

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **ALD AutoLeasing D GmbH,** se sídlem Spolková republika Německo, Hamburg, Nedderfeld 95, zastoupeného Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Brno, Šikulova 17, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2012, č. j. 11 Af 5/2010 - 54,

takto:

I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 12. 2012, č. j. 11 Af 5/2010 - 54, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 23. 11. 2009, č. j. 13820/09-1300-106187, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 22 428 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Šotníka, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 11. 2009, č. j. 13820/09-1300-106187. Uvedeným rozhodnutím žalovaný částečně vyhověl odvolání stěžovatele a změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 3. 2009, č. j. 86843/09/001532109063 tak, že stěžovateli přiznal nárok na vrácení daně dle ustanovení § 82 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění rozhodném pro zdaňovací období 1. až 12. měsíc roku 2007 (dále jen „zákon o DPH“), ve výši 1250 Kč.

[2] Městský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí vycházel z následujícího skutkového stavu věci. Stěžovatel dne 26. 6. 2008 požádal správce daně, aby mu jakožto osobě registrované k DPH v jiném členském státě, byla ve smyslu § 82 zákona o DPH vrácena daň ve výši 286 258 Kč. Svou žádost odůvodnil listinami, které dle jeho názoru prokazovaly pravdivost jím tvrzených skutečností. V návaznosti na podání žádosti o vrácení daně správce daně dne 27. 1. 2009 vyzval stěžovatele k doplnění svého podání, a to konkrétně o zaslání daňových dokladů, na základě kterých uplatňuje svůj nárok. Stěžovatel v odpovědi na uvedenou výzvu upozornil, že k vydání výzvy k doplnění podané žádosti došlo až po uplynutí šestiměsíční lhůty k vydání konečného rozhodnutí a tedy opožděně. Důsledkem nevydání rozhodnutí ve stanovené lhůtě je dle názoru stěžovatele fikce konkludentního vyměření daně. Správce daně se s tímto náhledem nicméně neztotožnil a dne 10. 3. 2009 vydal rozhodnutí, kterým žádost stěžovatele o vrácení daně v celém rozsahu zamítl.

[3] Z hlediska právního hodnocení věci dospěl městský soud k závěru, že zákon o DPH ani předpisy unijního práva neobsahují žádné ustanovení, které by upravovalo právní následky nedodržení šestiměsíční lhůty pro vydání rozhodnutí o vrácení daně z přidané hodnoty osobě registrované v jiném členském státě. Dle názoru městského soudu nelze přehlédnout, že zákon o DPH v ustanovení § 82 odlišuje dvě situace, které mohou nastat po podání žádosti o vrácení daně daňovým subjektem. Daň má být vrácena ve lhůtě počítané ode dne následujícího po dni podání žádosti, ale za situace, že žádost je vadná, počíná lhůta k vrácení daně běžet až ode dne následujícího po dni odstranění vad žádosti. Městský soud v této souvislosti konstatoval, že žádost stěžovatele byla podána bez zákonem požadovaných dokladů a byla proto vadná a neúplná. Aby mohla nastat situace, kterou se snažil navodit stěžovatel, tj. že uplynutím šestiměsíční lhůty vzniká žadateli automaticky právo na vrácení daně, musel by takovýto důsledek dle názoru městského soudu vyplývat přímo ze zákona, což ale nikde v zákoně o DPH ani v Osmé směrnici Rady ze dne 6. 12. 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (Úř. věst. L 331, 27. 12. 1979, s. 11 - 19, zvl. vydání v českém jazyce: Kapitola 09 Svazek 01 s. 79 - 87; právní předpisy Evropské unie a další související dokumenty jsou dostupné na internetové adrese eur-lex.europa.eu; dále jen „osmá směrnice“) uvedeno není. Stejně tak zákon o DPH nestanoví ani lhůtu, ve které by měl správce daně vyzvat žadatele o vrácení daně k odstranění vad podané žádosti, neboť nelze dovodit, že by se na posouzení žádosti o vrácení daně měla vztahovat lhůta pro zahájení vytýkacího řízení k daňovému přiznání. Pokud by soud přistoupil na stanovisko stěžovatele, nastala by dle jeho názoru absurdní situace, že v případě marného uplynutí 30 denní lhůty pro zaslání výzvy a následně také uplynutí šestiměsíční lhůty od podání žádosti, by již správce daně nebyl oprávněn vůbec zkoumat, zda nárok byl uplatněn oprávněně. S ohledem na tyto skutečnosti proto městský soud dospěl k závěru, že rozhodnutí žalovaného nebylo vydáno v rozporu se zákonem a žalobu stěžovatele podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona

č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

II.

Stručné shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti

[4] Proti shora označenému rozsudku městského soudu podal stěžovatel včasnou kasační stížnost, a to z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a vadě řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž vycházel správní orgán, nemá oporu ve spise [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.].

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že pokud správce daně při vyřizování jeho žádosti nepostupoval dle § 82 odst. 7 zákona o DPH, tj. nevyjádřil pochybnosti o jeho žádosti, měl postupovat dle ustanovení § 82 odst. 8 zákona, dle něhož se daň vrátí nejpozději do šesti měsíců ode dne následujícího po dni podání žádosti nebo po dni odstranění jejích vad. Stěžovatel se domnívá, že pokud správce daně vydal výzvu až dne 27. 1. 2009, tj. po uplynutí šestiměsíční lhůty pro vrácení daně, postupoval v rozporu s příslušnými ustanoveními zákona o DPH a osmou směrnicí.

[6] Stěžovatel nesouhlasí také se závěrem, že žádost o vrácení daně musí být pro počátek běhu šestiměsíční lhůty bezvadná. V takovém případě by totiž bylo ustanovení § 82 odst. 8 zákona o DPH nadbytečné. Skutečnost, že správce daně v případě stěžovatele lhůtu stanovenou zákonem nedodržel, resp. jeho opožděná reakce nemůže být přičtena k tíži stěžovatele. Pokud by tomu tak bylo, nebyl by dle názoru stěžovatele správce daně omezen žádnou lhůtou pro vydání rozhodnutí o přiznání nároku na vrácení daně, což by představovalo nepřípustnou libovůli.

[7] Městský soud dle stěžovatele v napadeném rozsudku v zásadě uvádí, že správce daně je ve svém přezkumu časově neomezen, což stěžovatel považuje za nepřípustné. V souzené věci správce daně nevydal žádnou výzvu k odstranění pochybností o údajích uvedených v podané žádosti, resp. vydal ji až po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro vrácení daně. Z tohoto důvodu je proto dle názoru stěžovatele v projednávané věci na místě uplatnit princip konkludentního vyměření daně ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro posuzované zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

[8] Stěžovatel dále konstatoval, že z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, zda se městský soud zabýval možností naplnění ustanovení § 28 zákona o DPH o zjednodušeném daňovém dokladu, neboť stěžovatel se domnívá, že doklady jím předložené podmínkám zjednodušených daňových dokladů vyhovují. Stěžovatel také nesouhlasí s názorem soudu, že jím předložené podklady neprokazují uskutečnění plnění. Stěžovatel se naopak domnívá, že podklady jednoznačně prokazují, že k uskutečnění plnění došlo na území České republiky. S ohledem na všechny tyto skutečnosti proto navrhl, aby kasační soud po projednání věci napadený rozsudek jako nezákonný zrušil.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[9] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že výklad ustanovení § 82 zákona o DPH je samotnou podstatou sporu a k této otázce se již dostatečným způsobem vyjádřil v rámci rozhodování o odvolání či ve vyjádření ke správní žalobě projednávané městským soudem. Stěžovatelem vyjádřený nesouhlas s rozhodnutím prvoinstančního soudu proto dle jeho názoru lze považovat za pouhou výkladovou polemiku, o níž má nyní pravomoc rozhodnout pouze Nejvyšší správní soud.

[10] Žalovaný absolutně popírá, že by správce daně měl neomezenou dobu pro posuzování žádosti o vrácení daně dle § 82 zákona o DPH. I v těchto případech je totiž správce daně povinen postupovat v souladu se zásadou rychlosti vedení daňového řízení. Jelikož v tomto případě neexistuje zákonem stanovená lhůta pro zasílání výzev k odstranění vad podaných žádosti, nemůže dle žalovaného dojít ani k jejímu marnému uplynutí. Je proto třeba činit tyto kroky bez zbytečných průtahů, ale s přihlédnutím ke všem okolnostem každého konkrétního případu.

[11] Vzhledem ke složitosti a obsáhlosti údajů nutných k ověření vad v tomto případě žalovaný považuje za adekvátní, když správce daně zaslal výzvu k odstranění vad podání dne 27. 1. 2009 po tom, co žalobce podal svou žádost o vrácení daně dne 26. 6. 2008. Žalovaný proto trvá na tom, že kasační stížnost, resp. důvody, které v této stížnosti stěžovatel uvádí na podporu svých tvrzení, nejsou relevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost svým rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[12] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu (v souzené věci označeného jako „městský soud“), 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.). Nejvyšší správní soud neshledal žádné důvody pro nepřípustnost kasační stížnosti.

[13] Poté, co přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[14] Dříve než soud osvětlí důvody svého rozhodnutí, považuje za vhodné uvést, že původním žalovaným v řízení před městským soudem bylo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu. Po nabytí účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, však tento subjekt zanikl (§ 19 odst. 1 uvedeného zákona) a jeho agendu převzal v souladu s § 20 tohoto zákona žalovaný.

IV. A.

K povinnosti předložení předběžné otázky

[15] Podstatou předložené věci je otázka správné interpretace § 82 zákona o DPH. Uvedeným ustanovením byla do českého právního řádu transponována osmá směrnice Evropské unie a z tohoto důvodu je proto nezbytné, aby se kasační soud předně vypořádal

s povinností, která pro něj vyplývá z čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie (Úř. věst. C 326, 26. 10. 2012, s. 47 - 199, dále jen „Smlouva“).

[16] Čl. 267 Smlouvy ve svém třetím odstavci stanoví, že pokud při jednání před soudem členského státu, jehož rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky, vyvstane otázka platnosti, resp. výkladu aktů přijatých orgány Evropské unie, je tento soud povinen obrátit se na Soudní dvůr se žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce.

[17] V rozhodnutí ve věci *Da Costa* (rozsudek ze dne 27. 3. 1963, spojené věci 28 až 30/62, Recueil, s. 75; rozsudky Soudního dvora jsou dostupné na adrese curia.europa.eu) Soudní dvůr uvedl, že ačkoliv čl. 267 Smlouvy bezvýhradně vyžaduje, aby vnitrostátní soudy, jejichž rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky, položily Soudnímu dvoru jakoukoliv otázku výkladu, která před nimi vyvstala, výklad, který již Soudní dvůr na základě článku 267 Smlouvy poskytl, může tuto povinnost zbavit svého účelu.

[18] Z rozhodnutí *CILFIT* (rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 10. 1982, C-283/81, Recueil, s. 3415, body 14 a 16) pak v této souvislosti dále vyplývá, že stejný účinek může mít z hlediska mezí povinnosti stanovené čl. 267 Smlouvy i judikatura Soudního dvora zabývající se daným právním problémem i při nesplnění podmínky naprosté shody sporných otázek (*acte éclairé*).

[19] S přihlédnutím k těmto úvahám dospěl soud k závěru, že v souzené věci jsou splněny podmínky pro aplikaci výjimky z povinnosti předložit Soudnímu dvoru předběžnou otázku, neboť k dané problematice existuje judikatura Soudního dvora týkající se jak výkladu osmé směrnice, tak aplikace vnitrostátních procesních předpisů při vymáhání unijního práva před vnitrostátními soudy. Co se týká závěrů Soudního dvora vyplývajících z jeho judikaturní činnosti, jejich rozbor a aplikace na souzenou věc bude předmětem další části tohoto rozsudku.

IV. B.

K aplikaci § 82 zákona o DPH a čl. 7 odst. 4 osmé směrnice

[20] Za účelem naplňování funkce zdejšího soudu stanovené v § 12 s. ř. s., tj. zajišťování jednoty a zákonnosti rozhodování, jakož i pro dosažení co největší přesvědčivosti a přehlednosti tohoto rozhodnutí, pokládá soud za vhodné nejdříve vymezit okruh otázek, které považuje za rozhodné pro vynesení rozsudku v souzené věci.

[21] Podstatu předkládaného sporu kasační soud shledává v objasnění právních účinků uplynutí šestiměsíční lhůty pro vydání rozhodnutí o žádosti o vrácení daně, jakož i v odpovědi na otázku, jaký by měl být postup vnitrostátního orgánu v případě, kdy unijní právo, ač přiznává jednotlivci určitá práva, neobsahuje podrobnou procesní úpravu jejich vymáhání. Analýza těchto otázek tak tvoří těžiště následující části tohoto rozhodnutí.

IV. B. 1.

Charakter lhůty pro vydání rozhodnutí o žádosti o vrácení daně

[22] 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.

[23] 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 vráceni daně musí předcházet rozhodnutí, na jehož podkladě bude tato daň vrácena.

[24] 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.

[25] 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 nečinností správce daně pak konečně může být i fikce zamítavého rozhodnutí.

[26] 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).

[27] V řízení ve věci *Elsacom* se Soudní dvůr zabýval interpretaci 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[it] 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.

[28] 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.

[29] 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 uvedena v čl. 7 odst. 4 osmé směrnice není pořádková, nýbrž s jejím uplynutím je třeba spojovat vznik právních následků.

IV. B. 2.

Právní účinky uplynutí lhůty pro vydání rozhodnutí a vnitrostátní procesní autonomie

[30] 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 dovodit. S ohledem na zásadu *„vnitrostátní procesní autonomie“* je tak třeba vycházet z toho, že je věci 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).

[31] 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 souhlasit. Tento výklad by totiž vedl k závěru, že povinnost vydat rozhodnutí o vrácení daně by nebyla nijak časově omezena.

[32] 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 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.

[33] 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.

[34] Za rozhodné pro toto posouzení považuje kasační soud právní úpravu uvedenou v ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, která s nečinnosti 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 vytýkací řízení, v zákonem stanovené lhůtě nevydal platební výměr.

[35] 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. Jelikož právní řád v čistě vnitrostátních situacích v obdobných 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 stejný.

[36] Závěrem kasační soud 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 ní 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.

[37] V projednávaném případě je zřejmé, že rozhodnutí žalovaného mělo být městským soudem pro nezákonnost zrušeno, a proto nepřichází v úvahu jakékoliv doplnění řízení či vypořádání dalších žalobních námitek městským soudem. Soud by s odkazem na tento rozsudek pouze zrušil rozhodnutí žalovaného a přenesl závazný právní názor svým novým rozsudkem žalovanému. Proto je Nejvyšší správní soud toho názoru, že je v projednávané věci účelné současné zrušení rozhodnutí žalovaného spolu se zrušením rozsudku městského soudu.

[38] Námitkou vady řízení před správním orgánem se soud nezabýval, neboť její vypořádání by na výsledek soudního řízení již nemohlo mít žádný vliv.

[39] Zdejší soud tedy zrušil rozhodnutí městského soudu napadené kasační stížností, věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně zrušil také rozhodnutí žalovaného. V řízení o věci tedy 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 Nejvyššího správního soudu.

V.

Závěr a náklady řízení

[40] 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.

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

[42] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel byl v celém řízení plně úspěšný, neboť dosáhl zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Stěžovatel byl v řízení před městským soudem zastoupen daňovým poradcem Ing.

Tomášem Zatloukalem, náleží mu tedy náhrada nákladů spojených s tímto zastoupením. Pro určení její výše se dle § 35 odst. 2 s. ř. s. použije obdobně vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Tyto náklady spočívají v odměně daňového poradce 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 [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) advokátního tarifu], v paušální náhradě hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč za tři úkony právní služby (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem tedy 7200 Kč. Jelikož daňový poradce nedoložil, že by byl plátcem daně z přidané hodnoty, soud nepřistoupil k navýšení jeho odměny o částku odpovídající příslušné dani. V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel zastoupen advokátem Mgr. Jakubem Šotníkem. Stěžovateli proto náleží náhrada zastoupení v řízení o kasační stížnosti ve výši 2 x 3100 Kč za dva úkony právní služby, tj. převzetí a příprava zastoupení a podání kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) 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 1428 Kč, celkem tedy 8228 Kč. Dále stěžovateli náleží náhrada za zaplacené soudní poplatky za podání žaloby ve výši 2000 Kč a kasační stížnosti ve výši 5000 Kč. Celkem tedy přiznal Nejvyšší správní soud stěžovateli na náhradě nákladů řízení částku 22 428 Kč. Výše odměny za provedené úkony byla stanovena podle právních předpisů účinných v době, kdy byl úkon proveden (srov. kupř. rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 3 Ads 69/2012 - 39).

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

V Brně dne 30. srpna 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu