



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Michaely Bejčkové a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobce: Daimler AG, se sídlem Epplestr. 225, 705 46 Stuttgart, SRN, zastoupeného společností VORLÍČKOVÁ & LEITNER, s. r. o., se sídlem Jungmannova 31, 110 00 Praha 1, proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, 112 33 Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 9. 7. 2009, č. j. 9088/09-1500-106932,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Dne 25. 6. 2008 podal žalobce žádost o vrácení daně podle § 82 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Rozhodnutím správce daně (Finanční úřad pro Prahu 1) ze dne 30. 1. 2009 mu byl tento nárok přiznán a dne 4. 2. 2009 mu byla požadovaná částka vrácena.

Žalobce vzápětí požádal o vyčíslení a úhradu úroků za pozdní vrácení přeplatku na DPH. Správce daně tuto žádost zamítl dne 17. 3. 2009, neboť nárok na vrácení daně osobě registrované v jiném členském státě není podle něj přeplatkem ve smyslu § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Žalovaný dne 9. 7. 2009 zamítl odvolání proti rozhodnutí správce daně; zdůraznil, že přeplatek nevzniká samotným podáním daňového přiznání, ale až v okamžiku vyměření či ke dni platby. Nárok na vrácení daně osobám registrovaným v jiných členských státech má zcela specifický režim a § 64 odst. 6 daňového řádu se tu neuplatní. Je pravda, že vratka daně se eviduje na kreditní straně účtu; částka nároku uplatněného podle § 82 zákona o DPH se však zaeviduje na osobní daňový účet daňového subjektu až poté, co správce daně tento nárok přezkoumá a požadovanou částku přizná, tj. po vydání rozhodnutí, jímž se přiznává nárok na vrácení daně. Teprve částka

přiznaného nároku se může stát přeplatkem. Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-90/05 *Komise v. Lucembursko*, jehož se žalobce dovolává, říká pouze tolik, že lucemburská správa nedodržuje lhůtu šesti měsíců pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku s tím, že lucemburské předpisy nestanoví úrok z prodlení umožňující nahradit újmu způsobenou tímto zpožděním. K tomu žalovaný dodal, že ani daňový řád neumožňuje přiznat úrok za nedodržení lhůty pro vrácení daně osobám registrovaným v jiných členských státech.

Žalobce v žalobě poukázal na § 82 odst. 3, 7 a 8 zákona o DPH. Jeho žádost o vrácení daně podaná dne 25. 6. 2008 netrpěla vadami; daň mu proto měla být vrácena do 26. 12. 2008, a jelikož se tak nestalo, náleží mu úrok z přeplatku podle § 64 odst. 6 daňového řádu: žalobci totiž ve smyslu tohoto ustanovení vznikl vratitelný přeplatek, který se vrací bez žádosti. Podle § 64 odst. 1 daňového řádu je přeplatkem na dani *částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně*; sem spadá nejen platba daně ve smyslu aktivního jednání daňového subjektu ve prospěch účtu správce daně, ale i částky daně vrácené správcem v případech předvídaných zákonem. Vratka daně totiž není nic jiného než vrácení platby daně uskutečněné daňovým subjektem. To ostatně dokládá i § 82 zákona o DPH, jehož první odstavec ji vymezuje jako *nárok na vrácení daně zaplacené v ceně zboží nebo poskytnuté služby v tuzemsku nebo při dovozu zboží*. Jediný rozdíl mezi platbou v klasickém slova smyslu a vratkou je ten, že v případě vratky nebyla daň odváděna na účet správce daně přímo, ale prostřednictvím jiného plátce daně.

Pokud by se měl pojem přeplatku vykládat tak úzce, jak činí žalovaný (tj. nezahrnoval by vratku daně), mohla by nastat absurdní situace, kdy by správce daně nemohl započítat vratku daně na vzniklé nedoplatky a musel by ji vracet, zatímco by daňový subjekt nadále vykazoval nedoplatky; z toho je zřejmé, že *přeplatek* je nutno chápat v širším slova smyslu. Tomuto chápání odpovídá i ustanovení § 62 odst. 4 daňového řádu, podle nějž jsou *platby a vratky daně evidovány na kreditní straně osobních účtů*; z hlediska evidence daně je tedy na vratky daně pohlíženo stejně jako na platby. Je-li na kreditní straně daňového účtu evidována platba (zahrnující i vratku daně) a na debetní straně není předepsána daňová povinnost, vznikl daňovému subjektu na předmětné dani přeplatek. Žalobce tak k 27. 12. 2008 vznikl vratitelný přeplatek na DPH, neboť k předcházejícímu dni uběhla lhůta pro vrácení daně a žalobce nevykazoval daňové nedoplatky. DPH se přitom v případě splnění zákonných předpokladů vrací automaticky, aniž by osoba registrovaná k dani v jiném členském státě musela podávat speciální žádost o vrácení přeplatku.

Výklad žalovaného je značně formalistický a restriktivní; nadto žalovaný pouze zjednodušeně uvádí, že *„přeplatek nevzniká samotným podáním daňového přiznání nebo hlášení, ale až v okamžiku, kdy dojde k jeho vyměření, popř. dnem platby“*. Žalobce přitom netvrdil, že přeplatek vznikl dnem podání žádosti, ale naopak tvrdil, že se tak stalo až k 26. 12. 2008. Nelze souhlasit ani s argumentem o specifickém režimu a charakteru nároku podle § 82 zákona o DPH. Skutečnost, že se jedná o zvláštní typ řízení v rámci zákona o DPH, nijak nevylučuje subsidiární použití daňového řádu ve smyslu § 93 odst. 1 zákona o DPH. Žalobci vznikl nárok na vratku DPH k 26. 12. 2008 a správce daně ji k tomuto datu nevrátil; po tomto datu s ní tedy nebyl oprávněn nakládat, neboť dle dikce zákona (§ 82 odst. 8) se již jednalo o peněžní prostředky žalobce. Skutečnost, že správce daně žalobci nevrátil tuto částku včas, je v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a se základními zásadami daňového řízení; v takové situaci je zcela legitimní po správci daně žádat, aby žalobci kompenzoval vzniklou majetkovou újmu – kompenzací je zde právě úrok z prodlení. Není pochyb o tom, že v opačném případě – tedy při pozdní platbě do státního rozpočtu – by byl žalobce penalizován; stejná pravidla však musí platit i pro správce daně. Žalobce proto

navrhl, aby bylo soud zrušil rozhodnutí vydaná v obou stupních a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech přijatých v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že v případě, kdy správce daně přizná nárok na vrácení DPH až po uplynutí šestiměsíční lhůty od podání žádosti, se daňový subjekt může domáhat náhrady škody vzniklé v důsledku postupu správce daně, nikoliv však úroku z prodlení. Ustanovení § 64 odst. 6 daňového řádu by bylo možno analogicky aplikovat v případě, že by správce daně nevrátil nárokovanou daň do třiceti dnů ode dne, kdy byla daňovému subjektu přiznána, tj. ode dne vzniku přeplatku.

Žaloba není důvodná.

Podle § 82 odst. 1 a 3 zákona o DPH může nárok na vrácení daně zaplacené v ceně nakoupeného zboží nebo poskytnuté služby v tuzemsku nebo při dovozu zboží uplatnit osoba registrovaná k dani v jiném členském státě, která nemá sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku a neuskutečňuje v tuzemsku v období, za které žádá o vrácení daně, plnění (...) Nárok na vrácení daně vzniká dnem podání písemné žádosti na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí. Podle § 82 odst. 8 se žadateli vrátí daň nejpozději do 6 měsíců ode dne následujícího po dni podání žádosti nebo po dni odstranění vad žádosti.

Žalobce se dovolává § 93 odst. 1 zákona o DPH, podle nějž se při správě daně a při řízení o věcech upravených tímto zákonem postupuje podle právního předpisu upravujícího správu daní (tj. podle daňového řádu), pokud tento zákon nestanoví jinak. Konkrétně by se podle žalobce měl užít § 64 odst. 1 a 6 daňového řádu, podle nějž je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně daňovým přeplatkem, a 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. Žalobce má za to, že pokud mu byla daň zaplacená v tuzemsku vrácena v té výši, v jaké uplatnil svůj nárok, ale až po uplynutí šestiměsíční lhůty, kterou k tomu zákon (§ 82 odst. 8 zákona o DPH) stanoví, náleží mu úrok za opožděné vrácení přeplatku podle § 64 odst. 6 daňového řádu.

Tato argumentace však nemůže obstát. Daň zaplacenou v tuzemsku v ceně zboží nebo služby lze z pohledu zahraniční osoby považovat za přeplatek „v obecném slova smyslu“ (tj. za částku, která správci daně nenáleží a která má být zahraniční osobě vrácena), nikoli však za přeplatek ve smyslu § 64 daňového řádu. Toto ustanovení předpokládá, že osoba povinná k placení daně zaplatila na dani více, než přiznala a než jí bylo vyměřeno; ustanovení § 82 zákona o DPH však upravuje situaci odlišnou: osobě nevznikla daňová povinnost, ani správci daně přímo neadresovala žádné platby, s jejichž úhrnem by bylo možno porovnávat nárokovanou částku. Ustanovení § 64 daňového řádu ve svém odstavci 1 sice obecně definuje, co je daňovým přeplatkem, nicméně z dalších odstavců (zejména odst. 4) je patrné, že vrátit daňovému subjektu nelze přeplatek jakýkoli, nýbrž jen přeplatek vratitelný – a to, zda je přeplatek vratitelný, lze zjistit pouze na základě předchozích úkonů správce daně (typicky: v minulosti byla úkonem správce daně vyměřena daň v určité výši, a zaplacená částka tuto daň převyšuje). Pokud však zahraniční osoba vznesla nárok na vrácení zaplacené DPH a správce daně dosud vůči ní žádný úkon neučinil, nemůže vzniknout ani vratitelný přeplatek. (Stejně tak tuzemský daňový subjekt, který omylem zaplatí vyšší daň, než měl, se nemůže domáhat vrácení omylem zaplacené částky dříve, než správce daně příslušnou daň vyměří.)

Je pravda, že do jisté míry lze situaci upravenou v § 82 zákona o DPH srovnat s postavením tuzemského plátce DPH, u nějž daň na vstupu převyšuje daň na výstupu – v tom, že i zahraniční subjekt má nárok na vrácení částky daně, která mu byla účtována ke zboží či službám nakoupeným v tuzemsku; analogii ve vztahu k vrácení takové částky tu však soud nespatřuje.

Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH platí, že vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek (*zde poznámka pod čarou odkazuje na § 64 daňového řádu*), vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Z této formulace je zřejmé, že vratitelný přeplatek nemůže vzniknout dříve, než byl nadměrný odpočet vyměřen, tj. byl autoritativně deklarován úkonem správce daně; „vratitelným přeplatkem“ tak není pouhý uplatněný (v daňovém přiznání uvedený) nárok na nadměrný odpočet, a to ani tehdy, jestliže správce daně posléze uzná uplatněný nárok v plné výši. V žalobcově případě však správce daně žádný takový autoritativní úkon neučinil; učinit ho sice měl, ale pro vznik vratitelného přeplatku a možnost žádat úrok z přeplatku včas nevráceného je rozhodné pouze to, zda jej skutečně učinil a zda i poté s vrácením nárokované částky otálel. Správce daně v této věci rozhodl pět týdnů poté, co uplynula zákonná šestiměsíční lhůta; teprve kdyby nárokovanou částku nevrátil ani po tomto svém rozhodnutí, bylo by možno uvažovat o úroku podle § 64 odst. 6 daňového řádu. Správce daně však vrátil částku ihned poté, co rozhodl.

Soud souhlasí se žalobcem v tom, že právní postavení zahraniční osoby, která může jen doufat, že jí správce daně vrátí nárokovanou částku včas, a samotného správce daně nemotivuje k dodržení lhůty hrozba úroku z přeplatku, je poměrně slabé a právní úprava je v tomto ohledu nevyvážená. Ani případná nedokonalost právní úpravy však nemůže zdůvodnit takový výklad zákona, který ztotožňuje pouhou nárokovanou částku s vratitelným přeplatkem. Správce daně tedy nepochybil, pokud žalobci nepřiznal úrok; jediným způsobem, jak se domoci kompenzace za opožděné vrácení nárokované částky, je pro žalobce postup podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, pokud mu postupem správce daně vznikla škoda.

Rozsudek Evropského soudního dvora ve věci C-90/05 Komise v. Lucembursko, na který žalobce poukazuje, nemůže na závěru správce daně ani zdejšího soudu nic změnit. V této věci si Komise stěžovala, že Lucemburské velkovévodství, ačkoliv správně provedlo směrnici Rady 79/1072/EHS do vnitrostátního práva, v praxi nedodržuje lhůtu šesti měsíců stanovenou v čl. 7 čtvrtém pododstavci směrnice pro vrácení DPH osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku a systematicky vrací DPH se značným zpožděním. Krom toho lucemburské předpisy nestanoví úroky z prodlení umožňující nahradit újmy způsobené tímto zpožděním. Soud svým rozsudkem konstatoval, že Lucemburské velkovévodství nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z čl. 7 čtvrtého pododstavce osmé směrnice Rady 79/1072/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení daně z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (*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.*) Jak již bylo uvedeno, ani soud nepochybuje o tom, že správce daně v této věci nesplnil svou povinnost podle zákona (§ 82 zákona o DPH); to však nic nemění na tom, že žalobci nevznikl pouhým plynutím času „vratitelný přeplatek“, a neznamená to, že by žalobce mohl od správce daně žádat úrok z přeplatku.

Pozdější vývoj právní úpravy odstranil nevýhodné postavení zahraničního subjektu, který žádá o vrácení zaplacené daně podle § 82 zákona o DPH. Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, *kteřou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácené daně, ale v jiném členském státě*, ve svém čl. 19 odst. 2 stanovila, že členský stát vrácení daně oznámí žadateli své rozhodnutí o schválení nebo zamítnutí žádosti o vrácení daně do čtyř měsíců ode dne, kdy žádost obdržel; podle čl. 21, který počítá s doplňováním

údajů o žádosti, však nesmí být lhůta pro rozhodnutí o celé žádosti o vrácení daně nebo její části kratší než šest měsíců ode dne obdržení žádosti členským státem vrácení daně. Čl. 22 odst. 1 směrnice stanoví, že je-li žádost o vrácení daně schválena, uhradí členský stát vrácení daně schválenou částku daně do deseti pracovních dnů od uplynutí lhůty uvedené v čl. 19 odst. 2, nebo bylo-li požádáno o doplňující nebo další doplňující údaje, od uplynutí lhůt uvedených v článku 21. Čl. 26 pak stanoví, že 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.

Členským státům byla v čl. 29 směrnice uložena povinnost uvést své předpisy do souladu se směrnicí k 1. 1. 2010. Český zákonodárce tak učinil zákonem č. 489/2009 Sb., jímž byl s účinností k 1. 1. 2010 novelizován zákon o DPH. Jeho nově vložené ustanovení § 82b přebírá nová pravidla formulovaná ve směrnici Rady 2008/9/ES a článku 26 směrnice odpovídá § 82b odst. 9: *„Není-li dodržena lhůta pro převod vratitelného přeplatku podle odstavce 8, správce daně za dobu prodlení uhradí žadateli úrok podle zákona upravujícího správu daní a poplatků.“* Tato novější úprava však na žalobcovu právní situaci nedopadá; spíše potvrzuje, že k tomu, aby zahraniční subjekt mohl žádat úrok podle daňového řádu, bylo třeba výslovné právní úpravy, která vnesla pojem „vratitelného přeplatku“ i do oblasti vrácení daně zahraničním plátcům DPH.

Žalobce tedy se svými žalobními námitkami neuspěl; jelikož v řízení o žalobě nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti, městský soud zamítl žalobu jako nedůvodnou.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 a odst. 3 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s.; kromě obecných náležitostí podání musí kasační stížnost obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je 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.

V Praze 21. září 2012

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Jana Válková