



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobkyně: **HAMAGA a. s.**, se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4, zast. Mgr. Pavlem Tomaškovičem, advokátem se sídlem Ratajova 1113/8, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14. 11. 2012, č. j. 16627/12-1500-106794, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2014, č. j. 11 Af 1/2013 - 44,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 5. 2014, č. j. 11 Af 1/2013 - 44, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „odvolací orgán“) specifikovanému v záhlaví. Uvedeným rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu – Jižní Město (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 5. 2012, č. j. 159915/12/011511107682, kterým byla zamítnuta námitka podaná dne 23. 4. 2012 proti postupu správce daně ve smyslu § 254 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „daňový řád“).

[2] Na základě postupu k odstranění pochybností zahájeného dne 11. 11. 2011, jež se týkaly nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) uplatněného za 3. čtvrtletí roku 2011, byl stěžovateli platebním výměrem ze dne 6. 3. 2012, č. j. 53179/12/011511107682 (dále jen „platební výměr“) vyměřen nadměrný odpočet v souladu s daňovým přiznáním. Stěžovatelka správce daně vyzvala, aby jí uhradil úrok za dobu

zadržování nadměrného odpočtu od 24. 11. 2011 (kdy měl nejpozději být nadměrný odpočet za běžných okolností vrácen) do 13. 3. 2012 (kdy byl nadměrný odpočet vyplacen). Správce daně jí sdělením ze dne 20. 4. 2012, č. j. 124643/12/011511107682 oznámil, že k vyměření nadměrného odpočtu došlo na základě platebního výměru, a jelikož byla daň vrácena 13. 3. 2012, tj. ve třiceti dnech po vyměření daně, postupoval v souladu s ustanovením § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v posuzované době. Proti uvedenému sdělení podala stěžovatelka námitku, která byla žalobou napadeným rozhodnutím zamítnuta.

[3] Městský soud konstatoval, že se na daný případ vztahuje článek 183 Směrnice Rady č. 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice“), z něž vyplývá, že *„podmínky vrácení nadměrného odpočtu daně jsou zcela v působnosti jednotlivých členských států, když je výslovně stanoveno, že členské státy vracejí daň v souladu s podmínkami, které si samy stanoví.“* Žalobní námitka týkající se uvedeného článku byla shledána nedůvodnou, jelikož podmínky vrácení daně si stanoví členský stát sám a v posuzovaném případě byly podmínky českého právního řádu splněny. Uvedl, že zahájením postupu k odstranění pochybností nedochází k vyměření daně, nevzniká nadměrný odpočet ani přeplatek na dani, a to až do doby, kdy je zjištěno, zda si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet oprávněně. V posuzovaném případě nárok nevznikl, neboť nadměrný odpočet byl vrácen v zákonné třicetidenní lhůtě od vyměření, a nejedná se proto o jeho automatické zadržení ve smyslu rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 18. 12. 1997 ve spojených věcech C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 (Garage Molenheide BVBA aj., řízení o předběžné otázce; dále jen „Garage Molenheide“). Správce daně svým konáním nenarušil práva daňového subjektu a nedošlo ke zneužití práva ani k porušení základních zásad daňového řízení. Postup k odstranění pochybností, který ve věci trval asi čtyři měsíce, považoval za přiměřeně dlouhý s ohledem na počet dožádaných úkonů správce daně.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[4] Proti rozsudku městského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, v níž uplatňuje námitky, podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Předně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, a to z důvodu nedostatku důvodů rozhodnutí, jelikož se soud nevypořádal s žalobní argumentací. Namítá, že soud zcela ponechal stranou argumentaci založenou na rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 5. 2011 ve věci C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3 Ad, řízení o předběžné otázce; dále jen „Enel Maritsa Iztok“), v rozsudku absentují úvahy o tom, zda v tomto případě je či není evropské právo právu českému nadřazeno, při tom se této nadřazenosti stěžovatelka v žalobě výslovně dovolávala, a chybí i argumentace k namítanému porušení zásady neutrality. Navíc považuje za nesrozumitelnou úvahu městského soudu, že nedošlo k automatickému zadržení nadměrného odpočtu, protože má za to, že vydáním výzvy k odstranění pochybností právě k tomuto jevu dochází.

[6] V případě, že by Nejvyšší správní soud neshledal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, předložila i argumenty na podporu svého názoru zastávaného v průběhu

pokračování

správního i soudního řízení. Svoje přesvědčení opírá zejména o rozsudky ve věci Enel Maritsa Iztok a Garage Molenheide a odbornou literaturu. Má za to, že má nárok na úrok z neoprávněně zadržovaného nadměrného odpočtu v rozsahu, jak požaduje. Ani skutečnost, že v důsledku toho, že zahájením postupu k odstranění pochybností dochází k oddálení vyměření nadměrného odpočtu, neznamená, že nevzniká nárok na úrok. Shledává nesprávným, že v praxi se objevují případy, kdy postup k odstranění pochybností je prováděn několik měsíců či let, a není známo, že by v některém případě k vyplacení úroku za zadržování nadměrného odpočtu došlo. Stát tak může „beztrestně“ po dlouhou dobu zadržovat nadměrný odpočet, aniž by nesl jakoukoli odpovědnost v případě, že se prokáže oprávněnost daňového subjektu.

[7] Stěžovatelka nesouhlasí s tvrzením soudu, že podmínky pro vrácení daně jsou zcela v kompetenci členského státu, ale odkazem na evropskou judikaturu konstatuje, že tato autonomie je vymezena zásadami rovnocennosti a efektivity a zásadou legitimního očekávání. Rozvádí názor, že i při uplatnění postupu k odstranění pochybností dochází k automatickému zadržení nadměrného odpočtu DPH, stejně jako ve věci Garage Molenheide, v případě českých postupů dochází ke stejným krokům správce daně a jejich následkům. Zároveň je třeba zdůraznit, že není rozhodné, jak se postup správce daně nazývá – postup k odstranění pochybností, daňová kontrola nebo preventivní opatření, rozhodující je postata postupu správce daně a jeho následky.

[8] Přestože se rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie zabývají lokálním právem daného státu, principy, které Soudní dvůr formuluje, jsou použitelné univerzálně. Soudní dvůr dokresluje a precizuje ustanovení směrnice. Skutečnost, že správce daně postupoval v souladu s vnitrostátní úpravou, která je v rozporu se směrnicí (jak vyplývá z citovaných rozsudků), na nutnosti aplikace evropského práva nic nemění.

[9] Žalovaný, jako právní nástupce odvolacího orgánu, se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožňuje s rozsudkem městského soudu. Neshledává ho nepřezkoumatelným, soud vymezil skutkový i právní stav a aplikoval právní stránku na skutkově vymezený případ. K rozsudku ve věci Enel Maritsa Iztok žalovaný uvedl, že tento nelze aplikovat na české právo, neboť dopadá na podmínky, které si stanovil jiný členský stát pro vrácení DPH a navíc za situace změny právní úpravy při vrácení nadměrného odpočtu. Neshledal ani nesrozumitelnost úvahy městského soudu ve věci Garage Molenheide. Shodně s napadeným rozsudkem konstatoval, že z článku 183 směrnice vyplývá, že podmínky pro vrácení daně stanoví členský stát sám a tyto podmínky byly v posuzované věci dodrženy. Má za prokázané, že správce daně jednal v souladu s relevantními ustanoveními českého práva a k vrácení nadměrného odpočtu došlo za podmínek, které si Česká republika, jako členský stát Evropské unie, sama v souladu s čl. 183 směrnice stanovila, a to současně při zachování postupu v rámci mantinelů určených judikaturou Nejvyššího správního soudu. Proto navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[10] Podáním ze dne 12. 12. 2014 doplnil žalovaný své vyjádření ke kasační stížnosti. Upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, který se dotýká téže problematiky, jako je posuzována v nynější věci, a vyjádřil s tímto rozsudkem zásadní nesouhlas. Dále upozornil na novou právní úpravu účinnou od 1. 1.

2015, která upravuje úrok z daňového odpočtu (viz § 254a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2015). V reakci na doplnění vyjádření stěžovatelka uvedla, že považuje rozsudek sedmého senátu Nejvyššího správního soudu za správný, naopak nová právní úprava je dle jejího názoru v rozporu s evropským právem. Ve svém následujícím podání dále upozornila na další rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 68/2013 – 46, který plně převzal judikatorní závěry sedmého senátu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné a stěžovatelka je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek 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 je důvodná.

[12] V první řadě se zdejší soud musel zabývat námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, kterou vznesla v kasační stížnosti stěžovatelka a kterou by se musel Nejvyšší správní soud zabývat dle § 109 odst. 4 s. ř. s. i z úřední povinnosti. Tato námitka ostatně tvoří jádro kasační stížnosti. Teprve pokud by zdejší soud neshledal rozsudek nepřezkoumatelným, rozvádí stěžovatelka i argumentaci k obsahové stránce věci. V případě, že by námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí byla důvodná, již tato okolnost by musela vést ke zrušení napadeného rozsudku.

[13] Nepřezkoumatelnost spatřuje stěžovatelka v tom, že se městský soud nevypořádal s její žalobní argumentací, a odůvodnění napadeného rozsudku je proto zcela nedostatečné.

[14] Dle setrvalé judikatury Ústavního soudu je jedním z principů představujících součást práva na řádný proces, jakož i pojmu právního státu, povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit, ve správním soudnictví s odkazem na § 54 odst. 2 s. ř. s. (k tomu srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III ÚS 84/94, zveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III ÚS 94/97, zveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu či nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II ÚS 686/02). Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

[15] Nejvyšší správní soud nepominul ani nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, rovněž konstatoval, že:

pokračování

„Souady jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“.

[16] Z uvedené ustálené judikatury Ústavního soudu vyšel při svém rozhodování i Nejvyšší správní soud, a to například v rozhodnutích ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74 nebo ze dne 25. 11. 2004, č. j. 7 Afs 3/2003 – 93. Rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 pak k uvedené judikatuře shrnuje: *„Této judikatuře je společné, že není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci z hlediska účastníka klíčovou, na níž je postaven základ jeho žaloby. Nestací, pokud soud při vypořádávání se touto argumentací účastníka pouze konstatuje, že tato je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech, resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá.“*

[17] Obdobně se vyjádřil Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 – 111 na základě usnesení rozšířeného senátu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 – 107, když judikoval myšlenku, že krajský soud (či městský soud) je povinen se v rozhodnutí o žalobě vypořádat se všemi žalobními námitkami. Zamítne-li žalobu, a při tom se opomene zabývat byť i marginální námitkou, nezbývá Nejvyššímu správnímu soudu než jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], byť i důvodnost námitky by Nejvyšší správní soud mohl sám spolehlivě posoudit podle obsahu spisu.

[18] Ze soudního spisu Nejvyšší správní soud ověřil, že se městský soud skutečně nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Tímto postupem porušil § 72 s. ř. s., podle kterého soud přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jakož i právo stěžovatelky na spravedlivý proces, ve smyslu již citovaného nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1534/08.

[19] Již první kasační námitce, tj. nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku musí proto Nejvyšší správní soud přisvědčit. Městský soud zcela pominul argumentaci rozsudkem ve věci Enel Maritsa Iztok, na který se stěžovatelka v žalobě hojně odvolávala a uváděla z něj citace. Dá se říci, že šlo z jejího hlediska o argumentaci klíčovou, jelikož velká část jejích názorů vyplývá právě z uvedeného rozsudku. Na základě těchto argumentů považuje svůj nárok na úroky ze zadrženého nadměrného odpočtu za oprávněný. K druhému v žalobě citovanému rozsudku ve věci Garage Molenheide městský soud pouze konstatoval, že tento rozsudek není na posuzovanou věc přílehlavý, ovšem již nijak nevysvětlil, proč tomu tak je a jak ke svému závěru dospěl. V rozsudku dále absentují úvahy o tom, zda pro posuzovanou věc je či není relevantní evropské právo. Soud se nevypořádal ani s citací odborné literatury dopadající na tuto problematiku.

[20] V napadeném rozsudku rovněž chybí jakékoli závěry k žalobní námitce uvedené v žalobě pod bodem IV./b). Městský soud zcela pominul argumentaci ohledně porušení zásady daňové neutrality (konkrétně jejího časového rozměru), které stěžovatelka spatřuje v opožděném navrácení nadměrného odpočtu v důsledku aktivity správce daně. Nijak není reflektována ani myšlenka, že nárok na úrok by měl být přiznán s ohledem na cenu peněz. Stěžovatelka k tomu uvedla, že v důsledku konání správce daně, jehož délku v podstatě nemá možnost efektivním způsobem ovlivnit, dochází k narušení cash flow daňového subjektu. A právě úrok bývá označován jako veličina odrážející cenu peněz. Městský soud na uvedenou argumentaci nijak nereagoval.

[21] Z odůvodnění napadeného rozsudku musí být zřejmé, proč soud nepovažoval žalobní argumentaci za důvodnou a proč považuje žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené (k tomu srovnej výše zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci 2 Afs 24/2005). Jelikož napadený rozsudek takové odůvodnění neobsahuje, shledává ho Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

[22] S ohledem na uvedené závěry není Nejvyšší správní soud v tuto chvíli oprávněn posuzovat spornou otázku z věcného hlediska. Jak již zdejší soud vyjádřil v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73: „*Nelze se totiž zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud nevypočerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami.*“ Věcné posouzení by bylo nyní předčasné, Nejvyšší správní soud by posuzoval věc namísto městského soudu a tím by účastníky řízení připravil o posouzení nižší soudní instancí. Avšak podotýká, že po podání kasační stížnosti byl vydán rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 34, ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 – 47 (na nějž ostatně upozornil i žalovaný a vyjádřila se k němu rovněž stěžovatelka), který dopadá na obdobnou problematiku a jehož závěry jsou pro posouzení nyní projednávání věci v mnoha ohledech zásadní. Ke zcela shodným závěrům ve skutkově a právně obdobné věci rozhodoval Nejvyšší správní soud také ve věci sp. zn. 8 Afs 68/2013.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] Nejvyšší správní soud konstatuje, že jestliže v řízení před městským soudem uplatnila stěžovatelka námitky, s nimiž se soud v odůvodnění rozsudku nevypořádal je nutno napadený rozsudek považovat za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[24] Dalšími stížními námitkami se Nejvyšší správní soud nezabýval a ani zabývat nemohl, neboť k tomu by bylo možno přistoupit až poté, kdy by výsledkem řízení před městským soudem bylo jeho přezkoumatelné rozhodnutí. Zdejší soud by tím nepřípustně předjímal závěry, které má v souvislosti se shora popsanou problematikou učinit městský soud.

[25] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná ve smyslu § 109 odst. 3 s. ř. s., a proto napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

pokračování

[26] V dalším řízení bude městský soud postupovat při přezkoumávání rozhodnutí správního orgánu ve shora naznačeném směru (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), bude tedy třeba, aby se vypořádal v odůvodnění napadeného rozsudku se všemi námitkami, které uplatnila stěžovatelka v řízení u městského soudu ve vztahu k tomuto rozhodnutí. V novém rozhodnutí rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. dubna 2015

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu