



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Daimler AG**, se sídlem Spolková republika Německo, Stuttgart, Mercedesstr. 137, zastoupeného Mgr. Lenkou Krupičkovou, LL.M., advokátkou se sídlem Praha 10, Na hroudě 1034/61, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2012, č. j. 5 Ca 167/2009 - 35,

t a k t o :

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 9. 2012, č. j. 5 Ca 167/2009 - 35, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9088/09-1500-106932, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21 520 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právní zástupkyně Mgr. Lenky Krupičkové, LL.M., advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9088/09-1500-106932, bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) vydanému dne 17. 3. 2009, č. j. 71811/09/001534108278, kterým byla zamítnuta žádost stěžovatele o vyčíslení a úhradu úroku z prodlení za pozdní vrácení daně osobě registrované v jiném členském státě podle § 82 zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro zdaňovací období roku 2007 (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Stěžovatel podal proti rozhodnutí žalovaného správní žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který ji rozsudkem ze dne 21. 9. 2012, č. j. 5 Ca 167/2009 - 35, podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl.

[3] Předmětem sporu mezi účastníky řízení je otázka, zda stěžovateli vznikl nárok na úhradu úroku z prodlení dle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a to z titulu opožděně vrácené daně osobě registrované k dani z přidané hodnoty v jiném členském státě Evropské unie.

[4] Žalovaný nepovažuje tento nárok za přeplatek ve smyslu uvedeného ustanovení, a proto dle jeho názoru nebyl správce daně povinen stěžovateli uhradit úrok z prodlení za pozdní vrácení daně. Stěžovatel je naopak přesvědčen, že mu úrok z prodlení náleží, neboť mu daň byla vrácena až po uplynutí lhůty stanovené v § 82 odst. 8 zákona o DPH.

[5] Z hlediska právního hodnocení věci dospěl městský soud k závěru, že postup žalovaného nebyl v rozporu se zákonem. Ustanovení § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků sice obecně definuje, co je daňovým přeplatkem, nicméně z dalších odstavců (kupř. odst. 4) je dle jeho názoru patrné, že vrátit daňovému subjektu nelze přeplatek jakýkoli, nýbrž jen přeplatek vratitelný; zda je přeplatek vratitelný, lze dle městského soudu zjistit pouze na základě předchozích úkonů správce daně. Vznese-li zahraniční osoba nárok na vrácení daně z přidané hodnoty a správce daně vůči ní žádný úkon neučiní, nemůže dojít ke vzniku vratitelného přeplatku; vratitelným přeplatkem není pouhý uplatněný nárok na nadměrný odpočet, a to ani, když správce daně posléze uzná uplatněný nárok v plné výši. V případě stěžovatele správce daně žádný úkon neučinil; učinit ho sice měl, pro vznik vratitelného přeplatku a možnost žádat úrok z prodlení je však rozhodné pouze to, zda jej učinil a zda s vrácením nárokované daně otálel. Správce daně v dané věci rozhodl pět týdnů poté, co uplynula zákonná šestiměsíční lhůta; teprve kdyby nárokovanou částku daně nevrátil ani po tomto rozhodnutí, bylo by dle názoru soudu možno uvažovat o úroku ve smyslu ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně však vrátil částku ihned poté, co rozhodl.

II.

Z obsahu kasační stížnosti stěžovatele

[6] Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel kasační stížností pro nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[7] Ve svém podání předně uvedl, že vzhledem k tomu, že zákon o DPH neobsahuje žádná speciální procesní pravidla pro vydání rozhodnutí o žádosti o vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě, je třeba ve smyslu § 93 odst. 1 zákona o DPH postupovat dle § 46 zákona o správě daní a poplatků. V případě stěžovatele správce daně nevydal výzvu k odstranění pochybností o údajích uvedených v jeho žádosti, a proto se plně uplatnil princip konkludentního vyměření daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[8] Rozhodnutí o přiznání nároku na vrácení daně z přidané hodnoty vydané správcem daně dne 30. 1. 2009 mělo dle stěžovatele pouze deklaratorní povahu, neboť nárok na vrácení daně mu nepochybně vznikl již ke dni podání žádosti. Vzhledem k zákonem stanovené lhůtě pro vrácení daně se pak tento posléze přiznaný nárok stal vratitelným přeplatkem dle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků po uplynutí šestiměsíční zákonné lhůty, tj. ke dni 27. 12. 2008.

[9] Nedodržel-li správce daně stanovenou lhůtu, nemůže být tato skutečnost přičtena k tíži stěžovatele. Správce daně je odpovědný za řádný a včasný výkon státní správy. Jestliže v daňovém řízení takto nejedná, je náprava jeho postupu úlohou správních soudů. Namísto sjednání nápravy

pokračování

však soud uzavřel věc konstatováním, že právní postavení stěžovatele, jakožto osoby registrované k dani v jiném členském státě, je slabé a může jen doufat, že mu správce daně vrátí nárokovanou částku včas. Přestože tedy zákon o DPH stěžovateli při splnění předepsaných podmínek přiznává nárok na vrácení daně v určité lhůtě, vyplývá z napadeného rozsudku, že je zcela na správci daně, kdy tento nárok uspokojí, neboť není k včasnému výkonu správy daně motivován. Takový výklad dle názoru stěžovatele nemůže obstát.

[10] Nedodržel-li správce daně zákonem stanovenou lhůtu pro vrácení daně, tj. neuspokojil nárok stěžovatele na příslušné peněžní prostředky včas, je zcela legitimní po správci daně žádat, aby kompenzoval újmu, která byla pozdním vrácením platby způsobena.

[11] Stěžovatel dále uvedl, že nedodržení lhůty pro vrácení daně bylo shledáno jako nesplnění povinnosti členského státu i Soudním dvorem Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“), a to v rozhodnutí ze dne 19. 1. 2006, *Komise v. Lucembursko*, C-90/05, Sb. rozh. s. I-14 (rozhodnutí Soudního dvora jsou dostupné také na curia.europa.eu). Z uvedeného rozsudku dle stěžovatele mimo jiné vyplývá, že stát porušující lhůtu pro vrácení daně má poškozenému subjektu nahradit újmu způsobenou tímto zpožděním, a to formou úroku z prodlení. Příslušné vnitrostátní předpisy proto měly být ze strany daňové správy, jakož i městského soudu vyloženy ve světle tohoto závěru, a nikoliv tak, aby podaný výklad v konečném důsledku nerespektovaly a naopak potlačily.

[12] Ke stejnému závěru lze dle názoru stěžovatele dospět i výkladem vnitrostátního práva. Podle čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (vyhlášena pod č. 2/1993 Sb., ve znění pozdějších ústavních předpisů) má každý právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Na základě tohoto ustanovení byl vydán zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, který je obecným předpisem pro zabezpečení tohoto práva. Městský soud sice v napadeném rozsudku odkázal stěžovatele na řízení podle tohoto zákona, je však třeba si uvědomit, že uvedený zákon je předpisem pro situace, kdy speciální právní předpisy neposkytují subjektům poškozeným nesprávným úředním postupem dostatečnou kompenzaci. To potvrzuje i ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož se úrok započítává na úhradu skutečné škody, pokud by skutečná škoda způsobená daňovému subjektu byla vyšší než přiznaný úrok. Ve světle uvedeného se tedy dle stěžovatele jeví aplikace ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků na jeho situaci jako příléhavé a ideální řešení.

[13] Vyjádřením ze dne 7. 2. 2014 (došlým zdejšímu soudu 10. 2. 2014) stěžovatel dále doplnil svou argumentaci o odkaz na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 8. 2013, č. j. 5 Afs 1/2013 - 48. Uvedl, že závěry vyplývající z uvedeného rozhodnutí mají zásadní význam pro jeho případ a zcela vyvrací nejen argumenty žalovaného, ale i právní závěry městského soudu. Kasační soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že uplynutí lhůty pro vydání rozhodnutí o vrácení daně podle ust. § 82 zákona o DPH má za následek konkludentní vyměření daně. Stěžovatel proto navrhuje, aby soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti obdobně jako i městský soud poukázal na skutečnost, že přeplatek na dani nevzniká již samotným podáním žádosti, ale až v okamžiku, kdy dojde k jeho vyměření. V případě nároku na vrácení daně podle ust. § 82 zákona o DPH se částka uplatněného nároku na vrácení daně dle žalovaného zaeviduje na osobní daňový účet teprve poté, co je správcem daně nárok přezkoumán, tj. až po vydání rozhodnutí o přiznání nároku na vrácení daně. Byť správce daně nesplnil svou povinnost podle § 82 zákona o DPH a nerozhodl o žádosti stěžovatele v zákonem stanovené lhůtě, zákon o DPH v relevantním znění

neumožňoval správci daně poskytnout stěžovateli úrok z prodlení dle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Z uvedeného důvodu je žalovaný přesvědčen, že námitky stěžovatele nejsou důvodné.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[15] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí městského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[16] V dané věci nevytýká procesní vady řízení před městským soudem, nýbrž nesprávné právní posouzení, kterého se měl městský soud dopustit při interpretaci ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož zdejší soud neshledal v předcházejícím řízení vady, které by měly za následek povinnost zrušit napadený rozsudek z úřední povinnosti, v následující části se bude věnovat pouze otázkám předkládaným stěžovatelem v kasační stížnosti.

[17] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání a dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost je důvodná.

[18] Předtím než kasační soud osvětlí důvody svého rozhodnutí, považuje za nutné také uvést, že původním žalovaným v řízení o žalobě před městským soudem bylo Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu. Nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, však tento správní orgán zanikl (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzal dle § 20 tohoto zákona žalovaný.

IV. A.

K § 82 zákona o DPH

[19] Mezi stěžovatelem a žalovaným není sporu o skutkovém stavu, tj. že stěžovatel dne 25. 6. 2008 podal žádost o vrácení daně osobě registrované k dani v jiném členském státě ve smyslu ust. § 82 zákona o DPH za zdaňovací období roku 2007. Správce daně rozhodl o vrácení daně dne 30. 1. 2009, když podané žádosti vyhověl v celém rozsahu. V průběhu řízení výzvu k odstranění pochybností nevydal.

[20] Vzhledem k tomu, že k vrácení daně došlo až po lhůtě stanovené v ustanovení § 82 odst. 8 zákona o DPH (konkrétně 4. 2. 2009), požádal stěžovatel o vyčíslení a úhradu úroku z prodlení za pozdní vrácení přeplatku. Správce daně žádost zamítl, proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které žalovaný rovněž zamítl.

[21] Obě instance daňové správy potvrdily, že správce daně vrátil nárokovanou daň opožděně. Shodly se však na tom, že nárok na vrácení daně ve smyslu § 82 zákona o DPH nelze považovat za přeplatek dle § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a správce daně proto není povinen uhradit stěžovateli za toto pozdní vrácení úrok z prodlení.

[22] Stěžovatel v dané věci nevytýká procesní vady řízení před městským soudem, nýbrž nesprávné právní posouzení, kterého se měl městský soud dopustit při interpretaci ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Jelikož zdejší soud neshledal v předcházejícím řízení vady, které by měly za následek povinnost zrušit napadený rozsudek z úřední povinnosti, v následující části se bude věnovat pouze otázkám předkládaným stěžovatelem v kasační stížnosti.

pokračování

[23] Stěžovatel Spornou právní otázkou lze v zásadě rozčlenit na dvě dílčí podotázky. V rámci první z nich se bude kasační soud zabývat posouzením následků marného uplynutí zákonné šestiměsíční lhůty pro vrácení daně dle § 82 zákona o DPH; druhou otázkou pak je posouzení, zda jedním z těchto následků je i povinnost státu uhradit daňovému subjektu úrok z prodlení za opožděně vrácenou daň.

IV. B.

Charakter lhůty pro vydání rozhodnutí o žádosti o vrácení daně

[24] Otázkou následků marného uplynutí zákonné šestiměsíční lhůty pro vrácení daně dle § 82 zákona o DPH se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. srpna 2013, č. j. 5 Afs 1/2013 - 50, v němž uvedl: „*Vnitrostátní právní úprava vrácení daně osobám registrovaným k DPH v jiných členských státech vychází z osmé směrnice Rady Evropské unie, která v čl. 7 odst. 4 stanoví následující: „Rozhodnutí o žádosti o vrácení daně bude oznámeno do šesti měsíců ode dne, kdy byla žádost spolu s veškerými doklady požadovanými touto směrnicí k posouzení žádosti podána příslušnému orgánu uvedenému v odstavci 3. Daň se vrací před koncem uvedené lhůty na žádost žadatele v členském státě, kde o vrácení požádal, nebo v členském státě, v němž je usazen.“ Citované ustanovení tak obsahuje výslovnou úpravu lhůty pro vydání rozhodnutí o podané žádosti, jakož i lhůty pro samotné vrácení daně.*

[25] *Transpozice uvedeného ustanovení do vnitrostátního práva byla provedena v § 82 odst. 8 zákona o DPH, dle něhož: „Osobě registrované k dani v jiném členském státu, které vznikl nárok na vrácení daně, se daň vrátí nejpozději do 6 měsíců ode dne následujícího po dni podání žádosti nebo po dni odstranění vad žádosti.“ Citované ustanovení tak sice rozdílně od osmé směrnice výslovně neupravuje lhůtu pro vydání rozhodnutí, avšak s ohledem na povinnost eurokonformního výkladu vnitrostátního práva (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 4. 1984, Van Colson, 18/83, Recueil, s. 4051, bod 26), je třeba předmětné ustanovení „a maiori ad minus“ vykládat tak, že v této lhůtě musí dojít i k vydání rozhodnutí o podané žádosti. Stanoví-li totiž zákon, že správce daně musí daň vrátit žadateli do šesti měsíců ode dne podání žádosti, je třeba mít za to, že samotnému aktu vrácení daně musí předcházet rozhodnutí, na jehož podkladě bude tato daň vrácena.*

[26] *Ke stejnému závěru lze ostatně dospět i s ohledem na přímý účinek unijního práva. I když jsou totiž podmínky, za nichž se jednotlivec může domáhat unijního práva před vnitrostátními orgány závislé na formě aktu, v němž je předmětné právo zakotveno, v případech, kdy správce daně rozhoduje o vrácení daně na základě § 82 zákona o DPH, je třeba mít za to, že se bude vždy jednat o situace, ve kterých se jednotlivec domáhá směrnice vůči státu. Jedná se tak o případ dovoleného vertikálního přímého účinku, který lze uplatnit i v případech, kdy je předmětné právo stanoveno ve formě směrnice (srov. rozsudek Soudního dvora ze dne 26. 2. 1986, Marshall, 152/84, Recueil, s. 723, bod 46 a násl.). Kasační soud současně nemá žádné pochybnosti o tom, že čl. 7 odst. 4 osmé směrnice je dostatečně jasný, určitý a bezpodmínečný a jednotlivec se ho může přímo domáhat před vnitrostátními orgány.*

[27] *V souzené věci je tak třeba zabývat se otázkou, jaký je následek marného uplynutí lhůty pro vydání rozhodnutí o vrácení daně. Do úvahy přichází možnost, že se jedná toliko o lhůtu pořádkovou, s jejímž uplynutím právní řád nespojuje žádné právní následky. To je ostatně i názor městského soudu. Nepochybně však lze zvažovat i další možnosti, a to mj. tvrzení, že po uplynutí lhůty pro vydání rozhodnutí o podané žádosti dochází ke konkludentnímu vyměření daně. Důsledkem nečinnosti správce daně pak konečně může být i fikce zamítavého rozhodnutí.*

[28] *Jelikož se jedná o otázku výkladu unijního práva, jejíž řešení nelze bez dalšího považovat za jednoznačné, kasační soud pečlivě zvažoval, zda za dané situace není na místě postup dle čl. 267 Smlouvy (viz výše body 13 až 17 tohoto rozsudku). K tomuto postupu nicméně nepřistoupil, neboť dospěl k závěru, že na souzenou věc lze analogicky aplikovat závěry Soudního dvora vyplývající z rozsudku ve věci Elsacom (rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012, C-294/11, dosud nezveřejněný).*

[29] V řízení ve věci *Elsacom* se Soudní dvůr zabýval interpretací čl. 7 odst. 1 osmé směrnice upravujícího lhůtu pro podávání žádosti o vrácení DPH osobě registrované k dani v jiném členském státě. Konstatoval, že na tuto (rovněž šestiměsíční) lhůtu nelze hledět jako na lhůtu pořádkovou. S odkazem na rozsudek *Alstom Power Hydro* (rozsudek ze dne 21. 1. 2010, C-472/08, Sb. rozh. s. I-623, bod 16) Soudní dvůr uvedl, že možnost požádat o vrácení přeplatků na DPH bez jakéhokoli časového omezení by byla v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje, aby daňovou situaci osoby povinné k dani s ohledem na její práva a povinnosti vůči daňové správě nebylo možné časově neomezeně zpochybňovat: „Stanovení pořádkové lhůty, tj. lhůty, při jejímž marném uplynutí nezaniká právo, k podání žádosti o vrácení DPH podle článku 2, ve spojení s článkem 3 osmé směrnice o DPH je přitom v rozporu s cílem harmonizace sledovaným osmou směrnicí o DPH.“ Kdyby se totiž lhůta šesti měsíců uvedená v čl. 7 odst. 1 osmé směrnice vykládala jako lhůta pořádková, důsledkem toho by bylo, že by členské státy byly oprávněny uplatňovat své právní úpravy v oblasti promlčení práv, jež jsou v některých případech restriktivnější. Takovýto výklad by dle Soudního dvora byl v rozporu s cílem sledovaným osmou směrnicí „odstran[ít] rozdíly mezi předpisy v současnosti platnými v členských státech“. Dále, kdyby čl. 7 odst. 1 osmé směrnice stanovil pouze pořádkovou lhůtu a kdyby se členské státy namísto toho, aby použily restriktivnější vnitrostátní právní předpisy upravující prekluzi, řídily výlučně lhůtou stanovenou tímto článkem, možnost platně podat žádost o vrácení DPH by nebyla nijak časově omezena. Takovýto výsledek by dle Soudního dvora nebyl slučitelný s rozhodnutím ve věci *Alstom Power Hydro*, který se obdobně použije na případy vrácení daně upravené osmou směrnicí.

[30] Argumentaci Soudního dvora lze analogicky aplikovat i na výklad čl. 7 odst. 4 osmé směrnice. Lhůtu pro vydání rozhodnutí o žádosti o vrácení daně sice nepochybně lze považovat za lhůtu pořádkovou, s ohledem na zásadu užitečného účinku (*effet utile*) však tento výklad nelze považovat za správný. Pokud by s uplynutím lhůty uvedené v čl. 7 odst. 4 osmé směrnice nebyly spojeny žádné právní následky, mohly by obdobně jako v případě *Elsacom* nastat toliko dvě situace. Buďto by členský stát i nadále uplatňoval svou vlastní procesní úpravu lhůt pro vydání rozhodnutí, anebo by sice vycházel z lhůty stanovené unijním právem, avšak s jejím uplynutím by nespojoval žádné důsledky. Tak tomu ostatně bylo i v projednávané věci.

[31] Obě tyto možnosti jsou nicméně dle názoru Soudního dvora nepřijatelné. V prvním případě by došlo k popření cíle osmé směrnice, jímž je harmonizace právních úprav ve všech členských státech, ve druhém by se pak daňový subjekt ocitl v právní nejistotě ohledně časového horizontu, ve kterém bude rozhodnuto o jeho žádosti. S ohledem na tyto skutečnosti proto nemá zdejší soud žádné pochybnosti o tom, že lhůta uvedená v čl. 7 odst. 4 osmé směrnice není pořádková, nýbrž s jejím uplynutím je třeba spojovat vznik právních následků.

[32] Bez dalšího nicméně nelze mít za to, že po uplynutí šesti měsíců od podání žádosti o vrácení daně dochází k jejímu konkludentnímu vyměření, resp. fikci pravdivosti žadatelem tvrzených údajů. Tento důsledek z osmé směrnice nelze dovést. S ohledem na zásadu „vnitrostátní procesní autonomie“ je tak třeba vycházet z toho, že je věcí členských států, aby si samy upravily procesní rámec a důsledky, jež nastanou po uplynutí stanovené šestiměsíční lhůty. Tyto procesní podmínky však nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných řízení na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a nesmějí v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv přiznaných unijním právem (zásada efektivity) (viz rozsudky Soudního dvora ze dne 14. 12. 1995, *Peterbroeck*, C-312/93, Recueil, s. I-4599, bod 12; ze dne 20. 9. 2001, *Courage a Crehan*, C-453/99, Recueil, s. I-6297, bod 29 či ze dne 19. 6. 2003, *Eribrand*, C-467/01, Recueil, s. I-6471, bod 62).

[33] Náhled městského soudu v napadeném rozsudku přitom v zásadě odpovídá druhé možnosti předkládané Soudním dvorem v rozsudku *Elsacom* (viz výše bod 26 rozsudku). Městský soud si je sice vědom šestiměsíční lhůty pro vydání rozhodnutí o vrácení daně, nicméně dospívá k závěru, že tato lhůta není závazná a právní řád s jejím uplynutím nespojuje žádné následky. S ohledem na interpretaci podanou Soudním dvorem ve věci *Elsacom* s tímto názorem však nelze soublasit. Tento výklad by totiž vedl k závěru, že povinnost vydat rozhodnutí o vrácení daně by nebyla nijak časově omezena.

[34] Ustanovení § 82 zákona o DPH sice skutečně nekonkretizuje další postup správce daně po uplynutí šesti měsíců od podání žádosti o vrácení daně, v této souvislosti je však třeba se zabývat otázkou, zda takováto procesní úprava neodporuje zásadě rovnocennosti a efektivity unijního práva. V případě, že by tato úprava byla

pokračování

méně příznivá než ta, která se týká obdobných řízení na základě vnitrostátního práva, případně by odporovala zásadě efektivity, bylo by totiž povinností členských států zajistit nediskriminační zacházení s unijním nárokem před vnitrostátními orgány.

[35] *V souzené věci je situace taková, že správce daně ve lhůtě pro vydání rozhodnutí o vrácení daně neučinil vůči daňovému subjektu žádný úkon směřující k rozhodnutí o podané žádosti. Za této situace je tak třeba zjistit, jaké důsledky by s obdobným postupem ve vnitrostátní věci spojoval vnitrostátní zákonodárce.*

[36] *Za rozhodné pro toto posouzení považuje kasační soud právní úpravu uvedenou v ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, která s nečinností správce daně spojuje fikci konkludentního vyměření daně. Zákon o správě daní a poplatků mimoto dále v § 43 odst. 2 ve věcech daňových přeplatků stanoví povinnost správce daně zahájit postup k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy vůči němu bylo učiněno předmětné podání. Ústavní soud pak v nálezu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09 (N 39/60 SbNU 463, rozhodnutí Ústavního soudu jsou rovněž dostupná na internetové adrese nalus.usoud.cz) taktéž dovodil, že fikce konkludentního vyměření daně nastává i v případech, kdy správce daně, ač zahájil vytykáací řízení, v zákonem stanovené lhůtě nevydal platební výměr.*

[37] *Soud má proto s ohledem na tyto skutečnosti za to, že výklad ustanovení § 82 zákona o DPH provedený městským soudem nelze považovat za souladný se zásadou rovnocennosti unijního práva. Jak obecná právní úprava rozhodování o daňové povinnosti, tak i úprava rozhodování o vrácení daňových přeplatků a judikatura vnitrostátních soudů, je totiž vůči obdobným vnitrostátním nárokům výhodnější, než je úprava vrácení daně stanovená v § 82 zákona o DPH, tj. nároku vycházejícího z unijního práva. V případě, kdyby byla interpretace městského soudu správná, daňové subjekty žádající o vrácení daně na základě § 82 zákona o DPH, by se ocitly v situaci, kdy by správce daně nebyl vázán žádnou lhůtou k vydání rozhodnutí a mohl by tak donekonečna oddalovat rozhodnutí o žádosti podané subjektem se sídlem v jiném členském státě.“*

[38] *Jelikož právní řád v čistě vnitrostátních situacích ve srovnatelných věcech spojuje s uplynutím lhůty pro vydání rozhodnutí o daňové povinnosti konkludentní vyměření daně, Nejvyšší správní soud uzavírá, že i důsledek uplynutí šestiměsíční lhůty pro vydání rozhodnutí o vrácení daně dle § 82 zákona o DPH musí být s ohledem na zásadu rovnocennosti unijního práva obdobný. V této souvislosti je však zapotřebí zohlednit, že v nyní souzené věci není šestiměsíční lhůta k vrácení DPH lhůtou prekluzivní, nelze proto v plném rozsahu uplatnit výše uvedené závěry, neboť nárok na vrácení DPH, který je nutné odlišit od nároku na odpočet DPH, vzniká až na základě rozhodnutí (i konkludentního) příslušného správce daně.*

IV. C.

K nároku na ubrazení úroku

[39] *Právní úprava vrácení daně osobám registrovaným v jiném členském státě ve smyslu § 82 zákona o DPH má svůj základ v Šesté směrnici Rady ze dne 17. 5. 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS) („šestá směrnice“; následně nahrazena směrnicí 2006/112/ES). Podle čl. 17 odst. 4 šesté směrnice byla Rada zmocněna, aby stanovila podrobná pravidla pro vrácení daně osobám registrovaným k dani v jiných členských státech. Stalo se tak přijetím osmé směrnice, která byla do vnitrostátního práva transponována ustanovením § 82 zákona o DPH, které však shodně s osmou směrnicí explicitně neupravovalo vznik nároku osobě registrované k dani v jiných členských státech na úrok z částky daně k vrácení, došlo-li k jejímu vrácení po uplynutí stanovené šestiměsíční lhůty k vrácení (čl. 7 odst. 4 osmé směrnice, § 82 odst. 8 zákona o DPH).*

[40] *Právní úprava osmé směrnice je v současné době nahrazena Směrnicí Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, která se již otázkou předmětného úroku zabývá a v čl. 26 odst. 1 stanoví: „Je-li daň vrácena po posledním dni lhůty podle čl. 22 odst. 1, náleží žadateli od členského státu vrácení daně úrok*

z částky daně k vrácení, která má být žadateli vyplacena.“ Tomu odpovídá ust. § 82b odst. 9 zákona o DPH, účinné od 1. 1. 2010, podle kterého „*není-li dodržena lhůta pro převod vratitelného přeplatku podle odstavce 8, správce daně za dobu prodlení ubradí žadateli úrok podle zákona upravujícího správu daní a poplatků. Správce daně zašle příznáný úrok na účet uvedený v žádosti o vrácení daně. Žadateli nevzniká nárok na úrok, pokud nepředložil doplňující údaje ve lhůtě podle odstavce 5 nebo dokud nepředložil doklady, které mají být poskytnuty podle § 82a odst. 7 písm. b).*“ Směrnice 2008/9/ES a ust. § 82b odst. 9 zákona o DPH se však použije až na žádosti podané po 1. 1. 2010; na souzenou věc proto nedopadá.

[41] Jestliže v osmé směrnici a zákonu o DPH v rozhodné době nebylo obsaženo obdobné ustanovení, je v nyní projednávané věci třeba posoudit, zda tato skutečnost měla vliv na existenci nároku daňových subjektů na úhradu úroku z prodlení při opožděném vrácení daně.

[42] V projednávané věci je i v této souvislosti třeba opětovně poukázat na znění § 82 odst. 8 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2007, podle kterého „*osobě registrované k dani v jiném členském státu, které vznikl nárok na vrácení daně, se daň vrátí nejpozději do 6 měsíců ode dne následujícího po dni podání žádosti nebo po dni odstranění vad žádosti.*“ Je logické, že pojem „*vrácení daně*“ zahrnuje nejen její faktické vrácení, ale také tomuto vrácení předcházející rozhodnutí správce daně o jejím vrácení. Tento závěr je rovněž v souladu s čl. 7 odst. 4 osmé směrnice, podle kterého „*rozhodnutí o žádosti o vrácení daně bude oznámeno do šesti měsíců ode dne, kdy byla žádost.....podána.....Daň se vrací před koncem uvedené lhůty.....*“ Lze proto uzavřít, že v dané šestiměsíční lhůtě musí být správcem daně vydáno nejen rozhodnutí o vrácení daně, ale daň také musí být vrácena. Tento závěr má rovněž zásadní význam pro vznik práva daňového subjektu (zde stěžovatele) na úrok z částky vrácené daně.

[43] Podle § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňovým přeplatkem částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství. Podle § 64 odst. 6 téhož zákona zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. *Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení.* Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.

[44] Z výše uvedeného je zřejmé, že nárok na úrok z částky daně, která měla být vrácena, vznikl již marným uplynutím zákonné šestiměsíční lhůty pro její vrácení (§ 82 odst. 8 zákona o DPH), přestože o jejím vrácení dosud správcem daně nebylo rozhodnuto. Jinými slovy řečeno, lhůtu pro vrácení daně ust. § 82 odst. 8 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2007, oproti ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků prodlužuje ze 30 dnů na 6 měsíců, v tomto směru osmá směrnice a ust. § 82 odst. 8 zákona o DPH, ve znění účinném pro rok 2007, představuje procesní úpravu. Nová výslovná právní úprava obsažená ve Směrnici Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008, a ust. § 82b odst. 9 zákona o DPH, v němž je upřesněno, že „*není-li dodržena lhůta pro převod vratitelného přeplatku podle odstavce 8, správce daně za dobu prodlení*

pokračování

ubradí žadateli úrok podle zákona upravujícího správu daní a poplatků.“ pak jen tento názor kasačního soudu potvrzuje.

[45] Přestože tedy lze souhlasit se žalovaným, že teprve vydáním rozhodnutí o nároku na přiznání nároku na vrácení daně je stanovena konkrétní výše daně, která se daňovému subjektu vrátí, nic tato skutečnost nemění na tom, že nárok na úrok daňovému subjektu z této částky vzniká již ode dne následujícího po marném uplynutí předmětné šestiměsíční lhůty. Tyto závěry jsou rovněž v souladu s účelem úroku, který je vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Jde o ekonomickou náhradu, plynoucí z peněžních prostředků, která by jinak přirůstala k masě finančních prostředků jejich vlastníku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 38/2010 - 100).

[46] Závěrem kasační soud, stejně jako v rozsudku ze dne 30. srpna 2013, č. j. 5 Afs 1/2013 - 50, upozorňuje, že nijak nepředjímá řešení případných budoucích sporů o žádostech o vrácení daně podaných po 1. 1. 2010. Na tyto žádosti nedopadají ustanovení osmé směrnice, nýbrž se řídí režimem stanoveným směrnicí Rady 2008/9/ES ze dne 12. 2. 2008 (Úř. věst. L 44, 20. 2. 2008, s. 23 - 28) a na ni navazující vnitrostátní legislativou. Uvedená směrnice neobsahuje ustanovení obdobné čl. 7 odst. 4 osmé směrnice, nýbrž v čl. 23 odst. 2 stanoví, že *„není-li podle práva daného členského státu vrácení daně nepřijetí rozhodnutí o žádosti o vrácení daně ve lhůtách stanovených touto směrnicí považováno za schválení nebo zamítnutí žádosti, musí mít žadatel stejnou možnost využít dostupné správní nebo soudní postupy jako osoby povinné k dani usazené v tomto členském státě. Nejsou-li takové postupy k dispozici, považuje se nepřijetí rozhodnutí o žádosti o vrácení daně za její zamítnutí.*“ Interpretací tohoto ustanovení, případně jeho vlivem na další aplikovatelnost závěrů vyplývajících z tohoto rozsudku, se zdejší soud v tomto řízení nezabýval, neboť by se jednalo o výklad ustanovení, které nemá žádný vztah k souzené věci. Tento postup přitom nepovažuje soud za vhodný.

V.

Závěr a náklady řízení

[47] Je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného mělo být zrušeno již městským soudem. Nepřichází proto v úvahu doplnění řízení či vypořádání dalších žalobních námitek městským soudem, který by s odkazem na rozsudek zdejšího soudu pouze zrušil rozhodnutí žalovaného a přenesl závazný právní názor Nejvyššího správního soudu svým novým rozsudkem žalovanému. Proto je kasační soud názoru, že je v dané věci účelné zrušení rozhodnutí žalovaného spolu se zrušením rozsudku městského soudu.

[48] Nejvyšší správní soud tedy zrušil rozsudek městského soudu napadený kasační stížností, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť zrušil také rozhodnutí žalovaného. V řízení o věci bude pokračovat žalovaný, který je v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem zdejšího soudu.

[49] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož je o kasační stížnosti rozhodováno zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[50] Pokud Nejvyšší správní soud zruší rozhodnutí krajského (v daném případě „městského“) soudu a zároveň také i rozhodnutí žalovaného, rozhodne i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému soudnímu rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Náklady řízení o správní žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a soud tedy o jejich náhradě rozhoduje jediným výrokem (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

[51] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel byl v řízení úspěšný, neboť dosáhl zrušení napadeného rozhodnutí, proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Stěžovatel uhradil soudní poplatek ve výši 2000 Kč

za podání správní žaloby a 5000 Kč za podání kasační stížnosti. Stěžovatel byl dále v řízení před městským soudem zastoupen právnickou osobou vykonávající specializované právní poradenství ve smyslu § 35 odst. 2 s. ř. s. (VORLÍČKOVÁ & LEITNER s.r.o., nyní VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o.), náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením, pro určení její výše se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Tyto náklady spočívají v odměně za zastupování ve výši 3 x 2100 Kč za tři úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání před soudem [ustanovení § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012], v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč za tři úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a v náhradě za daň z přidané hodnoty ve výši 1512 Kč, celkem tedy 8712 Kč. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátkou Mgr. Lenkou Krupičkovou, LL.M. Stěžovateli náleží náhrada zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 2 x 2100 Kč za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti [ust. § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu], v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 2 x 300 Kč za dva úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a v náhradě za daň z přidané hodnoty ve výši 1008 Kč, celkem tedy 5808 Kč. Celková výše přiznaných nákladů řízení tedy činí 21 520 Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 28. února 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu