

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **HAWK REAL, s. r. o.,** se sídlem Závišova 13/66, Praha 4, zast. advokátem JUDr. Markem Pořízkou, Ph.D. se sídlem AK Gorkého 1, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2009, č. j. 11 Ca 319/2008 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci k rukám advokáta částku 2856 Kč, a to do 30-ti dnů od doručení tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalovaný (dále též „stěžovatel“) domáhá shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 20. 8. 2008, č. j. 12263/08-1500-106794 ve věci nepřiznání úroku ze zaviněného přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období třetího čtvrtletí roku 2004.

Stěžovatel uplatňuje v kasační stížnosti důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá, že daňová povinnost za 3. Q. 2004 ve výši 3 366 209 Kč byla žalobci vyměřena v souladu s jím podaným daňovým přiznáním dne 25. 10. 2004, a to podle ust. § 46 odst. 5 zákona č.

337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“). Dne 15. 11. 2004 bylo podáno dodatečné daňové přiznání, ve kterém byla uvedena daňová povinnost nižší o částku 2 682 555 Kč. Toto podání bylo posouzeno v souladu se zákonem jako odvolání proti řádnému vyměření daňové povinnosti. Podané odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím č. j. FŘ-12054/13/04 ze dne 2. 2. 2005. Městský soud zrušil toto rozhodnutí stěžovatele rozsudkem č. j. 7 Ca 60/2005 - 43 ze dne 2. 11. 2007,

přitom v odůvodnění uvedl, že dle jeho názoru správce daně postupoval ve věci v souladu se zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tj. v souladu s ust. § 49 odst. 2. Soud v tomto rozsudku konstatoval, že správce daně dle jeho názoru nezavinil vznik přeplatku, neboť tento vznikl zaviněním, resp. samotným jednáním daňového subjektu, tedy žalobce (podáním daňového přiznání, ve kterém si sám chybně uvedl daň). Soud v odůvodnění přiznává, že v tomto konkrétním případě rozhodl ve prospěch žalobce, ale platnost jeho rozhodnutí nemůže být obecná. Vzhledem ke specifičnosti rozhodnutí nebyly žalobci přiznány ani náklady řízení v souladu s ust. § 60 odst. 7 s. ř. s., jelikož dle soudu by nebylo přisouzení náhrady nákladů řízení vůči správnímu úřadu spravedlivé. Dne 11. 1. 2008 bylo na základě tohoto zrušujícího rozsudku městského soudu vydáno rozhodnutí č. j. 21278/07-1300-102687, kterým byla stanovena žalobci daň ve výši tak, jak bylo požadováno v dodatečném daňovém přiznání., tj. daňová povinnost byla vyměřena ve výši 683 654 Kč, žalobci byla vrácena dne 30. 1. 2008 částka přeplatku ve výši 2 682 555 Kč. Dne 1. 2. 2008 požádal žalobce o přiznání úroku ze zaviněného přeplatku, tato byla zamítnuta.

Stěžovatel se neztotožňuje s názorem městského soudu, který odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 140/2005 - 55, podle kterého ke vzniku nároku na úrok z přeplatku postačí, pokud po vyměření daně nebo po jejím dodatečném vyměření bude toto rozhodnutí zrušeno. Podle názoru NSS vyjádřeného v tomto rozhodnutí přeplatek zaviní správce daně vždy, pokud jeho rozhodnutím byla vyměřena daň v nesprávné vyšší částce; tento názor byl aplikován i na tento případ. Stěžovatel trvá na tom, že v daném případě postupoval v souladu se zákonem. Žalobce podal řádné daňové přiznání, jelikož poté zjistil, že nesprávně uplatnil u uskutečněných zdanitelných plnění (prodej bytů) základní sazbu namísto sazby snížené, podal dodatečné daňové přiznání. Podle ust. § 49 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud plátce zjistí po vyměření daně, že uskutečnil plnění nebo přijal platbu, přičemž u tohoto plnění uplatnil jinou než platnou sníženou nebo základní sazbu daně nebo osvobození od daně a zvýšil tím daňovou povinnost, nelze opravu daně a výše daně provést. Proto postupoval správce daně tak, že snížení daně neuznal. Podle názoru vysloveném ve výše citovaném rozsudku městského soudu č. j. 7 Ca 60/2005 - 43 ve věci žaloby proti zamítavému rozhodnutí o odvolání proti řádnému daňovému přiznání zákonná úprava na daný případ nepamatuje a otázka neslučitelnosti českého práva s právem EU byla vyřešena ve prospěch žalobce s tím, že soud zdůraznil zákonnost postupu správce daně, absenci jeho zavinění. Nyní vydané rozhodnutí městského soudu, které je napadáno kasační stížností, je ve vztahu k předchozímu rozhodnutí téhož soudu v naprostém protikladu, řádně nevysvětluje, z jakých důvodů rozhodl soud ve prospěch žalobce, omezil se na pouhé konstatování, že s odkazem na judikát NSS č. j. 7 Afs 140/2005 - 55 nebyla daňová povinnost vyměřena po právu a tudíž vznik přeplatku zavinil správce daně. Stěžovatel nijak nerozporuje závěry tohoto rozhodnutí ohledně právního výkladu zavinění v případě správního orgánu (v případě správního orgánu je zavinění vykládáno jako pochybení), na kterém je odůvodnění rozhodnutí podstaveno, ale jak již uvedl ve vyjádření k podané žalobě, v daném případě lze těžko hovořit o jakémkoli pochybení správce daně, když Městský soud v Praze v rozhodnutí č. j. 7 Ca 60/2005 - 43 zcela jednoznačně konstatoval, že postup správního orgánu byl zcela v souladu se zákonem. Dle soudu si žalobce zavinil vznik přeplatku sám chybným podáním daňového přiznání. Za této situace není možné dle názoru stěžovatele přenášet pochybení na správce daně a vytýkat správci daně, že zavinil nesprávnou

implementaci evropského práva již od počátku. Stěžovatel se domnívá, že rozsudek městského soudu je nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti a nedostatků důvodů rozhodnutí. Současně je rozsudek nezákonný, neboť byla nesprávně posouzena otázka, která již byla řešena jiným rozhodnutím. Je třeba zdůraznit, že k vrácení daně z přidané hodnoty došlo jen z toho důvodu, že státu byla odvedena daň ve zjevně nesprávné výši a stát není oprávněn si takovou částku v tomto konkrétním případě ponechat. Stěžovatel je toho názoru, že změna daňové povinnosti vlivem změny použité sazby daně sama o sobě nezakládá automaticky vznik nároku na úrok z přeplatku. Tím, že soud vyhověl podané žalobě a daňová povinnost byla na základě soudního rozhodnutí následně vyměřena podle dodatečného daňového přiznání s nižší daňovou sazbou, ačkoli to zákon o DPH v § 49 odst. 2 nepřipouští, došlo de facto k akceptaci neslučitelnosti ust. § 49 odst. 2 zákona s právem EU. Tato skutečnost ale nic nemění na tom, že žalobci nevznikl nárok na přiznání úroku z přeplatku. Stěžovatel nesouhlasí s názorem soudu, že by nesl odpovědnost za to, že evropské předpisy byly nesprávně implementovány do zákona. Nesprávnou implementaci zákonů nemůže řešit správní orgán sám, takovou výjimečnost v zákoně by měl vždy vyřešit soud, což se také v daném případě stalo. Stěžovatel namítá, že je vždy nutno posuzovat každý konkrétní případ oddělení a nelze závěry učiněné NSS v uváděném rozsudku používat obecně. V projednávaném případě se dle stěžovatele nejedná o situaci, která by byla důvodem vzniku nároku na úrok z přeplatku zaviněného správcem daně. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce v písemném vyjádření uvedl, že skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty neumožňoval opravu sazby daně, nemůže jít k jeho tíži. Ustanovení § 49 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném pro danou věc bylo a je v přímém rozporu s právem EU, což bylo žalovanému nepochybně známo z jeho úřední povinnosti. Žalovaný se tak dovolává v neprospěch žalobce nesprávné implementace „Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1997 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS)“, která byla několikráte od té doby novelizována a s účinností od 1. 1. 2007 nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále „šestá směrnice“). Skutečnost, že ust. § 49 zákona o dani z přidané hodnoty ve znění účinném v rozhodném období nebylo v souladu s šestou směrnicí vyplývá nejen z judikatury Evropského soudního dvora (ESD), ale také z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona č. 302/2008 Sb., účinného od 1. 1. 2009, kterým se mění dosavadní zákon o dani z přidané hodnoty, a který pro rozpor s komunitárním právem napravuje mimo jiné i zákaz opravy nesprávně uplatněné vyšší sazby DPH.

Přímá účinnost a bezprostřední aplikovatelnost práva plyne z čl. 249 Smlouvy o založení Evropského společenství pro nařízení, u směrnic ji lze dovodit výkladem čl. 249 ve spojení s čl. 10 Smlouvy o založení Evropského společenství. Podle judikatury ESD platí, že pokud národní zákon umožňuje více interpretací, je nutné zvolit výklad podle cíle zamýšleného směrnicí (např. rozsudek ESD C-106/89). Pokud výklad národního zákona v souladu s cílem zamýšleným směrnicí není možný (např. je zcela v rozporu se směrnicí), je možné postupovat přímo podle směrnice. Zatímco jednotlivec může proti státu prosazovat práva přiznaná šestou směrnicí, která nebyla dostatečně implementována do národního zákona o DPH, stát se naopak přímého účinku šesté směrnice nemůže

dovolávat. Daňové orgány jsou povinny respektovat postup plátce daně, který je v souladu s cílem zamýšleným šestou směrnicí, ovšem v rozporu s českým zákonem o DPH. S ohledem na to, že stát odpovídá za správnou implementaci směrnice a jednotlivec nemůže být postihován za to, že stát pochybil při její implementaci, nelze v souzené věci úrok ze zaviněného přeplatku nepřiznat.

Žalobce nikterak netvrdí, že za nesprávnou implementaci šesté směrnice do českého zákona o DPH nese odpovědnost žalovaný, tedy Finanční ředitelství pro hl. město Prahu. Jako orgán veřejné moci je však žalovaný povinen při interpretaci vnitrostátního práva v oblasti právní úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, postupovat v souladu s evropským právem.

Výše uvedené dovodil městský soud, který výslovně uvedl, že v případě, kdy finanční orgány postupovaly dle ustanovení neslučitelného s komunitárním právem, nemohou se dovolávat zákonnosti takového postupu, neboť nesprávná implementace evropského práva by v daném případě jednoznačně směřovala k tíži žalobce.

Žalobce rovněž poukazuje na to, že se nikdy nedožadoval úroku ze zaviněného přeplatku za období, ve kterém bylo pochybení, tj. nesprávné uplatnění sazby k jeho tíži a žalovaný na něj neměl žádný vliv. Uvedl-li si žalobce chybný údaj sám, stěží lze hovořit o jakémkoli pochybení správce daně. Odmítá-li však správce daně takto nesprávně odvedené finanční prostředky, které nejsou daní a na které nemá žádné právo, vrátit, a to za situace, kdy žalobce na svou chybu správce daně ve lhůtě stanovené pro odvolání řádně procesně upozornil a řádně rozhodné skutečnosti doložil, jedná se o závažné pochybení správce daně, jehož důsledkem je neoprávněné zadržování finančních prostředků žalobce, za které mu náleží úrok. Žalobce se domohl svého práva až cestou soudního přezkumu, na jehož základě bylo rozhodnutí žalovaného o vyměření DPH zrušeno, přičemž stát měl po celou dobu sporu peněžní prostředky, které mu nepatří, k dispozici. Nelze potom dospět k jinému závěru, než k tomu, že od momentu, kdy správce daně odmítl předmětné finanční prostředky vrátit, vznik tohoto přeplatku zavinil.

Žalobce uvádí, že žalovaný se kasační stížností snaží vzbudit dojem, že žalobce požaduje úrok z přeplatku, který správní orgány nezavinily, tak by tomu však bylo pouze v případě, kdyby správní orgány vyhověly původnímu odvolání žalobce a žalobce by přesto požadoval za období, kdy měl stát v důsledku jeho pochybení k dispozici jeho finanční prostředky, úrok ze zaviněného přeplatku. Žalobce rovněž poukázal na to, že městský soud nepochybil, odkázal-li na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 - 55.

Žalobce konstatoval, že tím, že správní orgány odmítly přiznat úrok z neoprávněně zadržených prostředků, aprobovaly tím svá nesprávná rozhodnutí k tíži žalobce. Pokud by mu byl přiznán nárok na vrácení finančních prostředků již prvotním prvoinstančním rozhodnutím, bylo by mu umožněno již v té době naprosto dle své vůle s těmito prostředky disponovat; žalobce připomíná, že v souzené věci se jednalo o částku 2 682 555 Kč, kterou daňové orgány zadržovaly po dobu téměř tří let.

Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti včetně daně z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu z důvodů a v rozsahu uplatněném stěžovatelem v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnosti není důvodná.

V projednávané věci není sporná otázka, zda daňové orgány byly povinny postupovat v řízení ve věci daně z přidané hodnoty za období třetího čtvrtletí 2004 v souladu s komunitárním právem či nikoli. Nepřísluší proto v nyní vedeném řízení posuzovat, zda správce daně byl povinen akceptovat výši daně tak, jak ji uvedl žalobce v dodatečném daňovém přiznání, byť takový postup zákon o dani z přidané hodnoty vylučoval, komunitární právo však takový postup dovolovalo. O této otázce rozhodl již pravomocně městský soud rozsudkem ze dne 2. 11. 2007, č. j. 7 Ca 60/2005 - 43, kterým právě z důvodu postupu správce daně v rozporu s komunitárním právem rozhodnutí žalovaného, kterým nebylo vyhověno odvolání žalobce, zrušil. Na základě citovaného rozsudku bylo žalovanému uloženo vrátit částku finančních prostředků, kterou si stát od žalobce ponechal „nad rámec“ zákona. Je tedy nesporné, že žalobci vznikl daňový přeplatek. Tento přeplatek byl žalobci 30. 1. 2008 také vrácen. Ve věci není spor o faktickou existenci přeplatku, předmětem sporu je charakter vzniklého přeplatku, tedy zda se jedná o přeplatek zaviněný správcem daně, za který náleží žalobci úrok dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní.

Meritem věci, která byla Nejvyššímu správnímu soudu postoupena je otázka, zda lze v případě, kdy správce daně v důsledku postupu sice souladného s vnitrostátním předpisem, ale rozporného s komunitárním právem způsobí, že daňový subjekt je de facto zkrácen a omezen na svém vlastnickém právu, resp. stát si ponechá vyšší daň, než která mu ze zákona náleží, hovořit o zaviněném přeplatku, zda je tedy na místě postup dle ust. § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Jedná se tedy o věc odlišnou, nelze se proto bez dalšího dovolávat závěrů, k nimž dospěl městský soud ve výše citovaném rozsudku, tak jak to činí stěžovatel. Městský soud zde rozhodoval in meritum toliko o tom, zda správce daně byl povinen či nikoli vyložit věc v souladu s komunitárním právem, přitom dospěl k závěru, že tomu tak být mělo. Uvedl-li v tomto rozsudku soud, že správce daně postupoval v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty a nepřiznal-li žalobci náhradu nákladů řízení, nelze ještě dovozovat, že zde řešil aspekty zavinění správce daně z hlediska ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, neboť tato otázka v řízení nastolena nebyla.

Stěžovatel tvrdí, že nelze hovořit o jeho zavinění v případě nesprávné implementace šesté směrnice ze strany státu. Nejvyšší správní soud takový závěr žalovaného nesdílí. Jak již konstatoval Ústavní soud ve svém rozhodnutí ze dne 21. 2. 2006 sp. zn. Pl. ÚS 19/04, počínaje 1. květnem 2004 je každý orgán veřejné moci povinen aplikovat komunitární právo přednostně před českým právem tehdy, pokud je český zákon v rozporu s právem komunitárním.

Stěžovatele nelze zcela jistě činit odpovědným za nesprávnou implementaci šesté směrnice do zákona o dani z přidané hodnoty, lze jej však na druhou stranu nepochybně činit odpovědným za znalost právních předpisů, šestou směrnici nevyjímaje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů in concreto, zde uplatnění přímého účinku šesté směrnice.

Judikatura ESD výslovně konstatuje, že se závazným účinkem směrnice by bylo neslučitelné zásadně vyloučit, aby se směrnicí dotčené osoby nemohly dovolat závazků uložených směrnicí. Judikatura ESD tak vytvořila institut tzv. bezprostředního účinku. Jeho cílem je nepřipustit, aby pochybením členského státu trpěla práva jednotlivců. Ti se v případě porušení svých práv, která měla vyplynout z komunitárního práva, mohou dovolat komunitárního práva přímo před národními orgány. Z konstantní judikatury rovněž vyplývá, že členský stát, který nevydal v určené lhůtě prováděcí opatření stanovené ve směrnici, nemůže se vůči jednotlivcům touto skutečností bránit. Povinností členských států tedy je transformovat směrnice do národního právního řádu. I netransformovaná směrnice má přitom bezprostřední účinek.

Přímý účinek směrnice byl popsán ve věci C-41/74 van Duyn, ze dne 4. prosince 1974; byly zde definovány rozhodné skutečnosti pro jeho použití: 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice, 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Zejména poslední zásada je důležitá neboť v tomto případě nemůže správce daně využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může.

Z judikatury ESD jednoznačně vyplývá, že všechny orgány členského státu Evropské unie, včetně správních orgánů, mají povinnost vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu se směrnicemi vydanými orgány Společenství a, v případě nesouladu vnitrostátních předpisů se směrnicí, jsou-li splněny podmínky přímého účinku směrnice, aplikovat směrnici přednostně před odlišnou úpravou vnitrostátními právními předpisy. Stát, který nesprávně implementoval příslušnou směrnici, nemůže činit za svoji chybu odpovědným jednotlivce.

Nelze jistě polemizovat s tím, že správce daně je povinen postupovat v souladu se zákonem, nelze však ale opomíjet ani povinnost, která jej stíhá stran eurokonformního výkladu zákona vždy tam, jedná-li se o práva jednotlivců. Nevyložil-li takto příslušné ustanovení zákona správce daně v I. stupni a nepostupoval ve smyslu ust. § 49 odst. 1 zákona o správě daní, tím spíše tak měl učinit žalovaný v odvolacím řízení.

V daném případě zákon o dani z přidané hodnoty v rozhodném období výslovně zakazoval postup (opravu nesprávně uvedené vyšší sazby daně), který však šestá směrnice umožňuje, (resp. stanoví pro případy, kdy je vrácení daně z přidané hodnoty nemožné či nepřiměřeně náročné, členské státy musí upravit nástroje potřebné k tomu, aby

uvedenému příjemci bylo umožněno, v zájmu zachování zásady efektivity, získat zpět bezdůvodně naúčtovanou daň).

Skutečnost, že některá ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nebyla v souladu s šestou směrnicí, vyplývá nejen z konstantní judikatury ESD, ale také z důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona č. 302/2008 Sb. (účinného od 1. 1. 2009), kterým je napravován mimo jiné i zákaz opravy nesprávně uplatněné vyšší sazby daně (č. tisku 442/0, bod 154). V důvodové zprávě se konkrétně v této souvislosti uvádí: „*Některá ustanovení zákona o DPH však nejsou jednoznačně v souladu se Směrnicí 2006/112/ES či judikaturou Evropského soudního dvora, a proto se především navrhuje novela zákona s cílem sladit plně tato ustanovení a odstranit případně některé nejasnosti (např. umožnit opravy výše daně v případech,kdy plátce chybně uplatní sazbu daně nebo osvobození od daně, popř. chybně určí místo plnění nebo to, zda se jedná nebo nejedná o předmět daně,....*“ (dále např. rozsudek ESD C-342/87 Genius Holding BV, C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabrikenze, C-78/02 Karageorgou a další).

Je nesporné, že správce daně vykonává veřejnou moc, kterou se rozumí taková moc, která autoritativně rozhoduje o právech a povinnostech subjektů, ať již přímo nebo zprostředkovaně. Subjekt, o jehož právech nebo povinnostech rozhoduje orgán veřejné moci, není přitom v rovnoprávném postavení s tímto orgánem a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu (II.ÚS 75/93 ze dne 25.11.1993). Tuto veřejnou moc může vykonávat pouze v mezích zákona.

Podle ustanovení § 64 odst. 6 věty prvé zákona o správě daní a poplatků zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníku úrok z přeplatku ve výši stanovené zákonem. Přiznání úroku ze zaviněného přeplatku přitom nevylučuje uplatnění postupu dle 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou výkonem veřejné moci, rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Pokud by přitom 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.

Podle ust. § 64 odst. 6 zákona o správě daní platí, že nezbytnou podmínkou pro vznik nároku daňového subjektu na zaplacení úroku z přeplatku na dani je, že vznik přeplatku zavinil správce daně. Interpretací pojmu zavinění správce daně se zabýval již např. KS v Brně v rozsudku ze dne 11. 3. 2005, č. j. 29 Ca 235/2002, přitom zde konstatoval: „*U správců daně, které jsou státními orgány, nelze v žádném případě konstruovat jakékoliv zavinění. Zákonodárce však neměl touto úpravou na mysli neaplikovatelné ustanovení a je třeba mít za to, že jde o případy, kdy správce daně nějakým způsobem pochybil (například bylo-li jeho rozhodnutí zrušeno soudem nebo změněno odvolacím orgánem apod.). Zavinění v této věci lze tedy přeložit jako pochybení správce daně*“.

Ke shodnému závěru dospěl rovněž později i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 - 55, v němž uvedl: „*V zákoně o správě daní a poplatků*

použitý termín „zavinění u správce daně“ však nelze vykládat toliko za použití jazykového výkladu ve smyslu občanskoprávním nebo trestněprávním, jak to dovozuje stěžovatel, tedy ve formě úmyslu nebo nedbalosti, či dokonce výslovně uváděného „zavinění úplného“, tedy pojmu, který právní terminologie nezná. Je tomu tak proto, že zákonodárcem použitá formulace podmínky pro vznik hmotně-právního nároku daňového dlužníka na úrok z přeplatku, jako „zavinění vzniku přeplatku správcem daně“ je nepřesná. Správce daně, v daném případě finanční úřad, vystupuje v daňovém řízení jako organizační složka státu (státní orgán) a jako taková není podle § 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, právnickou osobou. Jelikož tento správce daně není fyzickou ani právnickou osobou, nemá právní subjektivitu (srov. § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Je tak vyloučeno, aby správce daně z hlediska občanskoprávního nebo trestněprávního pojetí něco zavinil, neboť toto zavinění lze přičítat toliko fyzické, popřípadě právnické osobě. Termín zavinění v kontextu ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je proto třeba vyložit jako pochybení správce daně“.

Nejvyšší správní soud dává za pravdu stěžovateli v tom, že nelze automaticky přejímat právní závěry učiněné v jedné věci a aplikovat na věc jinou bez přihlédnutí ke konkrétním skutečnostem. Není zřejmě spor v tom, že přeplatek vznikne zaviněním správce daně obvykle tehdy, jestliže byl způsoben nesprávným, nezákonným rozhodnutím, které nemělo odkladné účinky a daňový dlužník na jeho základě daň uhradil, přitom toto rozhodnutí bylo následně v odvolacím řízení, popř. v řízení před soudem zrušeno nebo změněno.

Nelze v otázce posouzení zavinění, resp. pochybení správce daně přitom odhlížet od skutečnosti, do jaké míry je správce daně odpovědný za úplnou součinnost daňového subjektu se správcem daně a do jaké míry může na správce daně přejít důkazní břemeno. Základní konstrukce správy daní vychází z toho, že daň je zpravidla stanovena podle tvrzení daňového subjektu bez provedení dalšího dokazování. Daňové řízení, na rozdíl od řízení správního, není založeno a priori na zásadě materiální pravdy, důkazní břemeno stran svých tvrzení má daňový subjekt, nikoli správce daně (srov. ust. § 3 zák. č. 500/2004 Sb., správní řád vers. ust. § 31 odst. 9 zákona o správě daní). Pokud daňový subjekt důkazní břemeno neunese, pak je správce daně oprávněn postupovat dle ust. § 31 odst. 5, resp. odst. 6 zákona o správě daní. Pokud by se totiž mělo vycházet z předpokladu, že tam, kde daňový subjekt neprokáže svoji daňovou povinnost, je věcí správce daně obstarat důkazy o tvrzeních daňového subjektu, pak by se dalo hovořit o objektivní odpovědnosti správce daně za bezvadné stanovení daně. Takto však důkazní břemeno nestojí (§ 31 odst. 8, resp. odst. 9 cit. zákona). Nelze dovodit, že tam, kde daňový subjekt je v důkazní nouzi a neunese svoji odpovědnost za výsledek řízení, přechází důkazní břemeno na správce daně. Stěží lze potom tedy hovořit o zavinění (pochybení) správce daně, dojde-li následně ke změně nebo zrušení rozhodnutí poté, kdy daňový subjekt teprve až v řízení o odvolání předloží nové důkazy, které nepředložil již v řízení daňovém, ač tak učinit mohl a měl, popř. k jejich předložení byl vyzván (neunesl důkazní břemeno). O přeplatek zaviněný správcem daně nemůže jít ani tehdy, byla-li nařízena nebo povolena obnova řízení, neboť zde je již z povahy tohoto opravného prostředku zavinění vyloučeno (viz rozsudek NSS ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 99/2008 - 59, publ. na www.nssoud.cz).

Jakkoli ve výše citovaném rozsudku 7 Afs 140/2005 - 55 se nepochybně jednalo skutkově o věc zásadně odlišnou (daň byla doměřena na základě daňové kontroly, dodatečné platební výměry byly následně zrušeny soudem, a to opakovaně), právní závěry stran interpretace pojmu „zavinění“ správce daně dopadají bez výhrady i na nyní projednávanou věc. Nelze totiž dospět k jinému závěru, než že správní orgány pochybily, neuplatnily-li v případě žalobce eurokomformní výklad zákona. Pochybení správce daně se přitom zde nenachází v rovině skutkové (dokazování), tak jak tomu bylo ve věci výše uvedené, ale v rovině právní.

Žalovaný nepochybně není odpovědný za správnou implementaci šesté směrnice, není tedy tím, kdo nesprávnou implementaci zavinil, je však nepochybně odpovědný za to, že zákon o dani z přidané hodnoty nevyložil v souladu s šestou směrnicí. Postupoval-li tedy žalovaný podle ustanovení, které je neslučitelné s komunitárním právem, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil. Jak již bylo podáno výše, nesprávná implementace evropského práva nemůže jít k tíži jednotlivce. Žalobce jistě pochybil sám, uvedl-li si nesprávnou sazbu daně v daňovém přiznání. Nelze však in concreto odhlédnout od skutečnosti, že žalobce podal řádné daňové přiznání dne 25. 10. 2004 a jakkoli postupoval správce daně dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nedošlo ještě k pravomocnému vyměření daně, neboť žalobce podal následně dne 15. 11. 2004, tedy v zákonné třicetidenní odvolací lhůtě, dodatečné daňové přiznání, které byl povinen správce daně posoudit jako odvolání (§ 48 odst. 1 cit. zákona). Správci daně v I. stupni bylo z údajů žalobcem uvedených v dodatečném daňovém přiznání (odvolání) zcela evidentně známo, že byla uplatněna sazba daně nesprávně vyšší, takto nesprávně stanovenou daň akceptoval, namísto toho aby aplikoval přímý účinek šesté směrnice a postupoval v intencích ust. § 49 odst. 1 cit. zákona, následně na tomto stavu setrval i žalovaný a daň ve zjevně nesprávné (nezákonné) výši pravomocně vyměřil.

Přizná-li daňový subjekt daň v daňovém přiznání daň nad rámec zákona, tzn. nesprávně ve vyšší částce než stanoví zákon (uvede chybnou sazbu daně), popř., přizná daň z něčeho co není předmětem daně, nelze ospravedlnit nemožnost nápravy absencí zákonných procesních postupů. Nelze akceptovat, pokud správce daně daň v jiné než zákonné výši vyměří a ponechá si ji. Není zde na místě dovolávat ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní in fine, podle kterého správce daně postupuje v řízení tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Takový postup je v rozporu s ust. čl. 11 odst. 1 a 5 Listiny základních práv a svobod. Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Neumožňoval-li zákon o dani z přidané hodnoty procesní postup, v důsledku něhož by bylo lze dosáhnout vybrání daně v zákonné výši (tzn. naplnit hmotně-právní úpravu), bylo na místě přistoupit k postupu v souladu s komunitárním právem. Pokud tak žalovaný neučinil a svůj postup odůvodnil zákonnou úpravou, přitom tato byla s šestou směrnicí nesouladná, nelze jeho postup hodnotit jinak než chybný.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek městského soudu v souladu se zákonem, dospěl ke stejnému závěru, byť tak učinil zčásti i z jiných důvodů, než které předestřel s odkazem na rozsudek č. j. 7 Afs 140/2005 - 55 městský soud.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce, který byl ve věci úspěšný, má právo na náhradu nákladů řízení, které vynaložil. Soud proto přiznal žalobci náklady právního zastoupení v souladu s advokátním tarifem, které tvoří odměna advokáta za jeden úkon (podání vyjádření ke kasační stížnosti) ve výši 2 100 Kč a režijní paušál ve výši 300 Kč, celkem 2 400 Kč. Protože advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se tento nárok vůči státu o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 35 odst. 7 s. ř. s.). Částka daně, vypočtená dle § 37 odst. 1 a § 47 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb. činí 456 Kč. Odměna advokáta tedy činí 2856 Kč.

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

V Brně dne 13. listopadu 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu