



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **HOPR TRADE CZ, s. r. o.**, se sídlem Dlouhá 720/46, Praha 1, zastoupeného JUDr. Ing. Pavlem Fabianem, advokátem se sídlem Marešova 304/12, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 5. 2011, čj. 6882/11-1301-706367, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 1. 2013, čj. 31 Af 76/2011 – 61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Rozhodnutími ze dne 21. 12. 2010, čj. 317097/10/288912704137, a čj. 317146/10/288912704137, Finanční úřad Brno I (dále jen „správce daně“) zamítl žádosti žalobce o přiznání úroku z přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen a listopad 2009 za období od 8. 5. 2010 do zaplacení.

2. Finanční ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutím správce daně rozhodnutím ze dne 31. 5. 2011, čj. 6882/11-1301-706367.

II.

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 23. 1. 2013, čj. 31 Af 76/2011 – 61, zamítl.

4. Krajský soud zdůraznil, že při přezkumu rozhodnutí finančního ředitelství postupoval v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2008, čj. 1 Afs 89/2008 – 76, všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

5. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že správce daně vyměřil nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty platebními výměry ze dne 9. 11. 2010. Podle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, přeplatek vzniká vyměřením. Třicetidenní lhůta k vrácení vratitelných přeplatků tedy začala běžet dne 9. 11. 2010. Dne 15. 11. 2010 byly nadměrné odpočty odepsány z účtu správce daně a poukázány na účet žalobce. Správce daně splnil zákonnou povinnost řádně a včas a žalobci proto nevznikl nárok na sankční úroky podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Daňové orgány posoudily věc v souladu se zákonem a správně aplikovaly zákon o správě a dani poplatků, protože lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku začala běžet do dne nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

6. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudky krajského soudu ze dne 13. 10. 2010, čj. 31 Af 64/2010 – 123, a ze dne 26. 10. 2010, čj. 31 Af 68/2010 – 124, vyslovující nečinnost správce daně, krajský soud nepřisvědčil žalobci, že správce daně zavinil vznik přeplatku a žalobce měl nárok na sankční úroky podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní. Správce daně vznik přeplatku nezavinil, resp. v daňovém řízení nepochybil. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, čj. 7 Afs 140/2005 – 55, č. 1184/2007 Sb. NSS, je třeba termín zavinění použitý v § 64 odst. 6 zákona o správě daní vyložit jako pochybení správce daně.

7. Krajský soud doplnil, že obecně není vyloučeno, aby daňovému subjektu vznikla škoda způsobená nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Taková škoda by se však posuzovala podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“), tj. v rámci civilního, nikoliv správního soudnictví (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2006, čj. 2 Afs 61/2005 – 75, č. 1439/2008 Sb. NSS, nebo nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09).

8. Krajský soud nezjistil, že by správní orgány chybně aplikovaly hmotné či procesní právo. Rozhodnutí finančního ředitelství nebylo nezákonné kvůli nesprávnému posouzení právní otázky a nenaplnilo definiční znaky nezákonného rozhodnutí ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, čj. 1 Afs 9/2005 – 74.

III.

9. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

10. Podle stěžovatele se vratitelný přeplatek vzniklý na základě řádného daňového přiznání vrací automaticky do 30 dnů (§ 105 zákona o dani z přidané hodnoty). Za den

vzniku přeplatku se podle § 105 odst. 4 tohoto zákona považuje den (konkludentního) vyměření. Je-li nadměrný odpočet vyměřen, třicetidenní lhůta začíná běžet až od tohoto vyměření. Podle judikatury není pochyb o tom, že správce daně musí mít konkrétní pochybnosti o podaném daňovém přiznání a musí je plátcí daně sdělit. Pouze neobvyklá výše daňové povinnosti by však neměla stačit k zahájení vytýkácího řízení podle § 89 daňového řádu, jehož důsledkem je většinou odklad vyměření daně, a tedy i odklad jejího případného vrácení jako v případě stěžovatele.

11. Stěžovatel upozornil, že zákon o dani z přidané hodnoty musí vycházet ze směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (dále jen „Šestá směrnice“), a směrnice Rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, která nahradila Šestou směrnicí s účinností od 1. 1. 2007. Směrnice 2006/112/ES upravuje vrácení nadměrného odpočtu v čl. 183, který je obdobou čl. 18 odst. 4 Šesté směrnice. Obě směrnice mají přímý účinek.

12. Soudní dvůr Evropské unie stanovil okolnosti, za kterých členský stát může odmítnout, resp. pozdržet vrácení nadměrného odpočtu [viz rozsudek ze dne 18. 12. 1997, *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95)* a *Sanders BVBA (C-47/96)*]. Soudní dvůr uznal, že stanovení procesních pravidel pro vrácení nadměrného odpočtu spadá do kompetence členských států. Stanovil však určité hranice pro tvorbu a uplatňování těchto pravidel. Stanovení procesních pravidel je omezeno principem proporcionality, v úvahu je třeba brát i princip efektivity. Princip proporcionality bude narušen vždy, kdy nadměrný odpočet bude zadržen automaticky, tj. bude-li automaticky předpokládáno, že jeho zadržení je naléhavé, aniž by měl plátcé daně možnost dokázat v soudním řízení opak, případně navrhnout jiný způsob záruky. Pokud bude plátcé daně úspěšný v dalším sporu s daňovou správou a nadměrný odpočet mu bude vrácen, za počáteční datum pro výpočet úroku bude třeba považovat den, ke kterému by odpočet byl vrácen za běžných okolností.

13. Podle generálního advokáta může dojít k pozdržení vrácení odpočtu pouze tehdy, pokud správce daně bude mít důvodné podezření z podvodu nebo krácení daně. I v takovém případě plátcé daně musí mít možnost soudní ochrany.

14. Podle „§ 155 ZSDP“ (*pozn. NSS: patrně myšlen § 105 zákona o dani z přidané hodnoty*) náleží plátcí úrok pouze tehdy, pokud nadměrný odpočet není vrácen do 30 dnů od jeho (opožděného) vyměření. Podle Soudního dvora by se ale mělo pro účely výpočtu úroku zohlednit období mezi dnem, kdy by byl odpočet vrácen za běžných okolností, a dnem, kdy byl vrácen skutečně. Česká právní úprava takový postup neumožňuje, § 105 zákona o dani z přidané hodnoty je proto v rozporu s evropskými pravidly. K nevydání vykázaného odpočtu totiž při použití § 43 zákona o správě daní docházelo ze zákona vždy, a správce daně zřejmě nemůže postupovat jinak. Může provést pouze nutné úkony, aby do práva daňového subjektu zasáhl co nejméně, což se v případě stěžovatele nestalo, správce daně záměrně porušil zásady daňového řízení. Efektivita právní obrany proti průtahům, resp. nečinnosti správce daně přitom není s ohledem na rychlost soudů dostatečná. Žalovaný měl postupovat podle zmíněných směrnic a rozhodnout v souladu

s komunitárním právem a judikaturou Soudního dvora. Rozsudek krajského soudu je v rozporu v komunitárním právem.

15. Stěžovatel byl přesvědčen, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku vztahu daňového řádu a zákona č. 82/1998 Sb. Při rozhodování o úroku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní je třeba zohlednit podřízenost právní úpravy zákonu č. 82/1998 Sb., která je dána zápočtem úroku na skutečnou přiznanou škodu. Nečinnost je proto podřaditelná pod nesprávný úřední postup (§ 13 zákona č. 82/1998 Sb.).

16. V odvolacím řízení nebylo možné postupovat podle § 64 zákona o správě daní, protože jeho použitelnost byla ukončena účinností daňového řádu. Podle § 264 odst. 1 daňového řádu se přitom má použít § 254 tohoto zákona. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení uvádí, že „[p]ro posouzení vzniku nároku na úrok podle tohoto ustanovení se analogicky použije úprava zákona č. 82/1998 Sb.“

17. V doplnění kasační stížnosti ze dne 10. 5. 2013 stěžovatel poukázal na rozsudek Soudního dvora ze dne 10. 7. 2008, *Alicja Sosnowska*, C-25/07, podle kterého je lhůta 180 dní pro vrácení nadměrného odpočtu nepřiměřeně dlouhá. V posuzované věci správce daně disponoval s nadměrným odpočtem ve výši 21,7 mil. Kč 415 až 490 dnů. V doplnění kasační stížnosti ze dne 26. 7. 2013 stěžovatel poukázal také na rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 5. 2011, *Enel Maritsa Iztok*, C-107/10.

IV.

18. Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný uvedl, že se krajský soud řádně vypořádal se všemi žalobními námitkami, odůvodnil své právní závěry a vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu. Ke kasační námitce týkající se přímého účinku Šesté směrnice a právních závěrů Soudního dvora žalovaný podotkl, že stěžovatel neuplatnil tento důvod v řízení před krajským soudem (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78). K námitce nesprávné aplikace § 64 odst. 6 zákona o správě daně žalovaný odkázal na str. 4 až 6 napadeného rozsudku, s jehož závěry se ztotožnil. V dalším žalovaný odkázal na vyjádření k žalobě.

V.

19. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

20. Kasační stížnost není důvodná.

21. Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že finanční ředitelství bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno (viz § 19 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Jeho působnost nyní vykonává žalovaný [viz § 7 písm. a) téhož zákona].

22. Stěžovatel předně namítl, že § 105 zákona o dani z přidané hodnoty je v rozporu s Šestou směrnicí, směrnicí 2006/112/ES a s nimi související judikaturou Soudního dvora,

finanční ředitelství proto mělo postupovat podle evropského práva v důsledku přímého účinku směrnic.

23. Tato námitka je nepřipustná. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se mimo jiné o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Zároveň kasační stížnost může směřovat pouze proti těm důvodům soudního rozhodnutí, na nichž je toto rozhodnutí postaveno (usnesení ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/2009 – 77, č. 2103/2010 Sb. NSS). Citované ustanovení zavádí do řízení před Nejvyšším správním soudem koncentrační princip. Užití tohoto principu je zcela racionální, protože zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti správnímu rozhodnutí byly pořadem práva projednány nejprve krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim předestřely žaloby (promítly-li se do námitek kasačních). Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti umožněno uplatnění skutkových a právních novot, došlo by k popření kasačního principu, na kterém je toto řízení o mimořádném opravném prostředku založeno. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. tedy nesleduje omezení práv fyzických a právnických osob na přístup k soudní ochraně. Po účastnících předcházejícího řízení o žalobě lze zajisté spravedlivě požadovat, aby v souladu se zásadou *vigilantibus iura* uplatnili všechny své výhrady vůči správnímu rozhodnutí již v řízení před krajským soudem. Neučiní-li tak, ponесou z hlediska možnosti uplatnění procesní argumentace v dalším stupni případné nepříznivé důsledky (rozsudek ze dne 25. 9. 2008, čj. 8 Afs 48/2006 – 155, č. 1743/2009 Sb. NSS). Jinými slovy lze říci, že řízení o kasační stížnosti jako mimořádném opravném prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) slouží k přezkumu zákonnosti a správnosti rozhodnutí krajského soudu. Nevytváří novou instanci k přednesu další skutkové a právní argumentace pro žalobce (viz např. rozsudek ze dne 12. 9. 2012, čj. 6 As 41/2012 – 21).

24. Z obsahu spisu krajského soudu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovatel v žalobě neuplatnil žádnou námitku, která by se týkala výkladu a aplikace § 105 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. rozporu rozhodnutí žalovaného s uvedenými směrnici nebo judikaturou Soudního dvora.

25. V tomto ohledu je třeba pro úplnost podotknout následující. Finanční ředitelství vyložilo v rozhodnutí o odvolání podmínky uplatnění § 64 odst. 6 zákona o správě daní, které mohou spočívat v zaviněném i nezaviněném jednání správce daně vedoucím ke vzniku přeplatku. Vyjádřilo se také k podmínkám aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel brojil proti rozhodnutí finančního ředitelství žalobou, ve které setrval na názoru, že správce daně měl v souladu s § 264 odst. 1 daňového řádu postupovat podle tohoto zákona. Rovněž namítl, že pojem „nesprávný úřední postup“ není v daňovém řádu definován, právní úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně je proto podřízena zákonu č. 82/1998 Sb. Krajský soud v napadeném rozsudku přisvědčil postupu finančního ředitelství, které vycházelo ze zákona o správě daní (§ 264 odst. 10 daňového řádu). Dovodil, že k zavinění správce daně nedošlo, protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudky krajského soudu vyslovující nečinnost správce daně. Žaloba proto nemohla být úspěšná. Byť stěžovatel žalobou nebrojil proti argumentaci finančního ředitelství týkající se aplikace § 105 zákona o dani z přidané hodnoty, krajský soud již nad rámec nutného

odůvodnění zopakoval, že správce daně vrátil stěžovateli přeplatek včas v souladu s tímto ustanovením. V kasační stížnosti stěžovatel zpochybnil výklad § 105 zákona o dani z přidané hodnoty, o kterém byl přesvědčen, že je v rozporu s unijním právem. Brojil tak primárně proti argumentaci finančního ředitelství, nikoliv krajského soudu, který pouze obecně *obiter dictum* a bez konkrétní žalobní argumentace přisvědčil závěru finančního ředitelství. Nosné důvody rozhodnutí krajského soudu, jak kasační soud uvedl, spočívaly jinde.

26. Z uvedeného je zřejmé, že stěžovatel mohl brojit proti aplikaci a výkladu § 105 zákona o dani z přidané hodnoty již v žalobě, protože rozhodnutí finančního ředitelství z tohoto ustanovení vycházelo. Stěžovatel však takovou námitku nevnesl. Uplatnil-li tuto námitku až v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud ji nemohl shledat přípustnou.

27. Kasační soud přitom neshledal důvod, pro který by stěžovatel nemohl uplatnit takovou námitku již v řízení před krajským soudem nebo pro který by (objektivně možné) uplatnění této námitky nebylo racionální, například vzhledem k zásadnímu obratu v soudní judikatuře (srov. rozsudek čj. 8 Afs 48/2006 – 155). Stěžovatel ostatně takové důvody netvrdil. Námitky týkající se rozporu napadeného správního rozhodnutí se směrnicemi a judikaturou Soudního dvora jsou tedy nepřipustné, a zdejší soud se jimi nemohl zabývat.

28. Stěžovatel dále namítl, že krajský soud nesprávně posoudil vztah daňového řádu a zákona č. 82/1998 Sb. Podle stěžovatele je při rozhodování o úroku podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní třeba „*zohlednit podřízenost právní úpravy zákonu č. 82/1998 Sb., ..., která je dána zápočtem úroku na skutečnou přiznanou škodu.*“

29. Podle § 64 odst. 6 zákona o správě daní platí, že pokud byla skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně vyšší než přiznaný úrok, tento úrok se započítává na úhradu skutečné škody. Toto ustanovení odkazuje v poznámce pod čarou na zákon č. 58/1969 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo jeho nesprávným úředním postupem, který byl nahrazen zákonem č. 82/1998 Sb. Z citovaného ustanovení nepochybně nelze dovodit závěr tvrzený stěžovatelem, totiž že je toto ustanovení podřízené zákonu č. 82/1998 Sb. Vyplývá z něj pouze tolik, že úrok přiznaný správcem daně v daňovém řízení se započítává na úhradu skutečné škody, která byla daňovému dlužníkovi přiznána v řízení podle zákona č. 82/1998 Sb. Tato úprava je logická a smysluplná. Úrok přiznaný správcem daně totiž představuje určitou formu „odškodnění“ za pochybení správce daně, v jehož důsledku nebyl daňovému subjektu řádně vyplacen přeplatek na dani. Lze doplnit, že podle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (viz bod 6) správce daně nepochybil, protože nebyl v daňovém řízení nečinný. Námitky týkající se nesprávného úředního postupu správce daně proto byly liché. Pro úplnost lze obecně přisvědčit krajskému soudu, že daňovému subjektu může vzniknout škoda nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně. Ta se však posuzuje v režimu aplikace zákona č. 82/1998 Sb., tedy v civilním, nikoliv ve správním soudnictví (viz rozsudek čj. 2 Afs 61/2005 – 75).

30. Stěžovatel rovněž tvrdil, že finanční ředitelství nemělo v odvolacím řízení „posuzovat správnost napadených rozhodnutí podle § 64 zákona o správě daní“, protože od 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil stěžovateli ani v tomto ohledu. Podle § 264 odst. 10 daňového řádu platí, že při vrácení vratitelného přeplatku se postupuje podle dosavadních právních předpisů, pokud lhůta stanovená pro jeho vrácení začala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona. V posuzované věci začala lhůta k vrácení vratitelných přeplatků běžet dnem jejich vyměření (viz § 105 odst. 1 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty), tj. dne 9. 11. 2010 za účinnosti zákona o správě daní. Aplikace § 254 daňového řádu proto nebyla namístě. Finanční ředitelství v odvolacím řízení přezkoumalo, zda správce daně postupoval v souladu s právními předpisy účinnými v době vydání jeho rozhodnutí, tj. zejména se zákonem o správě daní. Muselo proto posoudit, zda rozhodnutí správce daně byla v souladu s § 64 zákona o správě daní. Výklad stěžovatele, že finanční ředitelství mělo posoudit napadená rozhodnutí podle § 254 daňového řádu, nebyl správný. Ve svých důsledcích by totiž vedl k nepřipustnému retroaktivnímu působení daňového řádu na rozhodnutí vydaná za účinnosti zákona o správě daní.

31. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

32. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 30.října 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu