. 5. 2023 z důvodu, že žaloba byla podaná osobou zjevně neoprávněnou. Městský soud shledal, že rozhodnutí, které ministr financí přezkoumával, bylo vydáno ve prospěch žalobkyně, neboť ukládalo GFŘ, aby v přezkumném řízení za zdaňovací období prosinec 2016 přiznalo žalobkyni „více“, s čímž žalobkyně v podané žalobě implicitně souhlasila, a naopak vytýkala, že institut přezkumu nebyl aplikován v širší míře i ve vztahu k dalším obdobím červen a červenec 2017. Na nařízení přezkumu ovšem daňový subjekt právní nárok nemá, proto žalobkyně není aktivně legitimována k podání žaloby dle § 65 a násl. s. ř. s. a nemůže se žalobou domáhat „rozšíření“ zahájeného přezkumného řízení.
13. V usnesení ze dne 15. 11. 2023 č.j. 10 Af 16/2023-38 Městský soud v Praze naznačil, že Krajský soud v Brně zřejmě žalobu proti rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022 odmítne pro odpadnutí předmětu řízení. Městský soud v této souvislosti vysvětlil, že ač je obecně soudní přezkum rozhodnutí vydaného v rámci přezkumného řízení zásadně omezen na otázky nově řešené v přezkumném řízení, neznamená to, že podá-li daňový subjekt žalobu proti původnímu správnímu rozhodnutí, nicméně soudní řízení nedospěje k meritornímu rozhodnutí v důsledku odpadnutí předmětu řízení, že bude daňovému subjektu zcela odepřen přístup k soudu. V takovém případě platí výjimka z uvedeného pravidla s tím, že v žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení lze uplatňovat veškeré námitky. I když tedy žaloba daňového subjektu (v pořadí první) odmítnuta, má její podání za následek možnost namítat v žalobě (v pořadí druhé) proti novému meritornímu rozhodnutí veškeré námitky proti správnímu řízení jako celku, a to včetně okolností, které se vztahují svým obsahem k předchozímu pravomocnému rozhodnutí.
14. Krajský soud v Brně následně usnesením ze dne 26. 1. 2024 pod č.j. 62 Af 16/2022-179 odmítl žalobu proti rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022 z důvodu odpadnutí předmětu řízení, neboť v průběhu soudního řízení došlo ke změně žalobou napadeného rozhodnutí v přezkumném řízení postupem podle § 123 odst. 5 daňového řádu.
15. Žalobkyně pak podala žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2023.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

16. Žalobkyně v žalobě akcentovala „návod“ Městského soudu v Praze v usnesení ze dne 15. 11. 2023 č.j. 10 Af 16/2023-38, dle něž v případě odpadnutí předmětu řízení u Krajského soudu v Brně bude moci „plně“ brojit proti novému rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení, tedy proti napadenému rozhodnutí. Měla za to, že v důsledku dané procesní situace získala možnost vznést v podané žalobě veškeré námitky proti správnímu řízení jako celku, a to

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

včetně okolností, které se vztahují svým obsahem k předchozímu pravomocnému rozhodnutí. Jinými slovy měla za to, může plně brojit proti závěrům, které finanční orgány zastávají k úroku z nadměrného odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017.

17. Následně žalobkyně v žalobě zopakovala svoji dosavadní obsáhlou argumentaci, vznášenou v předchozích správních a soudních řízeních. Její argumentaci (podrobně odůvodněnou na str. 5 až 12 podané žaloby) lze shrnout tak, že žalobkyně je názoru, že judikatorní závěry vztahující se k období do 30. 6. 2017 mají být v otázce (ne)přiměřenosti úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu zohledněny také v navazujícím období (tj. pro zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017). Zákonodárce, vědom si problémů s aplikací ust. § 254a daňového řádu, sice přistoupil k novelizaci problematického ustanovení s účinností od 1. 7. 2017, ani tato změna však dle názoru žalobkyně nevedla k vytvoření takové právní úpravy, která by reflektovala požadavky unijního práva a stanovila výši úroku tak, aby tato nebyla nepřiměřeně nízká. Aplikací ust. § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 ve vztahu k úroku za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017 tak dle žalobkyně nastala stejná situace, kterou Soudní dvůr EU v případě maďarské obchodní společnosti (rozsudek *Sole-Mizo*) a Nejvyšší správní soud v rozsudku *KORDÁRNA* a v rozsudku *EP ENERGY TRADING* označili za rozpornou s unijním právem a unijními zásadami. Žalobkyně proto namítá pochybení finančních orgánů, když jí přiznaly úrok z daňového odpočtu související se zdaňovacím obdobím červen a červenec 2017 toliko dle ust. § 254a ve výši repo sazby zvýšené o 2 procentní body. Uvedené dle žalobkyně odporuje základním principům přiměřenosti, efektivity, neutrality a rovnosti ve vztahu k harmonizované právní úpravě daně z přidané hodnoty. Pro rozpor s unijním právem a navazující judikaturou je uvedené ustanovení daňového řádu neaplikovatelné, protože měly správní orgány po vzoru „lex Kordárna“ sáhnout k aplikaci ust. § 155 daňového řádu a přiznat žalobkyni úrok vyšší.
18. Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Předně upozornil, že jak rozhodnutí ministra financí ze dne 1. 12. 2022 (kterým ministr nařídil přezkum rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022), tak i předchozí rozhodnutí GFŘ ze dne 18. 6. 2021 (kterým GFŘ nařídilo přezkum rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 4. 2020), se týkalo pouze úroku z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016. Podnět žalobkyně k přezkoumání rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 4. 2020 byl v rozhodnutí ze dne 27. 1. 2022 shledán nedůvodným; sdělení o nedůvodnosti podnětu k přezkoumání rozhodnutí není přezkoumatelné ve správním soudnictví.
19. Žalovaný má tudíž za to, že aktuálně podanou žalobou lze účinně napadnout pouze úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016, který byl předmětem iniciovaného přezkumného řízení. Úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017 mohl být soudně řešen cestou žaloby proti hypotetickému rozhodnutí GFŘ, které by bývalo vydáno v případě, že by se žalobkyně byla odvolala proti rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 4. 2020, což však žalobkyně tehdy neučinila.
20. Dle žalovaného žalobní argumenty vztahující se ke zdaňovacím obdobím červen 2017 a červenec 2017 zcela míjí vymezený rozsah přezkumného řízení a jsou vůči výroku napadeného rozhodnutí ve věci zdaňovacího období prosinec 2016 irelevantní. Ve vztahu ke zdaňovacímu období prosinec 2016 pak žalovaný zdůraznil, že žalobkyně výslovně s výrokem napadeného rozhodnutí souhlasí.

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

21. V meritorní rovině žalovaný setrval na svém právním názoru o konformitě právní úpravy ust. § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017, s evropským právem.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

22. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s.ř.s.“), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).
23. O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť účastníci řízení na výzvu soudu nesdělili, že trvají na nařízení jednání. Jednání nebylo třeba nařizovat ani za účelem dokazování, jelikož soud nepokládal za potřebné provádět důkazy na rámec toho, co plyne ze správního spisu.
24. Žaloba není důvodná.
25. Podle ust. § 123 odst. 5 daňového řádu jestliže správce daně po zahájení přezkumného řízení zjistí, že byly naplněny podmínky podle § 121 odst. 1, vydá rozhodnutí, kterým se původní rozhodnutí zruší nebo změní. V opačném případě přezkumné řízení zastaví.
26. Podle ust. § 123 odst. 3 daňového řádu je správce daně je při řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady.
27. V posuzované věci lze hlavní procesní linii projednávaného případu shrnout takto. Správce daně nejprve třemi samostatnými rozhodnutími ze dne 29. 5. 2018 přiznal žalobkyni úrok z daňového odpočtu podle § 254a odst. 1 daňového řádu za zdaňovací období prosinec 2016, červen 2017 a červenec 2017. K žalobkynině odvolání OFŘ rozhodnutím ze dne 6. 12. 2019 prvostupňová rozhodnutí pouze drobně zkorigovalo co do výpočtu.
28. Rozhodnutím ze dne 2. 3. 2020 GFŘ nařídilo přezkum rozhodnutí OFŘ ze dne 6. 12. 2019, OFŘ pak v přezkumném řízení rozhodnutím ze dne 30. 4. 2020 zvýšilo původně přiznaný úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016 a rovněž původně přiznané úroky z daňového odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017, když zohlednilo změnu repo sazby stanovené Českou národní bankou. Proti rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 4. 2020 žalobkyně nepodala odvolání.
29. Asi po půl roce, na základě vývoje soudní judikatury, ovšem žalobkyně podala podnět k zahájení dalšího přezkumného řízení, domáhala se přiznání úroku z daňového odpočtu v podstatně vyšší výši dle „rozsudku KORDÁRNA“ (tzn. ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou + 14 procentních bodů). GFŘ pak rozhodnutím ze dne 18. 6. 2021 nařídilo přezkum rozhodnutí ze dne 30. 4. 2020. V odůvodnění uvedlo, že shledalo rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 4. 2020 v rozporu se zákonem ve vztahu k zdaňovacímu období prosinec 2016, z toho důvodu nařizuje přezkum rozhodnutí. Ve vztahu k zdaňovacím obdobím červen 2017 a červenec 2017 GFŘ shledalo podmínky pro přezkum nenaplněné, podnět k přezkoumání tak shledalo nedůvodný. OFŘ v přezkumném řízení rozhodnutím ze dne 16. 8. 2021 zvýšilo původně přiznaný úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016 po vzoru rozsudku EP ENERGY TRADING (tzn. od 1. 4. 2017 do 30. 6. 2017 ve výši podle rozsudku KORDÁRNA, od 1. 7. 2017 do 18. 5. 2018 ve výši podle § 254a daňového řádu: repo sazba + 2 procentní body). Úroky z daňového odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017 OFŘ ponechalo ve výši vyměřené rozhodnutím ze dne

30. 4. 2020, neboť ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím nebyl přezkum shledán důvodným z důvodu, že daňová přiznání za tato období byla podána až po datu 30. 6. 2017, závěry rozsudku EP ENERGY TRADING se na ně nevztahují a aplikuje se na ně právní úprava v § 254a daňového řádu účinná od 1. 7. 2017. Žalobkyně podala proti rozhodnutí OFŘ ze dne 16. 8. 2021 odvolání, které GFŘ rozhodnutím ze dne 27. 1. 2022 zamítlo. Správní žalobu podanou proti rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022 pak Krajský soud v Brně usnesením ze dne 26. 1. 2024 odmítl z důvodu odpadnutí předmětu řízení.
30. V mezidobí totiž ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 1. 12. 2022 nařídilo přezkum rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022, jelikož shledalo, že úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016 byl přiznán v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu z roku 2022, zejména s rozsudky RAPTOR SE a CarTec Ostrava, o plné aplikovatelnosti přechodného ustanovení čl. XI odst. 3 zákona č. 170/2017 Sb., podle kterého se u daňového odpočtu uplatněného v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení, u kterého lhůta pro jeho podání uplynula přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. GFŘ pak v přezkumném řízení rozhodnutím ze dne 14. 7. 2023 ve výroku změnilo svoje zamítavé odvolací rozhodnutí ze dne 27. 1. 2022 tak, že zvýšilo původně přiznaný úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016 výpočtem v souladu se závěry rozsudků KORDÁRNA, EP ENERGY TRADING, CarTec Ostrava a RAPTOR SE, dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (tedy ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou + 14 procentních bodů). Pokud jde o zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017, GFŘ v odůvodnění svého rozhodnutí uvedlo, že tato nebyla předmětem přezkumného řízení a přiznané úroky z daňového odpočtu tedy nepřezkoumává a ponechává je ve výši vyměřené rozhodnutím ze dne 30. 4. 2020. Napadeným rozhodnutím ze dne 23. 10. 2023 žalovaný rozhodnutí GFŘ ze dne 14. 7. 2023 potvrdil.
31. Žalobkyně v podané žalobě výslovně souhlasí s tím, jak žalovaný rozhodl o úroku souvisejícím se zdaňovacím obdobím prosinec 2016. Polemizuje pouze s právním názorem žalovaného vztahujícím se ke zdaňovacím obdobím červen 2017 a červenec 2017. Má za to, že v žalobě může vznést veškeré námitky proti správnímu řízení jako celku, a to včetně okolností, které se vztahují svým obsahem k předchozímu pravomocnému rozhodnutí; může tedy plně brojit proti závěrům, které finanční orgány zastávají k úroku z nadměrného odpočtu za zdaňovací období červen a červenec 2017.
32. Žalovaný je toho názoru, že podanou žalobou lze účinně napadnout pouze úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016, který byl předmětem iniciovaného přezkumného řízení. Úrok z daňového odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017 dle žalovaného soudně přezkoumán být nemůže, neboť v přezkumném rozhodnutí šlo materiálně o sdělení o nedůvodnosti podnětu k přezkoumání rozhodnutí a takové sdělení není přezkoumatelné ve správním soudnictví.
33. Městský soud v Praze proto nejprve posuzoval, zda vzniklá procesní situace, zejména s přihlédnutím k tomu, že žalobkyně se bránila správní žalobou proti rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022, zakládá možnost přezkumu právního názoru finančních orgánů ohledně úroku z daňového odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017.
34. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře vyložil vztah mezi původním přezkoumávaným rozhodnutím a nově vydaným přezkumným rozhodnutím. V rozsudku ze dne 31. 5. 2023

NSS uvedl, že „[17] Výsledkem a důsledkem vydání přezkumného rozhodnutí, jímž žalovaný podle § 123 odst. 5 daňového řádu změnil své původní odvolací rozhodnutí je to, že změnové přezkumné rozhodnutí do sebe zcela vtělí (či včlení) změněné přezkoumávané rozhodnutí. Pro účely soudního přezkumu nedošlo k pouhému doplnění, nýbrž plnému nabrzení či překrytí přezkoumávaného rozhodnutí rozhodnutím přezkumným, podobně jako v případě vztahu prvostupňového a odvolacího správního rozhodnutí.

[18] Na uvedeném závěru nic nemění ani, v podstatě mimoběžná, kasační argumentace stěžovatelky, že v jejím případě šlo materiálně o tři přezkoumávaná rozhodnutí a tři žaloby a krajský soud měl zkoumat splnění podmínek ve vztahu ke každému rozhodnutí a žalobě zvlášť. Pro nyní projednávanou věc je totiž rozhodné pouze to, že původně žalobou napadené přezkoumávané rozhodnutí, ať již formálně jedno či materiálně rozhodnutí tři, bylo jako celek nabrzeno přezkumným rozhodnutím. Krajský soud totiž i přes skutečnost, že text výroku III. přezkoumávaného rozhodnutí byl v podstatě doslovně převzat přezkumným rozhodnutím, dospěl k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí pozbylo způsobilosti být předmětem soudního přezkumu jako celek (bod 12 usnesení). Fakticky tak zkoumal splnění podmínky řízení spočívající v existenci jeho předmětu i ve vztahu k této převzaté části.

[19] Odpadnutí předmětu řízení v podobě přezkoumávaného rozhodnutí, jež stěžovatelka napadla žalobou, však neznamená (a znamenat ani nemůže), že by stěžovatelka přišla o možnost soudní ochrany proti tvrzenému nezákonnému zkrácení svých veřejných subjektivních práv. Svoji obranu však musela směřovat proti přezkumnému rozhodnutí, resp. následně proti rozhodnutí o odvolání proti němu, která „nově“ zasahují do její právní sféry. Vůči těmto rozhodnutím by stěžovatelka mohla uplatnit jak námitky proti provedené změně (jež zde však byla plně v její prospěch), tak proti té části přezkumného rozhodnutí, jež byla převzata bez obsahové změny z přezkoumávaného rozhodnutí. Stěžovatelka by tak nebyla na svém právu na soudní ochranu po čistě obsahové stránce (rozsah a obsah soudního přezkumu) nijak zkrácena (srov. body 19 a 20 rozsudku čj. 2 Afs 277/2019-26, obdobně bod 18 rozsudku čj. 8 Afs 361/2018-49, oba navazují na rozsudek NSS z 12. 4. 2007, čj. 7 Afs 143/2006-95, k § 55b již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků).“ (Zvýraznění doplněno městským soudem).

35. Městský soud v Praze z citovaného rozhodnutí vychází, a souhlasí tedy s žalobkyní, že žalobkyně v nyní projednávané žalobě může brojit jak proti novému rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení, tak proti rozhodnutí vydanému v přezkoumávaném řízení (jak také žalobkyni správně objasnil jiný senát městského soudu v usnesení ze dne 15. 11. 2023 č.j. 10 Af 16/2023-38). Obě rozhodnutí, jak přezkoumávané rozhodnutí OFŘ ze dne 16. 8. 2021 ve spojení s rozhodnutím GFŘ ze dne 27. 1. 2022, tak nové přezkumné rozhodnutí GFŘ ze dne 14. 7. 2023 ve spojení s napadeným rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 10. 2023, se totiž plně překrývají.
36. Městský soud v Praze však již nemůže přisvědčit žalobkyni v tom, že vzniklé „překrytí“ přináší žalobkyni možnost otevřít přezkum rozhodnutí finančních orgánů ohledně úroku z daňového odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017 právě v takovém rozsahu, jak žalobkyně navrhuje. Procesní situace je nyní taková, že v důsledku proběhlého přezkumného řízení (v pořadí třetího), odmítnutí správní žaloby proti (v pořadí třetímu) rozhodnutí ve věci samé vydaného v (pořadí druhém) přezkumném řízení a vydání (v pořadí čtvrtého) rozhodnutí ve věci samé splývají a překrývají se tato čtyři rozhodnutí: dvě rozhodnutí vzešlá z v pořadí druhého přezkumného řízení, tj. rozhodnutí OFŘ ze dne 16. 8. 2021 a rozhodnutí GFŘ ze dne 27. 1. 2022, a dvě rozhodnutí vzešlá z v pořadí třetího přezkumného řízení, tj. rozhodnutí GFŘ ze dne 14. 7. 2023 a rozhodnutí žalovaného ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

23. 10. 2023. Právě tato rozhodnutí tvoří z hlediska nynějšího soudního přezkumu jeden celek.
37. V žádném z posuzovaných čtyř rozhodnutí však finanční orgány nepřipustily možnost přezkumu úroku z daňového odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017 dle rozsudku KORDÁRNA. V rozhodnutí ze dne 16. 8. 2021 OFŘ ve vztahu k těmto zdaňovacím obdobím neshledalo přezkum důvodným a ponechalo úroky bez přezkumu ve výši vyměřené rozhodnutím OFŘ ze dne 30. 4. 2020. V návazně vydaných rozhodnutích GFŘ ze dne 27. 1. 2022, GFŘ ze dne 14. 7. 2023 a žalovaného ze dne 23. 10. 2023 finanční orgány na tomto setrvaly; konstatovaly, že zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017 nebyla předmětem přezkumného řízení, a přiznané úroky z daňového odpočtu ponechaly ve výši vyměřené rozhodnutím OFŘ ze dne 30. 4. 2020.
38. Všechna čtyři dotčená rozhodnutí tedy vycházejí z rozhodnutí GFŘ ze dne 18. 6. 2021 o nařízení přezkumu rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 4. 2020. A právě v něm má, dle přesvědčení městského soudu, nynější soudní přezkum hranici. Rozhodnutí OFŘ ze dne 30. 4. 2020 bylo vydáno v důsledku přezkumného řízení nařízeného rozhodnutím GFŘ ze dne 2. 3. 2020. V něm GFŘ nařídilo přezkum rozhodnutí OFŘ ze dne 6. 12. 2019 ohledně výpočtu výše úroku z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016, červen 2017 a červenec 2017. Tím GFŘ ve prospěch žalobkyně závazně vyslovilo protiprávnost rozhodnutí ze dne 6. 12. 2019 ohledně všech tří relevantních zdaňovacích období. Zároveň GFŘ vyslovilo závazný právní názor ohledně konkrétních důvodů, pro které přezkum nařídilo. Podle závazného právního názoru GFŘ mělo OFŘ v přezkumném řízení zohlednit změnu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou k 1. 1. 2018 ve výši 0,50 %, a nemělo uplatnit výši repo sazby 0,05 % po celou dobu úročení, jak chybně učinilo v přezkoumávaném rozhodnutí ze dne 6. 12. 2019.
39. OFŘ pak bylo v dalším řízení (v postupu při přezkumném řízení dle § 123 daňového řádu) vázáno důvody, pro které byl přezkum nařízen, jakož i právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí, jak vyplývá z ust. § 123 odst. 3 daňového řádu.
40. Podle přesvědčení městského soudu je proto přezkumná role soudu omezena na posouzení otázky, zda OFŘ v rozhodnutí ze dne 30. 4. 2020 závazný právní názor GFŘ, pro který bylo nařízeno přezkumné řízení, respektovalo. Městský soud ověřil, a mezi účastníky řízení o tom není sporu, že OFŘ v přezkumném řízení zcela v souladu s názorem vyloveným v rozhodnutí GFŘ o nařízení přezkumu ze dne 2. 3. 2020 meritorně rozhodlo o úroku z daňového odpočtu za zdaňovací období prosinec 2016 a rovněž o úrocích z daňového odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017. Nástrojem, kterým žalobkyně mohla dosáhnout věcného přezkumu rozhodnutí o úrocích, byl opravný prostředek proti rozhodnutí OFŘ, ze dne 30. 4. 2020, který však žalobkyně neuplatnila.
41. OFŘ tak provedlo přezkoumání rozhodnutí v mezích důvodů, pro které bylo přezkumné řízení nařízeno. Proto v nynější žalobě nelze namítat nezákonnost spočívající v závěrech, které finanční orgán musel akceptovat na základě ust. § 123 odst. 3 daňového řádu.
42. Ze všeho uvedeného vyplývá, že žalobní argumenty vztahující se ke zdaňovacím obdobím červen 2017 a červenec 2017 nemohou být důvodné, neboť OFŘ v rozhodnutí ze dne 30. 4. 2020 postupovalo v souladu se závazným právním názorem nadřízeného finančního orgánu. V následujícím přezkumném řízení byl pak rozsah přezkumu vymezen rozhodnutím o nařízení přezkumu, kde byl přezkum nařízen pouze ohledně zdaňovacího období prosinec

2016, zatímco podnět k přezkoumání rozhodnutí vztahu k zdaňovacím obdobím červen 2017 a červenec 2017 GFŘ byl shledán nedůvodný, jak plyne z odůvodnění rozhodnutí GFŘ ze dne 18. 6. 2021. Jelikož na zahájení přezkumného řízení není právní nárok, žalobkyně se nemůže žalobou domáhat „rozšíření“ zahájeného přezkumného řízení.

43. Městský soud v Praze tak klíčový žalobní bod podané žaloby, týkající se přezkoumání vyměřených úroků za zdaňovacího období červen 2017 a červenec 2017, shledal nedůvodný, aniž by se v meritorní rovině zabýval otázkou, zda se finanční orgány při svém posuzování ohledně úroku z daňového odpočtu za zdaňovací období červen 2017 a červenec 2017 dopustily hodnocení v rozporu s unijním právem. Pouze nad rámec tohoto odůvodnění soud podotýká, že merit věci byl správními soudy nedávno vyřešen v jiném soudním řízení, kde NSS v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č.j. 8 Afs 274/2022-48, zaujal tento právní názor: *„Právní úprava § 254a odst. 3 zákona daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, podle níž byl úrok z daňového odpočtu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 2 procentní body, byla v souladu s právem Evropské unie. Pokrývala průměrné náklady na úvěry poskytované nefinančním podnikům (požadavek rozsudku Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, Sole-Mizo, C-13/18 a C-126/18). Rovněž nebyla v rozporu s principem rovnocennosti, protože v právním řádu České republiky nebyl žádný institut, který by byl úroku z daňového odpočtu podobný (ve smyslu kritérií principu rovnocennosti) a oproti němuž by byl úrok z nadměrných odpočtů znevýhodněn.“* Městský soud má s přihlédnutím k citovanému závěru Nejvyššího správního soudu, s nímž se ztotožňuje, za to, žaloba by nemohla být důvodná, ani kdyby se žalovaný, a následně i správní soud, zabývali žalobním tvrzením ve věci samé.
44. Pokud jde o část žaloby zmiňující zdaňovací období prosinec 2016, soud ze vycházel z ust. § 65 odst. 1 s. ř. s., dle něž *kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, (dále jen ‚rozhodnutí‘), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.*
45. Výkladem citovaného ustanovení se opakovaně zabýval NSS, přičemž v rozsudku č.j. 9 Afs 257/2016-62 z 6. 4. 2017, vyložil, že *„[ž]alobní legitimace je dána pro všechny případy, kdy se úkon správního orgánu, vztahující se ke konkrétní věci a konkrétním adresátům, dotýká právní sféry žalobce. Nejde tedy o to, zda úkon správního orgánu založil, změnil, zrušil či závazně určil práva a povinnosti žalobce, nýbrž o to, zda se – podle tvrzení žalobce v žalobě – negativně projevil v jeho právní sféře.“* Následně dodal, že již *„v celé řadě svých rozhodnutí k závěru, že důsledky, které nařízení přezkoumání rozhodnutí v daňovém řízení z moci úřední způsobuje, ve svém souhrnu zakládají žalobní legitimaci daňového subjektu podle § 65 odst. 1 s. ř. s., tj. možnost bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu soudní cestou [...]“*.
46. Není pochyb, uvedené závěry lze aplikovat na posuzovaný případ. Žalobkyně je daňovým subjektem, který v žalobě týkající se rozhodnutí žalovaného o zdaňovacím období prosinec 2016 nedisponuje aktivní žalobní legitimaci, která je jednou z podmínek řízení. Žalobkyně sama v podané žalobě uvádí, že s rozhodnutím žalovaného o úroku souvisejícím se zdaňovacím obdobím prosinec 2016 nepolemizuje a souhlasí s ním. Napadené rozhodnutí v dotčené části nijak nezasahuje do sféry veřejných subjektivních práv žalobkyně, což žalobkyně ani netvrdí, a proto soud nemá právní důvod jej věcně přezkoumat, neboť z obsahu žalobních tvrzení je zcela zřejmé, že prvostupňové ani napadené rozhodnutí se v dotčené otázce žádným způsobem právní sféry žalobkyně negativně nedotýká. Soud doplňuje, že pokud by se napadené rozhodnutí i podaná žaloba týkaly pouze v tomto

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.

odstavci zmíněné otázky (rozhodnutí žalovaného o zdaňovacím období prosinec 2016, proti němuž žalobkyně ničeho nenamítá a přisvědčuje mu), musel by žalobu odmítnout na základě ust. § 46 odst. 1 písm. c) s.ř.s. jako podanou osobou zjevně neoprávněnou.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. Městský soud v Praze tak uzavírá, že žalobkyně se svými námitkami neuspěla, v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti. Městský soud v Praze proto žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s.
48. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., neboť žalobkyně nebyla ve sporu úspěšná a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha dne 18. července 2024

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X. X.