



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **GMC tech s.r.o.**, se sídlem Baška 540, zast. Mgr. Janem Tomsem, advokátem se sídlem Emila Filly 296/13, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 5. 2023, č. j. 22 Af 26/2021-28,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

**Odůvodnění:**

I.

**Průběh dosavadního řízení**

[1] V daňových priznáních k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období ledna 2018, června 2018 a červenec 2018 žalobce vykázal nadměrné odpočty ve výši 439 390 Kč, 433 584 Kč a 583 474 Kč. Platebními výměry ze dne 27. 1. 2021 žalovaný na základě výsledku daňové kontroly vyměřil žalobci nadměrné odpočty za uvedená zdaňovací období ve výši 339 476 Kč, 232 378 Kč a 429 103 Kč. V souvislosti s délkou prověřování žalobci vznikl nárok na úrok z daňového odpočtu podle § 254a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 za období od 27. 6. 2018 do 31. 12. 2020 a ve znění účinném od 1. 1. 2021 za období od 1. 1. 2021 do 11. 2. 2021. O vzniku tohoto úroku v celkové výši 79 381 Kč jej žalovaný informoval vyrozuměními ze dne 9. 3. 2021, č. j. 758711/21/3207-51522-805127, č. j. 758722/21/3207-51522-805127 a č. j. 758736/21/3207-51522-805127.

[2] Proti vyrozuměním o výši úroku podal žalobce námitky podle § 159 daňového řádu. V nich se domáhal aplikace závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, publ. pod č. 4055/2020 Sb. NSS (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí

Nejvyššího správního soudu jsou dostupná též na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)) při výpočtu úroků vzniklých do 31. 12. 2020. Žalobce připustil, že se zmiňovaný rozsudek vztahoval k právní úpravě účinné do 30. 6. 2017, dle jeho názoru však důvody, pro něž Nejvyšší správní soud shledal tehdejší právní úpravu rozpornou s právem EU, přetrvaly i po novele účinné od 1. 7. 2017. Pokud totiž byly nepřiměřeně nízké roční úroky ve výši 1,05 %, 1,5 % a 2 %, pak jsou nepřiměřeně nízké i úroky 2,5 %, 3 %, 3,75 %, 4 % i 2,25 %. Žalobce rovněž zdůraznil, že v letech 2018 až 2020 nebylo možné půjčit si u bankovní ani nebankovní instituce peněžní prostředky se sazbou 2 až 4 % p. a., neboť průměrná roční procentní sazba nákladů (RPSN) u podnikatelských úvěrů se pohybovala téměř v dvojnásobné výši. O nepřiměřené výši úroku z daňového odpočtu do 31. 12. 2020 podle žalobce svědčila rovněž novelizace § 254a daňového řádu účinná od 1. 1. 2021.

[3] Žalovaný rozhodnutími ze dne 14. 4. 2021, č. j. 1527865/21/3207-51522-805127, č. j. 1527900/21/3207-51522-805127 a č. j. 1527926/21/3207-51522-805127 námitky zamítl. Konstatoval, že závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, jsou mu známy a v praxi je aplikuje. Na projednávaný případ je však vztáhnout nelze, neboť se týkají pouze období do 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017. Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku upozornil, že na úrok vzniklý do 30. 6. 2017 nelze použít úpravu účinnou po tomto datu (tedy znění účinné od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020), o její případné nezákonnosti se nezmínil. Ani žádný jiný rozsudek nedospěl k závěru, že by aplikovaná právní úprava byla v rozporu s unijním právem, proto bylo nutné ji použít. Žalovaný uzavřel, že se nelze ztotožnit s názorem žalobce, dle něhož žalovaný nerespektoval závaznou judikaturu.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného o námitkách žalobu ke Krajskému soudu v Ostravě (resp. nejprve podal v této věci zásahovou žalobu, kterou na výzvu krajského soudu přeformuloval na žalobu proti uvedeným rozhodnutím žalovaného o námitkách). V žalobě žalobce namítal, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, se sice přímo týkal jen období do 30. 6. 2017, protože úrok jím posuzovaný vznikl pouze v tomto období, podstata rozsudku je však podle žalobce jiná: úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2017, byl shledán nepřiměřeně nízkým oproti běžným úrokům na finančním trhu. Žalobce zopakoval, že pokud byly podle uvedeného rozsudku nepřiměřeně nízké roční sazby úroků v rozmezí 1,05 až 2 %, pak musely být nepřiměřeně nízké i sazby v rozmezí 2,25 až 3 %. Z toho podle žalobce plynulo, že i úroková sazba podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, byla nepřiměřeně nízká, neboť neodpovídala průměrné RPSN u podnikatelských úvěrů. Žalobce byl přesvědčen, že podstata rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, přesahuje i do právní úpravy účinné od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, jeho závěry měly být tudíž aplikovány i na projednávanou věc. Připomněl rovněž, že právní úprava účinná od 1. 1. 2021 úroky razantně zvýšila, respektuje tedy unijní legislativu i judikaturu.

[5] Krajský soud shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu zamítl.

[6] K danému žalobnímu bodu (požadavku aplikace rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47) krajský soud zdůraznil, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020 č. j. 1 Afs 445/2019-47, se zabýval § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, ve dvou rovinách podmínek pro vznik nároku na výplatu úroku

pokračování

ze zadržovaného odpočtu. Především podle krajského soudu Nejvyšší správní soud posuzoval dobu úročení a dospěl k závěru, že její počátek se musí odvíjet od objektivně daného a předvídatelného okamžiku, což daná právní úprava nerespektovala, neboť počátek doby úročení byl vázán na den zahájení postupu k odstranění pochybností. Dále se Nejvyšší správní soud podle krajského soudu zabýval přiměřeností výše úroků a dospěl k závěru, že zvýšení o 1 procentní bod nad roční výši repo sazby stanovené Českou národní bankou již na první pohled neodpovídá úrokové sazbě, kterou by musela v případě půjčky zaplatit osoba, která není úvěrovou institucí. Nejvyšší správní soud tedy podle krajského soudu uzavřel, že § 254a daňového řádu, ve znění účinném 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 Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“) a z tohoto důvodu jej nebylo možné v tehdejších případech aplikovat.

[7] Krajský soud dále zdůraznil, že podle § 254a odst. 1 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, daňovému subjektu náležel úrok z daňového odpočtu stanoveného správcem daně ode dne následujícího po uplynutí 4 měsíců od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného 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, a že úrok z daňového odpočtu odpovídal ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Z toho je podle krajského soudu zřejmé, že § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, doznal oproti předchozí právní úpravě, jež byla předmětem posouzení Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 16. 7. 2020 č. j. 1 Afs 445/2019-47, změn nejen ve výši úrokové sazby, ale také v otázce počátku úročení, který se již nepochybně odvíjel od objektivně daného a předvídatelného okamžiku. To žalobce podle krajského soudu ve své argumentaci, jíž se dovolával zmiňovaného rozsudku ze dne 16. 7. 2020 č. j. 1 Afs 445/2019-47, vůbec nerefletoval. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, tedy krajský soud upozornil, že obecné žalobní body lze vypořádat toliko obecně. Ztotožnil se proto s žalovaným, že nelze rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, aplikovat na projednávanou věc a posuzovat podle něj soulad právní úpravy relevantní v nyní posuzované věci se směrnicí o DPH, neboť tento rozsudek se týkal právní úpravy odlišné.

## II.

### Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Úvodem konstatuje, že skutkový stav věci je zcela jasný a že spornými jsou pouze úroky vzniklé do 31. 12. 2020.

[9] Stěžovatel je i nadále přesvědčen, že i na jeho případ se měly vztahovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47. Úroková sazba stanovená v § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, byla totiž stále nepřiměřeně nízká. Stěžovatel zdůrazňuje, že je-li v rozporu s unijním právem sazba okolo 2 % p. a., pak sazby 2,25 % a 2,5 % p. a. musí být nepřiměřeně nízké

taktéž. Pokud by si stěžovatel půjčoval finance na trhu, neměl by nejmenší šanci získat takové úrokové sazby. Stěžovatel upozorňuje, že je nutné posoudit, zda úroky ze zadržovaného odpočtu odpovídají sazbě, kterou by musela osoba povinná k dani zaplatit, aby si mohla takovou částku půjčit. K tomu cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29. Dále odkazuje na statistické údaje České národní banky a konstatuje, že úrok podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, nemohl být v souladu se směrnicí o DPH ani s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*, C-13/18 a C-126/18, ECLI:EU:C:2020:292).

[10] Podle stěžovatele je rozsudek krajského soudu rovněž nepřezkoumatelný, neboť i rozhodnutí o námitkách bylo nepřezkoumatelné a krajský soud je z úřední povinnosti nezrušil. Žalovaný se zabýval úrokovými sazbami velmi obecně, nezohlednil celkové náklady úvěrů ani inflaci. I na podporu této námitky stěžovatel cituje část rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29.

[11] S ohledem na uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že pokud stěžovatel v žalobě nespécifikoval, proč by se měl žalovaný řídit závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, nelze vyčítat žalovanému (ani krajskému soudu), že na „*lékárnických vahách*“ nepoměroval přiměřenost výše úroku po novelizaci. Takovýto požadavek z rozsudku ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, podle žalovaného nevyplýval. Žalovaný připomíná, že změna právní úpravy, účinná od 1. 7. 2017, byla motivována právě snahou o opravu nepřiměřené výše úroku. Upozorňuje také, že výše úroku při získání půjčky může záviset na bonitě konkrétního klienta a že by aplikace daného ustanovení daňového řádu mohla být vyloučena jen tehdy, pokud by výše úroku byla zjevně nepřiměřená.

### III.

#### Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval otázkou (ne)přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, k níž by bylo nutné přihlížet i bez námitky z úřední povinnosti. K problematice nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem

pokračování

důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Není však projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak měl krajský soud rozhodnout, resp., jak podrobně by mu měl být rozsudek odůvodněn (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35).

[15] Absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení však nepředstavuje nezákonnost ani nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[16] Nejvyšší správní soud připouští, že napadený rozsudek krajského soudu je na samé hranici přezkoumatelnosti. Přestože stěžovatel v žalobě a následně v replice (v míře, v jaké rozvíjela již řádně a včas uplatněný žalobní bod) předestřel argumentaci, proč se dle jeho názoru rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, vztahoval i na projednávanou věc, krajský soud se touto otázkou zabýval poměrně stručně. Zároveň je však třeba poznamenat, že to byl stěžovatel, kdo v žalobě a v replice v zásadě zopakoval svou argumentaci uvedenou již v námítkách, aniž by specificky reagoval na odůvodnění žalovaného (zejména odkaz na důvody novelizace daňového řádu od 1. 7. 2017), příp. jednoznačně oddělil svou argumentaci od rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47. Sám stěžovatel si byl přitom od počátku vědom, že tento rozsudek, jímž argumentoval, se vztahoval k právní úpravě, která byla odlišná od právní úpravy relevantní pro nyní posuzovanou věc, a to též v otázce počátku úročení, jak správně poznamenal krajský soud. Ani po odmítnutí aplikace tohoto rozsudku žalovaným však stěžovatel jinak než opakujícími se odkazy na tento rozsudek nevysvětlil, v čem přesně podle jeho názoru spočívá nepřiměřenost úrokové sazby stanovené v § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, resp. její rozpor se směrnicí o DPH a judikaturou Soudního dvora.

[17] Je pravdou, že se krajský soud podrobněji nezabýval srovnáním úrokových sazeb, které provedl stěžovatel. Stěžovatel však vůbec nevysvětlil, z čeho pramení jeho názor, že úrokové sazby 1,5 % a 2 % p. a. byly nepřiměřeně nízké. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47, totiž o takových sazbách vůbec nehovoří. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poznamenává, že právní úprava, již shledal neaplikovatelnou svým rozsudkem ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47 (tedy § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017), vymezila úrokovou sazbu ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 1 procentní bod, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Vzhledem k tomu, že výše repo sazby od 2. 11. 2012 do 4. 8. 2017 byla pouhých 0,05 %, úroková sazba vypočtená dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, činila po celou dobu pouze 1,05 % p. a.

[18] Novelou účinnou od 1. 1. 2017 se sazba úroku z daňového odpočtu zvýšila na úroveň repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 2 procentní body, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tím se skutečná výše sazby úroku z daňového odpočtu v podstatě zdvojnásobila z 1,05 % na 2,05 % p. a. V žádném případě tedy nelze dovozovat, že by byla výše úroku z daňového odpočtu podle § 254a odst. 3 daňového řádu,

ve znění účinném od 1. 1. 2015 do 30. 6. 2017, srovnatelná s výší úroku z daňového odpočtu podle § 254a odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. To ostatně již zdejší soud takto vysvětlil, včetně grafického znázornění, v bodech 44 a 45 svého nedávného rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48, publ. pod č. 4607/2024 Sb. NSS. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl po zevrubné analýze (obsahující vymezení požadavků unijního práva na vnitrostátní právní úpravu, které vyplývají zejména z rozsudku Soudního dvora *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági*, jímž argumentuje i stěžovatel, a následné poměření § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, s těmito požadavky) k jednoznačnému závěru, že § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, byl v souladu s unijním právem, neboť mj. pokrýval průměrné náklady na úvěry poskytované nefinančním podnikům.

[19] Nejvyššímu správnímu soudu není ani zřejmé, proč stěžovatel v žalobě uváděl, že „v letech 2018 až 2020 nebylo možné si u bankovní i nebankovní instituce zapůjčit peněžní prostředky za úrokovou sazbu 2 % a 2,25 % p. a., když průměrná RPSN u podnikatelských úvěrů se pohybovala v téměř dvojnásobné výši“. Výše roční úrokové sazby, vypočtená podle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, která se na stěžovatele vztahovala, totiž činila 2,5 % (v době od 27. 6. 2018 do 30. 6. 2018), 3 % (od 1. 7. 2018 do 31. 12. 2018), 3,75 % (od 1. 1. 2019 do 30. 6. 2019), 4 % (od 1. 7. 2019 do 30. 6. 2020) a 2,25 % (1. 7. 2020 do 31. 12. 2020). Ze správního spisu vyplývá, že přesně tyto úrokové sazby v rozmezí 2,25 % až 4 % žalovaný pro uvedená období skutečně použil, není tedy zřejmé, proč stěžovatel vycházel (v rozporu i s údaji, která sám stěžovatel uváděl na jiných místech svých podání, jak jsou shrnuta výše) z rozmezí 2 % až 2,25 %. Jeho námitka, že skutečné úrokové sazby byly v daném období přibližně dvojnásobné oproti úrokovým sazbám 2 % a 2,25 % p. a., tedy vůbec nesměřovala proti rozhodnutím žalovaného.

[20] Výše uvedené úvahy (včetně těch, které následně předestřel Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48) sice měl provést již krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku, tato vada řízení před krajským soudem však neměla vliv na zákonnost napadeného rozsudku a nepředstavuje tak důvod pro jeho zrušení [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Jak vyplývá též z judikatury (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25), s tímto kasačním důvodem je nutné zacházet obezřetně, neboť zrušením rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost či jinou vadu řízení před krajským soudem se oddaluje okamžik, kdy bude základ sporu uchopen a s konečnou platností vyřešen.

[21] Jak již bylo přitom konstatováno, ve zmiňovaném rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48, se Nejvyšší správní soud zabýval totožnou otázkou, jaká je předmětem sporu i v nyní posuzované věci, a to velmi podrobně, přičemž mj. provedl v bodech 39 až 40 rozsudku zevrubné srovnání (včetně přehledného znázornění v tabulce a za pomoci grafu) jednotlivých úrokových sazeb dle posuzované právní úpravy v daném období a tehdejších úrokových sazeb u podnikatelských úvěrů, jehož se dovolává i stěžovatel, a dospěl přitom k závěru, že „zákonná sazba skutečně náklady na úvěry poskytované nefinančním podnikům (po dobu účinnosti posuzované úpravy) pokrývala. Při srovnání s daty za úvěry obecně (bez kontokorentů, revolvingových úvěrů a pohledávek z kreditních karet) je závěr jednoznačný. Zákonná sazba náklady na tyto úvěry takřka po celé období převyšovala (někdy i poměrně výrazně). Jedinou výjimkou je první polovina roku 2020. Ani v tomto období však nebyla zákonná sazba výrazně nižší. Při srovnání s kontokorenty,

pokračování

*revolvingovými úvěry a pohledávkami z kreditních karet není situace již tak jednoznačná, stále ale zákonná sazba náklady na tyto úvěry v zásadě pokrývala. Zákonná sazba byla stejná nebo vyšší než úrok na těchto úvěrech v 7 ze 14 čtvrtletí v daném období. I v těch případech, kdy byla zákonná sazba nižší, se však nejednalo o významnější rozdíly (pohybovaly se v desetinách procentních bodů).“*. Zároveň Nejvyšší správní soud v bodě 41 zdůraznil, že „[u]nijní právo každopádně nepožaduje úplnou přesnost stanovené výše úroků. Soudní dvůr uvádí, že stanovený úrok je paušalizovaný, a proto může být v konkrétních případech vyšší nebo nižší než skutečná ztráta (rozsudek Soudního dvora ze dne 28. 2. 2018, Nidera, C-387/16, ECLI:EU:C:2018:121, bod 36). Důležité je to, že stanovená sazba v zásadě (s možností určitých menších odchylek) náklady na úvěr pokrývá. Z tohoto pohledu tedy požadavky efektivity a daňové neutrality zákonná sazba úroku ve výši repo sazba + 2 procentní body splňuje.“. Vzhledem k těmto svým závěrům tedy Nejvyšší správní soud potvrzuje, že v nyní posuzované věci nepředstavují zmíněné nedostatky odůvodnění rozsudku krajského soudu vadu řízení, pro niž by ho bylo nutné zrušit.

[22] Stěžovatel dále spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud se podle něj dostatečně nezabýval přezkoumatelností žalobou napadených rozhodnutí o námitkách. Ta byla podle stěžovatele nepřezkoumatelná, k čemuž měl krajský soud přihlédnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že sice krajský soud by skutečně byl povinen dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. k případné vadě nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí přihlédnout i přesto, že nebyla stěžovatelem v řízení před krajským soudem namítána, ovšem pouze pokud by mu tato vada bránila v přezkoumání těchto rozhodnutí v mezích žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Afs 79/2009-84, publ. pod č. 2288/2011 Sb. NSS), a zejména, pouze pokud by byl o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného skutečně přesvědčen. Pokud krajský soud takovou nepřezkoumatelnost neshledal, nebyl povinen tento svůj závěr za situace, kdy stěžovatel příslušnou žalobní námitku neuplatnil, ve svém rozsudku explicitně zdůvodňovat. Nejvyšší správní soud přitom konstatuje, že žalovaný se argumentací stěžovatele (tvrzením, že měl být aplikován rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47) zabýval sice stručně, ale v zásadě dostatečně: vysvětlil, z jakého důvodu postupoval jinak než v případech, na něž se uvedený rozsudek přímo vztahoval (odlišnost právní úpravy a smysl provedené novelizace).

[23] K odkazu stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2022, č. j. 7 Afs 134/2022-29, zdejší soud poznamenává, že každý případ je třeba posuzovat v kontextu jeho specifických okolností. Nelze zobecňovat závěry týkající se nepřezkoumatelnosti jednotlivého rozhodnutí správního orgánu (navíc odlišného od žalovaného v projednávané věci). To platí tím spíše tehdy, pokud není zřejmé, zda námitky účastníka řízení, jejichž nedostatečné vypořádání k závěru o nepřezkoumatelnosti v uvedené věci vedlo, odpovídaly námitkám stěžovatele ve věci nyní posuzované.

[24] Stěžovatel rovněž nevysvětlil, proč a jakým způsobem by mělo být v jeho případě „počítáno s inflací“. Ze spisu totiž vyplývá, že stěžovatel byl o výši úroku z daňového odpočtu vyrozuměn již měsíc poté, co mu byly nadměrné odpočty dne 11. 2. 2021 vyplaceny. Neexistovala tedy žádná zásadní prodleva, která by ve smyslu zmiňovaného rozsudku Soudního dvora *Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdasági* či rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2021, č. j. 10 Afs 382/2020-51, publ. pod č. 4202/2021 Sb. NSS,

vyžadovala následné úročení opožděně přiznaného úroku. Jak již tento soud upozornil v opakovaně zmiňovaném rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48 (bod 36), při posuzování přiměřenosti samotné výše úroku postrádá smysl přičítat k obvyklému tržnímu úroku navíc inflaci, neboť její vliv je již v tomto úroku zahrnut.

[25] Rovněž argumentaci aktuálním zněním § 254a daňového řádu, účinným od 1. 1. 2021, již Nejvyšší správní soud vypořádal v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48 (bod 43): „Od 1. 1. 2021 je (...) účinná úprava, která stanoví jiný mechanismus výpočtu úroku z nadměrného odpočtu. Žalobkyně argumentuje, že zákonodárce si byl vědom rozporu dosavadní úpravy s unijním právem, a proto sazbu zvýšil, aby tento rozpor odstranil. Tento argument neobstojí. Předně neplatí, že by se sazba od 1. 1. 2021 zvýšila; změnil se mechanismus výpočtu. Podle současného znění § 254a daňového řádu platí, že výše úroku z daňového odpočtu odpovídá polovině úroku z prodlení. Například v současnosti by tak sazba úroku vycházela podle zde posuzované úpravy (účinné do 31. 12. 2020) vyšší než podle úpravy současné. Podle současné úpravy je úrok z nadměrného odpočtu 6,88 %  $[(5,75 + 8)/2]$ ; podle úpravy účinné do 31. 12. 2020 by byl 7,75 %  $(2 + 5,75)$ . Především ale ze skutečnosti, že se změnila právní úprava, nelze jakkoliv dovozovat, že by snad předchozí úprava byla v rozporu s unijním právem.“

[26] Jak vyplývá z výše uvedeného, Nejvyšší správní soud se ani v nynější věci neztotožnil s námitkou, že § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, byl v rozporu s unijním právem, protože měl být i pro toto období aplikován rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020, č. j. 1 Afs 445/2019-47.

#### IV.

#### Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[28] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči neúspěšnému stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. října 2024

JUDr. Jakub Camrda  
předseda senátu