

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Nedcon Magazijninrichting B.V.,** se sídlem Nijverheidsweg 26, Doetinchem, 7005 BJ, Nizozemské království, zast. Mgr. Ing. Radkem Matuštíkem, advokátem se sídlem Na Florenci 2116/15, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 16. 10. 2012, č. j. 14316/12-1300-105261, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 7. 2016, č. j. 8 Af 50/2012 – 25,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu specifikovanému v záhlaví. Tím bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 1 ze dne 7. 3. 2012, č. j. 118424/12/001535108891, kterým bylo zastaveno řízení o vrácení daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), jelikož žádost o vrácení této daně byla podána po lhůtě k tomu určené v § 82a odst. 10 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění ke dni 16. 10. 2012 (dále jen „zákon o DPH“).

[2] Městský soud uvedl, že dle rozsudku Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“) ze dne 21. 6. 2012, Ministero dell’Economia e delle Finanze a Agenzia delle

Entrate proti Elsacom NV, sp. zn. C-294/11 (dále jen „rozsudek ve věci Elsacom“), byla šestiměsíční lhůta stanovená v čl. 7 odst. 1 osmé směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu (dále jen „osmá směrnice“), i devítiměsíční lhůta obsažená v čl. 15 odst. 1 směrnice Rady 2008/9/ES, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (dále jen „směrnice 2008/9/ES“), lhůtou prekluzivní. Účelem těchto prekluzivních lhůt k podání žádosti o vrácení přeplatku na DPH je sjednocení předpisů v této oblasti v jednotlivých členských státech, aby nedocházelo k narušení hospodářské soutěže a odklonu obchodu a zachování právní jistoty. Transpozicí čl. 15 směrnice 2008/9/ES Česká republika sledovala tyto cíle. Jejím smyslem nebylo nastolit zcela shodnou právní úpravu lhůty k uplatnění nároku na odpočet pro osoby usazené v daném členském státě. Rovnost podmínek je dána možností dosažení sledovaného cíle. Nediskriminace spočívá ve vytvoření institutu umožňujícího dosažení vrácení daně, nikoliv stejných institutů. Ohledně délky lhůty byla Česká republika jednoznačně vázána zněním směrnice 2008/9/ES. Soud neměl pochyb o souladu transpozice do českého právního řádu a neshledal ani rozpor s primárním právem.

[3] Městský soud se neztotožnil s názorem vnitřní rozpornosti zákona o DPH. Z § 82a odst. 2 stejného zákona plyne, že podmínky pro uplatnění žádosti o vrácení daně a podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně nejsou a ani nemají být zcela shodné, jelikož v daném ustanovení je použit termín „obdobně“.

II. Obsah kasační stížnosti

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, jelikož se zabýval především otázkou, zda je lhůta stanovená v § 82a zákona o DPH lhůtou prekluzivní nebo pořádkovou. Proti prekluzivnímu charakteru lhůty ovšem stěžovatel nebrojil. Dále se soud nijak nevypořádal s otázkou, zda rozdílná délka lhůty pro vrácení daně brání usazování v jiném členském státě, protože neusazené osoby mají výrazně zkrácená práva pro domáhání se vrácení daně ve srovnání s osobami usazenými. Obdobně se nezabýval tím, že zahraniční subjekty mají méně než třetinovou lhůtu oproti tuzemským subjektům. Nezabýval se ani tím, zda devítiměsíční lhůta je obdobná lhůtě tříleté.

[5] Stěžovatel nesouhlasil s městským soudem, že lhůty dané pro žádost o vrácení daně a odpočet daně zajišťují daňovým subjektům obdobné podmínky. Stanovením lhůty dané v § 82a odst. 10 zákona o DPH o více než dvě třetiny kratší než lhůty dané v § 73 odst. 3 stejného zákona porušila Česká republika princip nediskriminace. Je diametrální rozdíl mezi těmito lhůtami. Transpozice čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/9/ES nebyla provedena správně. Toto diskriminační zacházení je v rozporu s rozsudkem SDEU ze dne 11. 6. 1998, Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises proti Bundesamt für Finanzen, sp. zn. C-361/96 (dále jen „rozsudek ve věci Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales“). Judikatura SDEU se nikdy nezabývala danou situací, nejedná se proto o *acte clair* (poznámka NSS: stěžovatel má zřejmě na mysli *acte éclairé*), stěžovatel proto navrhuje položení předběžné otázky.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti souhlasil s posouzením městského soudu a upozornil, že vznesené kasační námitky jsou v podstatě totožné s těmi, které stěžovatel uplatnil v žalobě i v odvolání. Nelze směšovat institut nároku na odpočet daně a institut nároku na vrácení daně v tuzemsku osobám registrovaným k dani v jiném členském státě. Čl. 15 směrnice 2008/9/ES byl implementován do českého zákona o DPH, konkrétně do jeho § 82a odst. 10. Není proto pravda, že by byl v rozporu s unijními předpisy, naopak s nimi zcela koresponduje. Smyslem dané směrnice je právní jistota osob povinných k dani usazených v jiném členském státě založená na shodné právní úpravě institutu vrácení daně z DPH v jednotlivých členských státech. Rozdílně stanovenou lhůtou pro uplatnění obou nástrojů tak není žádným způsobem omezena svoboda usazování, volný pohyb ani princip nediskriminace. Právní úprava daná v § 82a odst. 10 zákona o DPH představuje specifickou právní úpravu a nelze ji aplikovat na osoby usazené v členském státě podle § 73 stejného zákona. Smyslem směrnice 2008/9/ES nebylo nastolení shodné délky k uplatnění nároku na odpočet daně a délky lhůty pro vrácení daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[8] Kasační soud se nejprve zabýval otázkou pasivní legitimace žalovaného. Žaloba byla podána proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, které ve věci rozhodovalo jakožto správní orgán II. stupně. S účinností zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla od 1. 1. 2013 pravomoc Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu na Odvolací finanční ředitelství (§ 1 a § 5 - § 7 stejného zákona). S ohledem na § 69 s. ř. s., dle kterého je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla, je žalovaným správním orgánem Odvolací finanční ředitelství.

[9] Dále se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou rozhodnutí, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitky, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[10] Nepřezkoumatelnost rozsudku spatřoval stěžovatel v tom, že se městský soud především zabýval otázkou, zda lhůta stanovená v § 82a zákona o DPH je lhůtou prekluzivní nebo pořádkovou. S tímto názorem není možné souhlasit. Městský soud sice odkazoval a citoval velkou část rozsudku ve věci Elsacom, který se zabýval právě povahou lhůty dané v čl. 7 odst. 1 osmé směrnice, avšak učinil z něj závěry vztahující se na právě

projednávanou věc, když uvedl, že smyslem používané právní úpravy je sjednocení předpisů v jednotlivých členských státech.

[11] Stejně tak nejsou důvodné další námitky nepřezkoumatelnosti, ve kterých stěžovatel namítal, že se městský soud nevypořádal s námitkou výrazně rozdílné délky lhůty dle § 82a odst. 10 zákona o DPH a § 73 odst. 3 stejného zákona, jiného zacházení subjektů tuzemských a usazených v zahraničí a vnitřní rozpornosti uspořádání a systematiky zákona o DPH. Nejvyššímu správnímu soudu není zcela zřejmé, v čem spatřuje nepřezkoumatelnost daných úvah, když u každé z těchto námitek vznesených v kasační stížnosti stěžovatel vzápětí poukazuje na část odůvodnění městského soudu, ve kterých byla daná námitka vypořádána. Nejvyšší správní soud je vázán důvody kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), proto ani vznesené námitky nemohl posuzovat z pohledu nesprávného právního posouzení otázky, ale pouze z pohledu namítané nepřezkoumatelnosti. I kdyby je ovšem takto stěžovatel zamýšlel, nemohly by být důvodné, jelikož v nich stěžovatel pouze obecně rozporoval předložené názory městského soudu a nijak nekonkretizoval důvody, proč jsou nesprávné. Vypořádání vznesených námitek (konkrétně v posledním odstavci na straně 8 a třetím odstavci na straně 9) městským soudem je dle kasačního soudu dostatečné a přezkoumatelné.

[12] Dle § 82a odst. 10 zákona o DPH *[ž]ádost o vrácení daně se podává nejpozději do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně, jinak nárok zaniká.*

[13] Dle § 73 odst. 3 zákona o DPH *[n]árok na odpočet daně nelze uplatnit po uplynutí lhůty, která činí 3 roky.*

[14] Dle § 82a odst. 2 zákona o DPH *[n]árok na vrácení daně může být uplatněn za obdobných podmínek, za nichž má plátce nárok na odpočet daně v tuzemsku.*

[15] Dle čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/9/ES *[ž]ádost o vrácení daně se podává členskému státu usazení do 30. září kalendářního roku následujícího po období pro vrácení daně.*

[16] V projednávané věci není sporné, že stěžovatel podal žádost o vrácení daně za rok 2010 dne 27. 2. 2012, tedy po uplynutí lhůty k tomu dané v § 82a odst. 10 zákona o DPH.

[17] Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že stěžovatel v kasační stížnosti pouze obecně opakuje stejné námitky, které vznesl v řízení před městským soudem, aniž by blíže rozvedl, z jakého důvodu považuje názory městského soudu za nesprávné. I přes tuto výtku je však zřejmé, že stěžovatel setrval na žalobních námitkách, které lze v kasační stížnosti projednat. Kvalita podané kasační stížnosti však předurčuje kvalitu vypořádání kasačních námitek. Nejvyšší správní soud proto obecně přezkoumal úvahy městského soudu a dospěl k závěru, že jsou správné.

[18] Česká republika provedla transpozici čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/9/ES v podstatě doslovným přepsáním do § 82a odst. 10 zákona o DPH. Nelze tak v žádném případě uvažovat o tom, že by byla provedena nesprávným způsobem.

[19] Dále lze zmínit, že SDEU v rozsudku ze dne 12. 7. 2012, EMS-Bulgaria Transport

OOD proti Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ Plovdiv, sp. zn. C-284/11, uvedl, že tříměsíční prekluzivní lhůta k uplatnění nároku na odpočet není v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud v praxi neznemožňuje nebo nadměrně neztěžuje uplatnění tohoto nároku. Zároveň dle rozsudku SDEU ze dne 8. 5. 2008, Ecotrade SpA proti Agenzia delle Entrate, sp. zn. C-95/07 a C-96/07, šestá směrnice Rady č. 77/388/EHS o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu - Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, která byla nahrazena výše zmíněnou směrnicí Rady 2006/112/ES, nebrání dvouleté prekluzivní lhůtě pro uplatnění nároku na odpočet, pokud jsou dodrženy zásady rovnocennosti a efektivity, přičemž tyto zásady byly v projednávané věci posuzovány zejména k možnosti daňové správy vymáhat neuhrazené daně z přidané hodnoty ve lhůtě delší nežli lhůty, kterou mají osoby povinné k dani po uplatnění svého nároku na odpočet daně. Z uvedených rozsudků je zřejmé, že dle SDEU je přípustné, aby lhůta daná k uplatnění nároku na odpočet byla jak delší, tak i kratší, než lhůta daná k žádosti o vrácení daně.

[20] Uvedené závěry nejsou v rozporu s rozsudkem ve věci Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales. V tomto rozsudku SDEU dospěl k závěru, že pokud členský stát umožňuje tuzemské osobě prokázat nárok na odpočet duplikátem nebo kopií faktury, je nutné, aby tato možnost byla dána i osobě usazené mimo tento členský stát. Kromě obecného zákazu diskriminace tak tento rozsudek věcně na projednávanou věc nedopadá.

[21] Námitky nesprávné transpozice a porušení principu nediskriminace jsou dle výše uvedeného nedůvodné.

[22] Stejně tak není důvodná ani námitka rozpornosti zákona o DPH. Ustanovení § 82a odst. 2 zákona o DPH stanoví obecné pravidlo, že se nárok na vrácení daně uplatní za obdobných podmínek jako nárok na odpočet daně. Pojem „obdobný“ zde použitý však neznamená, že zákonodárce nemůže stanovit odchylky od tohoto obecného pravidla. Jedná se o vztah *lex specialis derogat legi generali* – zvláštní zákon ruší zákon obecný. To, že každé ustanovení stanoví jinou lhůtu, tak neznamená vnitřní rozpornost, ale pouze zmíněný vztah speciality § 82a odst. 10 zákona o DPH k § 82a odst. 2 stejného zákona.

[23] V případě sporu o výklad zákonného ustanovení, která má svůj původ v evropském předpisu, musí soud vyjít ze znění tohoto evropského předpisu. Nejvyšší správní soud zhodnotil, že text čl. 15 odst. 1 směrnice 2008/9/ES je jednoznačný a výklad nepůsobí žádné obtíže, když naprosto zřejmě stanoví, do kdy je možno podat žádost o vrácení daně, aniž by tak ponechal na jednotlivých členských státech, aby si tuto lhůtu stanovily samy. Jedná se o tzv. *acte clair*. Není tedy dán důvod obracet se s předběžnou otázkou na Soudní dvůr Evropské unie. Tu je národní soud povinen položit pouze v případě nejasností týkajících se výkladu Smluv, nebo platnosti a výkladu aktů přijatých orgány, institucemi nebo jinými subjekty Unie. V rozsudku SDEU ze dne 6. 10. 1982, Srl Cilfit a Lanificio di Gabardo SpA proti Ministerstvu zdravotnictví, sp. zn. C-283/81, Soudní dvůr vyslovil, že předkládací povinnost vnitrostátního soudu odpadá právě mimo jiné v případě tzv. *acte clair*, tj. když výklad ustanovení evropského práva je tak zřejmý, že neponechává prostor pro žádnou rozumnou pochybnost o způsobu vyřešení položené otázky.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil, proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto dle uvedených ustanovení nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který by jinak měl právo na náhradu nákladů řízení, nevznikly v řízení žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 11. října 2017

JUDr. Radan Malík
předseda senátu