



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Štěpána Výborného a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobkyně: **KART ARENA BRNO, s. r. o.**, sídlem Křížkovského 516/51, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2022, č. j. 3741226/22/3001-51522-712313, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2024, č. j. 62 Af 42/2022-48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2024, č. j. 62 Af 42/2022-48, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně v přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 vykazala nadměrný odpočet ve výši 1 066 049 Kč. Platebním výměrem ze dne 4. 2. 2021, č. j. 13710/21/3001-51522-712313, žalovaný vyměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 ve výši 132 158 Kč. K odvolání žalobkyně Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 10. 2. 2022, č. j. 5194/22/5300-22442-706033, platební výměr ze dne 4. 2. 2021 změnilo a žalobkyni vyměřilo nadměrný odpočet ve výši 1 058 174 Kč.

[2] Vyrozuměním o výši úroku ze dne 28. 3. 2022, č. j. 1206014/22/3001-51522-712313 (dále jen „vyrozumění o výši úroku“), byl žalobkyni přiznán úrok ze zadrženého

nadměrného odpočtu uplatněného za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2017 dle § 254a daňového řádu. Celkový přiznaný úrok za období od 26. 5. 2018 do 22. 2. 2021 činil 88 405 Kč.

[3] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 30. 8. 2022, č. j. 3741226/22/3001-51522-712313, žalovaný zamítl námitku žalobkyně proti vyrozumění o výši úroku. Žalovaný dospěl k závěru, že výše úrokové sazby odpovídá požadavkům judikatury a nelze ji považovat za nepřiměřenou. Výše úrokové sazby rovněž respektuje požadavky unijního práva.

[4] Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) nyní napadeným rozsudkem rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2022 zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud podotkl, že úrok z daňového odpočtu stanovený dle § 254a odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2017 shledal Nejvyšší správní soud rozporným s čl. 183 směrnice č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Skutečnost, že se následně právní úprava změnila (došlo k navýšení sazby úroku o 1 procentní bod), sama o sobě neznamená, že by daňové orgány nebyly povinny nároky daňových subjektů posuzovat ve světle judikatury Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“). Žalovaný měl nárok žalobkyně posoudit z hlediska souladu vnitrostátní úpravy s unijním právem. Této povinnosti se nemohl zprostit odkazem na zásadu zákonnosti. Ta totiž zahrnuje i unijní právo, a to včetně zásady jeho přednostní aplikace před vnitrostátním právem, jestliže mu odporuje. Žalovaný měl postupovat podle vodítek naznačených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2020 č. j. 1 Afs 445/2019-47, který ohledně výše úroků odkazuje na rozsudek Soudního dvora ze dne 23. 4. 2020, č. C-13/18 a C-126/18, věc Sole-Mizo a Dalmandi Mezőgazdaságit. Úroková sazba musí reflektovat (jako nejnižší akceptovatelnou sazbu) měnové znehodnocení, ke kterému došlo v důsledku plynutí času ode dne zadržení nadměrného odpočtu do dne vrácení zadržované částky. Pokud by žalovaný dospěl k závěru, že sazba určená sporným ustanovením nesplňuje Soudním dvorem stanovené podmínky, nemohl by ji aplikovat, a žalobkyni byl náležel úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného dílem pro nezákonnost a dílem pro nepřezkoumatelnost.

II. Podání účastníků řízení

[6] Proti rozsudku krajského soudu podává žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku a nesprávnost vyslovených závěrů.

[7] Stěžovatel uvádí, že v napadeném rozhodnutí vypořádal námitku žalobkyně, aby jí byla předepsána výše úroku dle evropských předpisů. Výslovně konstatoval, že judikaturou Soudního dvora ani judikaturou Nejvyššího správního soudu není stanovena žádná konkrétní výše úroku. Výši aplikované úrokové sazby porovnal s inflací i se sazbami z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Stěžovatel neodmítl posoudit soulad vnitrostátní právní úpravy s unijní právní úpravou s odkazem na zásadu zákonnosti.

pokračování

[8] Stěžovatel upozorňuje, že krajský soud v bodu 53 rozsudku uvedl, že krátkodobá sazba musí odpovídat úrokové míře u krátkodobých úvěrů, avšak v jiné části (bod 49 rozsudku) konstatoval, že se musí hodnoty inflace (měnového znehodnocení) a úrokových sazeb krátkodobých úvěrů sčítat, resp. kompenzovat oba faktory způsobující reálnou ztrátu na majetku daňového subjektu. Druhý přístup považuje stěžovatel za nesprávný, jak vyložil již v napadeném rozhodnutí; s jeho argumenty se ovšem krajský soud nevypořádal. Závěry krajského soudu považuje stěžovatel za rozporné a zmatečné, přičemž nelze jednoznačně dovodit, jak měl v dalším řízení postupovat.

[9] Stěžovatel namítá, že krajský soud pominul jeho argumentaci, že § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, rovněž nesplňuje požadavek unijní judikatury a výše tohoto úroku výrazně převyšuje výši běžné úrokové sazby půjček v podnikatelském sektoru.

[10] Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-18, v němž byl konstatován soulad § 254a daňového řádu ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, s unijním právem.

[11] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[13] Kasační stížnost je důvodná.

[14] Krajský soud shledal, že stěžovatel v napadeném rozhodnutí dostatečně neposoudil soulad výše úrokové sazby s unijním právem. S tímto závěrem však Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[15] Ze žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel si byl vědom povinnosti posoudit, zda úroková sazba respektuje evropské předpisy a judikaturu Soudního dvora. Z judikatury Soudního dvora stěžovatel výslovně dovodil (viz s. 5 napadeného rozhodnutí), že je jeho povinností porovnat výši úrokových sazeb z daňového odpočtu s inflací i se sazbami z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům. Proto provedl tabulkové srovnání výše úrokové sazby a repo sazby, přihlédl k vývoji průměrné roční míry inflace a k vývoji úrokových sazeb z úvěrů poskytovaných nefinančním subjektům. Stěžovatel neulpěl na konstatování zásady zákonnosti, naopak v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora přistoupil ke komparaci zákonné úrokové sazby dle § 254a daňového řádu s dalšími relevantními údaji z oblasti finančního úvěrování. Dospěl přitom k závěru, že úroková sazba stanovená dle § 254a daňového řádu, ve znění od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020, pokrývá inflaci či ji překračuje a vždy převyšuje průměrnou úrokovou sazbu z úvěrů poskytnutých nefinančním podnikům. Na základě tohoto porovnání výslovně

shledal, že právní úprava úroku z daňového odpočtu od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 je v souladu s požadavky Soudního dvora vyřčenými ve spojených věcech C-13/18 a C-126/18.

[16] Uvedenou úvahu považuje Nejvyšší správní soud za dostatečně konkrétní, přezkoumatelnou a souladnou s požadavky judikatury tuzemských soudů i Soudního dvora. Podle krajského soudu bylo povinností stěžovatele posoudit, zda zákonná úroková sazba odpovídala úrokové míře, za kterou si osoba, která není úvěrovou institucí, může krátkodobě půjčit zadržovanou částku na úvěrovém trhu, a v každém případě reflektovat (jako nejnižší akceptovatelnou sazbu) měnové znehodnocení, ke kterému došlo v důsledku plynutí času ode dne zadržení nadměrného odpočtu do dne vrácení zadržované částky (bod 53 rozsudku krajského soudu). Tuto úvahu však stěžovatel provedl, jak vyplývá z výše uvedeného, neboť v napadeném rozhodnutí předestřel vývoj repo sazby, inflace i úrokových sazeb úvěrů poskytovaných nebankovním společnostem a zjištěné údaje porovnal se sazbou stanovenou dle § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020. Jestliže krajský soud s úvahami stěžovatele nesouhlasil, mohl napadené rozhodnutí zrušit pro nezákonnost, z hlediska přezkoumatelnosti však žalované rozhodnutí ob stojí.

[17] Nejvyšší správní soud tedy napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm krajský soud posoudí vstříc žalobním námitkám zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. V této souvislosti kasační soud připomíná, že v rozsudku ze dne 25. 4. 2024, č. j. 8 Afs 274/2022-48, dospěl k závěru, že neobstojí tehdy vyslovený závěr krajského soudu, že by měl úrok z nadměrného odpočtu odpovídat součtu (i) úroku na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům a (ii) inflace (bod 36). Takový požadavek neplyne ani z ekonomické logiky věci. Pokud si daňový subjekt částku odpovídající nadměrnému odpočtu půjčí, může s danou částkou i během zadržování odpočtu nakládat, jako kdyby mu nadměrný odpočet byl vyplacen. Tuto částku tedy může využít ve svém podnikání a dosáhnout zisku. Musí však za daný úvěr hradit úrok. Právě proto by měl úrok z nadměrného odpočtu pokrývat úroky z úvěrů poskytovaných nefinančním podnikům. Pro posouzení souladu úroku z nadměrného odpočtu s unijním právem je tedy nutné srovnat sazbu úroku (repo sazba + 2 procentní body) se sazbou úroku na úvěrech poskytovaných nefinančním podnikům (bod 38 rozsudku č. j. 8 Afs 274/2022-48). Zároveň v tomto rozsudku dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že úprava úroku z nadměrného odpočtu účinná od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020 byla v souladu s principem efektivity a zásadou daňové neutrality. Pokrývala totiž průměrné náklady na úvěry poskytované nefinančním podnikům (viz shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu 14. 10. 2024, č. j. 5 Afs 123/2023-28). K této judikatuře krajský soud přihlédne a vysloví jednoznačný závěr, jakým parametrům má odpovídat výše úroku z odpočtu a zda těmto podmínkám dostál úrok stanovený § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 7. 2017 do 31. 12. 2020.

[18] S ohledem na výše uvedené se Nejvyšší správní soud nezabýval námitkou stěžovatele, zda žalobkyni náleží úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Tato otázka by mohla být relevantní pouze tehdy, pokud by krajský soud shledal rozpor aplikované úrokové sazby s právními předpisy a judikaturou Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora. Její posouzení bude předmětem dalšího rozhodování krajského soudu, a proto není na místě, aby se k ní kasační soud nyní vyjadřoval.

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[19] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V novém řízení bude krajský soud vázán závěry vyslovenými v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[20] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 20. února 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu