



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudkyň JUDr. Jitky Hroudové a JUDr. Evy Rybářové v právní věci žalobce: **DREMAX, spol. s r.o.**, v likvidaci, IČ 46275203 se sídlem Praha 4, Ohradní 1359 zastoupeného Mgr. Monikou Cihelkovou, likvidátorkou společnosti se sídlem Praha 1, Lazarská 5, v řízení právně zastoupeného Mgr. Ing. Gabrielou Jandovou, advokátkou se sídlem Praha 1, Lazarská 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29.6.2012, čj: 9251/12-1500-106054

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m.Prahu ze dne 29.6.2012 čj: 9251/12-1500-106054 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 12.922 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právní zástupkyně žalobce Mgr. Ing. Gabriely Jandové, advokátky.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhá přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 29.6.2012, čj: 9251/12-1500-106054, kterým zamítlo odvolání proti rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, vydanému Finančním úřadem pro Prahu 4 ze dne 27.2.2008, čj: 67977/08/004514/6300 a toto rozhodnutí potvrdilo.

V průběhu řízení vedeného o žalobě před zdejší soudem došlo s účinností zákona č. 456/2011 Sb. o finanční správě České republiky ke dni 1. 1. 2013 k přenesení působnosti Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu na Odvolací finanční ředitelství. Podle ustanovení § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále také „soudní řád správní“), je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. S ohledem na to se v řízení o předmětné žalobě stalo procesním nástupcem původního žalovaného nově Odvolací finanční ředitelství.

Žalobce uvádí, že podal včas a řádně daňová přiznání k DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen, prosinec 1999, ve kterých uplatňoval nárok na vratitelný přeplatek v celkové výši 8,086.400,- Kč. Správce daně zahájil vytýkací řízení, ve kterém vyzval žalobce k doložení dokladů a prokázání skutečností tvrzených v podaném daňovém řízení. Vydáním výzvy se přerušila lhůta, od které je počátek běhu lhůty odvozován, tedy i lhůta pro vrácení požadovaného vratitelného přeplatku. Na základě vedeného vytýkacího řízení správce daně vydal platební výměry a to na za zdaňovací období srpen 1999, září 1999 a říjen 1999 dne 16.11.2000. Tyto výměry však byly shledány Nejvyšším správním soudem a později Městským soudem v Praze nezákonnými, neboť správce daně porušil základní zásady daňového řízení, zejména v dokazování a výsledky svědků vedl v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Žalovaný tvrdí, že nezákonnost nebyla deklarována, avšak je patrné, že jednal v rozporu se zákonem.

Na základě vydaných rozsudků Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zrušilo platební výměry na daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1999, září 1999 a říjen 1999 ze dne 16.11.2000. V odůvodnění rozhodnutí za měsíc srpen až září bylo uvedeno, že uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření a rozhodnutí za zdaňovací období prosinec 1999, které jediné stanovilo nárok, neobsahovalo žádné jiné odůvodnění.

Správce daně vydal dne 28.8.2008 rozhodnutí, kterými zastavil vytýkací řízení u platebních výměrů za období srpen, září, říjen 1999 s tím, že odmítl žalobci vyplatit řádně nárokovaný vratitelný přeplatek na základě daňového přiznání podaného v zákonné lhůtě. Tato rozhodnutí nabyла právní moci dne 1.9.2008. Správce daně zastavil vytýkací řízení, aniž by ještě v průběhu vytýkacího řízení jakkoliv reagoval na řádně podaná daňová přiznání. Dle žalobce k tomuto dni skončilo přerušení lhůty pro rozhodnutí a správce byl povinen vratitelný přeplatek vyplatit. Správce daně toto však zásadně odmítá, neboť tvrdí, že po dobu trvání vytýkacího řízení došlo k prekluzi požadovaného nároku a proto má jedinou možnost řízení zastavit.

Žalobce pro úplnost uvedl, že správce daně vyplatil žalobci na základě dodatečných výměrů ze dne 16.11.2000 tyto nadměrné odpočty:

za měsíc srpen 1999 částku 223.336,- Kč	namísto nárokovaných 2,699.986,- Kč
za měsíc září 1999	1,014.989,- Kč namísto nárokovaného 5,339.884,- Kč
za měsíc říjen 1999	418.850,- Kč namísto nárokovaného 1,703.705,- Kč

Dodatečné výměry však byly zrušeny, a tak správce daně vyzval žalobce rozhodnutím ze dne 21.11.2008 k vrácení těchto vyplacených částek za jednotlivá období, aniž by v uvedených rozhodnutích byl výrok s uvedením právních předpisů, na základě kterých správce vyžaduje uvedené částky. Předmětná rozhodnutí neobsahovala žádné náležitosti. Žalobce se těmito rozhodnutími bránil odvoláním a následně po zamítnutí odvolání žalobou vedenou u Městského soudu v Praze pod sp.zn. 10 Ca 288/2008. Ve věci byl dne 29.12.2011 vydán rozsudek, kterým byla uvedená rozhodnutí Finančního ředitelství zrušena a městský

soud zavázal žalovaného, aby se vypořádal s námitkou žalobce o konkludentním vyměření daně ve smyslu ustanovení § 46 zákona o správě daní a poplatků s tím, že má vycházet z názoru Ústavního soudu uvedeného v nálezu I. ÚS 3244/06 ze dne 10.3.2011.

Žalovaný následně zamítl opětovně žalobci žádost o vrácení přeplatku na dani, aniž by respektoval právní názory městského soudu. Rozhodl rozhodnutím, proti němuž směřuje žaloba. Názor Ústavního soudu nerespektoval a opakovaně tvrdil, že dle ustanovení § 47 zákona o správě daní daň za předmětná zdaňovací období není oprávněn vyměřit. Proto musel v odvolacím řízení zrušit platební výměry, jimiž byly vyměřeny nadměrné odpočty.

Žalobce trvá na svém tvrzení, že pokud nebylo vyměřeno z důvodu nezákonného postupu na straně správce daně a průtahu řízení na straně správce daně, bylo vyměřeno konkludentně a správce daně je povinen vyplatit přeplatek na dani žalobci a nemá nárok na vrácení již částečně vyplaceného nároku. Žalobce se odvolává na nálezy Ústavního soudu I. ÚS 3244/09. Tvrzení správce daně, že nároky žalobce jsou promlčeny, ale všechny úkony, které správce daně činí, jsou ve lhůtě, nemá v právu opodstatnění. Žalobce včas a řádně plnil své povinnosti daňové, pokud byly následně zrušeny platební výměry, které zasahovaly do platnosti podaných daňových přiznání, zůstávají daňová přiznání nadále v platnosti a dochází ke konkludentnímu vyměření daně. Na účtu žalobce tak vzniká přeplatek na dani. Žalobce odkázal k námitce nesprávného posouzení přeplatku na osobním účtu žalobce vedeném správcem daně na rozsudek NSS ze dne 31.1.2007, čj: 7 Afs 140/2005-55. K námitce prekluze nároku žalobce na vrácení přeplatku poukázal na konkrétní obsah nálezu Ústavního soudu I. ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011, ve kterém Ústavní soud uvedl, že v případě, kdy nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně k uzavření vytýkacího řízení, tj. nedošlo k pravomocnému vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastavit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména, pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy (srovnej též nálezy Ústavního soudu II. ÚS 493/05 ze dne 11.1.2007).

Žalobce pak závěrem dovozuje, že je patrné, že správce daně, jakož i žalovaný pokračují v nezákonném jednání vůči žalobci, neoprávněně mu zadržují finanční prostředky, které na něm byly vymoženy na základě nezákonného, nepravomocného rozhodnutí.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že povinnost respektovat žalobcem zmiňovaný nálezy Ústavního soudu čj: I. ÚS 3244/09 uložil Městský soud v Praze žalovanému ve svém rozhodnutí čj: 10 Ca 288/2008 ze dne 29.12.2011, kterým je rozhodováno o žalobě proti rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku, nikoli tedy proti rozhodnutí o odvolání proti zastavení vyměřovacího řízení. Vyměřovací řízení ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až říjen 1999 zahájena daňovými přiznáními byla z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření daně dle ustanovení § 47 zákona o správě daní pravomocně zastavena. Nadměrný odpočet nárokovaný v podaných daňových přiznáních tak vyměřen nebyl. Na účtu daně z přidané hodnoty proto nebyl evidován žádný vratitelný přeplatek a tento nevznikl ani následně. Proto žalovaný potvrdil postup správce daně dle ustanovení § 64 odst. 4 zákona o správě daní, v souladu s kterým byla žádost žalovaného o vrácení přeplatku zamítnuta. Pokud by v důsledku změn došlo v dalším řízení ke změně vyměření daně a v důsledku toho by vratitelný přeplatek žalobci vznikl, mohl by si žalobce o vrácení takového přeplatku požádat znovu.

Žalovaný i přesto se vyjádřil k problematice možného konkludentního vyměření daně dle ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu, když vytýkácí řízení neskončí z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně stanovením daňové povinnosti. Odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že vzhledem k tomu, že správce daně vyjádřil jednoznačně pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních, nemůže přikročit k vyměření daně konkludentně dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní, tj. v souladu s daňovými přiznáními. Žalovaný také konstatoval, že je mu názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezů I. ÚS 3244/09 znám, nedomnívá se však, že by judikáty Ústavního soudu měly obecnou platnost. Navíc předmětný případ není typově shodný s případem řešeným tímto nálesem. K prekluzi práva stanovit daň nedošlo zaviněním správce daně – jeho nečinností či jeho nezákonným postupem. V souladu s názorem Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze vyjádřeného v rozhodnutí ve věci žaloby proti rozhodnutím o odvoláních proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až říjen 1999 bylo třeba odstranit vady řízení a přezkoumat dostatečnost důkazních prostředků soustředěných v rámci vytýkácích řízení ohledně daňových přiznání. Vzhledem k časovému odstupu pěti let od již proběhlých vytýkácích řízení se důkazní prostředky jeví jako nevyhovující ve vztahu k současným postupům správce daně a bylo třeba jejich znovu provedení.

Následně sdělil žalovaný soudu svůj záměr žalobce uspokojit a požádal o vrácení spisového materiálu a stanovení přiměřené lhůty k vydání nového rozhodnutí. Soud jeho žádosti vyhověl a zrušil i již nařízené jednání ve věci. Na to žalovaný sdělil soudu, že trvá na zamítnutí žaloby, neboť přestože ve sporu ohledně existence nadměrných odpočtů probíhala soudní řízení, tato řízení stavěla pouze lhůty nalézací, nikoli lhůtu pro placení daně, neboť té se původní spor netýkal. Dospěl proto k závěru, že pokud žalobce požádal o vrácení vratitelného přeplatku v roce 2007, uběhla promlčecí lhůta uvedená v ust. § 64 ZSDP a tento přeplatek tak již nelze žalobci vrátit a propadl do státního rozpočtu.

U jednání soudu zástupkyně žalobce setrvala na svém stanovisku a žalovaný trval na svém závěru, že žádost byla podána až po uplynutí 6 let, a proto nelze vratitelný přeplatek vrátit.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem zjistil soud, že žalobce podal daňová přiznání k DPH za zdaňovací období srpen, září, říjen a prosinec 1999, ve kterých uplatňoval nárok na vratitelný přeplatek v celkové výši 8.086.400 Kč. Správce daně vyzval žalobce k doložení dokladů o prokázání skutečnosti tvrzených v podaném daňovém řízení a dne 16.11.2000 vydal platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, září a říjen 1999, které ale byly, jak již soud shora uvedl, v následujících řízeních zrušeny a řízení bylo zastaveno.

Dne 11.12.2007 podal žalobce Finančnímu úřadu Prahy 4 žádost o vrácení přeplatku na DPH, ve kterém konstatoval, že Finanční ředitelství hlavního města Prahy zrušilo platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, září a říjen 1999 a z tohoto titulu žádal žalobce finanční úřad o vrácení přeplatku na DPH a to za srpen 1999 ve výši 2.476.650, za září 1999 částku 4.324.895 a za říjen 1999 částku 1.284.855 Kč. Tuto žádost Finanční úřad pro Prahu 4 rozhodnutím ze dne 27.2.2008 zamítl. Konstatoval, že v průběhu řízení odvolacím správním orgánem i přezkumného řízení před Městským soudem v Praze byly zrušeny platební výměry na zdaňovací období srpen, září, říjen 1999 a vzhledem k tomu, že lhůta stanovená v § 47 zákona o správě daní a poplatků již uplynula, nebylo možné daň

vyměřit, doměřit ani přiznat nárok na nadměrný odpočet. Z toho vyplývá, že za zdaňovací období srpen 1999, září 1999 a říjen 1999 již nemohlo být na dani z přidané hodnoty vyměření provedeno a v důsledku toho nedošlo ani ke vzniku přeplatku.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím, ve kterém po shrnutí dosavadního průběhu řízení konstatoval, že předchozí rozhodnutí finančního ředitelství, kterým zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 o zamítnutí žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty v celkové částce 8.086.400 Kč bylo zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne 29.12.2011, čj: 10 Ca 288/2008-59. Tímto rozsudkem bylo rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 18.9.2008 zrušeno pro nepřezkoumatelnost, neboť nebylo patrné, kdy lhůta pro vyměření daně dle ustanovení § 47 zákona o správě daní v tomto případě vlastně uplynula a zda vůbec uplynula. Odvolacímu orgánu uložil, aby se po zdůvodnění uplynutí běhu lhůty pro vyměření daně vypořádal s odvolatelovou námitkou konkludentního vyměření daně ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní s tím, že je v této otázce vázán právním názorem a závěrem Ústavního soudu ČR obsaženým v nálezu čj: I. ÚS 3244/09 ze dne 10.3.2011. Žalovaný konstatoval, že při vydání předchozího rozhodnutí ze dne 18.9.2008 vycházel ze skutkového stavu, kdy vyměřovací řízení ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až říjen byla pravomocně ukončena rozhodnutím o zastavení řízení dle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní. Při vydání nyní napadeného rozhodnutí ale vychází ze současného skutkového stavu, kdy rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí o zastavení vyměřovacího řízení daně z přidané hodnoty za uvedená období srpen až říjen 1999 byla rozhodnutím městského soudu ze dne 30.12.2011, čj: 11 Ca 98/2009-42 zrušena. Následně odvolací orgán svými rozhodnutími ze dne 15.6.2012 odvolání podané proti rozhodnutím o zastavení vyměřovacího řízení znovu zamítl.

K odůvodnění běhu lhůty pro vyměření daně dle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků uvedl žalovaný, že počátek běhu lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1999 nastal v souladu se současnou soudní judikaturou dne 31.8.1999, za zdaňovací období září 1999 dne 30.9.1999 a za zdaňovací období říjen 1999 dne 31.10.1999. Dne 7.10.1999 byl ve věci daně za všechna tři zdaňovací období učiněn úkon směřující k vyměření daně, byly podány výzvy k odstranění pochybností. Lhůta pro vyměření daně u všech zdaňovacích období tak byla přerušena a dne 31.12.1999 začíná běžet nová tříletá lhůta, která ve všech zdaňovacích obdobích skončila 31.12.2002. Od 6.2.2002, tj. ode dne podání žaloby ke správnímu soudu (sice probíhalo před správním soudem soudní řízení), to však by lhůtu pro vyměření daně přerušilo až ode dne 1.1.2003, tj. ode dne účinnosti soudního řádu správního. V důsledku řízení před soudem tak tříletá subjektivní lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až říjen 1999 přerušena nebyla, skončila proto dne 31.12.2002. Lhůta pro pravomocné vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až říjen 1999 dle žalovaného uplynula dne 31.12.2002. Dále se žalovaný vyjádřil k důvodům, pro které neaplikoval závěry citovaného nálezu Ústavního soudu, a konstatoval, že i přes názor Ústavního soudu je pro něj stěžejní výklad rozšířeného senátu NSS ze dne 27.7.2010, čj: 5 Afs 92/2007 s tím, že správce daně své pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních odvolatele k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až říjen 1999 jednoznačně vyjádřil vydáním výzev k odstranění pochybnosti a tím i zahájením vytykácího řízení. Proto nemůže přikročit k vyměření daně konkludentním dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní, tj. ve shodě s daňovými přiznáními. Jelikož daň za předmětná zdaňovací období (nadměrný odpočet) nebyla vyměřena, nevznikl ani žádný přeplatek. Přeplatek za tato zdaňovací období neexistoval ani v době rozhodnutí prvostupňového správce daně a nevznikl ani v době probíhajícího

odvolacího či soudního řízení. Žalovaný dospěl k závěru, že důvody uváděné soudem, které byl měl odvolací orgán v řízení o žádosti o vrácení přeplatku přezkoumávat, nejsou již v tomto řízení relevantní. Rozhodnutí o vrácení přeplatku dle ustanovení § 64 odst. 4 zákona o správě daní je rozhodnutím procesní povahy, které odráží stav osobního daňového účtu ke dni vydání rozhodnutí. Správce daně v tomto rozhodnutí pouze konstatuje existenci či neexistenci vratitelného přeplatku. Nepřísluší mu ale již zkoumat správnost vyměření daně. Následně se pak žalovaný vyjádřil k odvolacím námitkám žalobce. Uvedl, že vzhledem k tomu, že byly zrušeny platební výměry, jimiž byly vyměřeny nadměrné odpočty (v menší výši než jak byly přiznány v daňových přiznáních) daň za předmětná zdaňovací období (nadměrný odpočet) nebyl vyměřen, a nevznikl ani žádný přeplatek. Proto byl správce daně oprávněn postupovat dle ustanovení § 64 odst. 4 zákona o správě daní a žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen až září 1999 zamítnout.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zák.č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a po provedeném řízení dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Předmětem sporu je otázka, zda má být žalobci vrácen přeplatek na DPH, o který požádal v roce 2007.

Žalovaný a správce daně při zamítnutí žádosti vycházeli z toho, že za zdaňovací období měsíců srpna, září a října 1999 nebyla žalobci daň (nadměrný odpočet) v důsledku zastavení řízení vyměřena a tudíž nedošlo ke vzniku přeplatku na DPH.

Ačkoli byl žalovaný rozsudkem městského soudu ze dne 29.12.2011, č.j. 10 Ca 288/2008 – 59 zavázán, aby ve svém rozhodnutí vycházel ze závěrů Ústavního soudu ČR uvedeného v nálezu ze dne 10.3.2011, č.j. ÚS 3244/09, který skutkově i právně odpovídá projednávané věci, rozhodl žalovaný v napadeném rozhodnutí v rozporu s tímto závěrem, když vyjádřil přesvědčení, že judikáty Ústavního soudu nemají obecnou platnost a že zde uvedený názor nemá přesah do projednávaného případu. Podle žalovaného v projednávané věci k prekluzi práva nedošlo zaviněním správce daně – jeho nečinností či jeho nezákonným postupem.

Ústavní soud v citovaném nálezu ale dospěl k jednoznačnému závěru, že „v případě, kdy nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně k uzavření vytýkácího řízení, tj. nedošlo k pravomocnému vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu“. Z uvedeného vyplývá, že Ústavní soud rozhodoval v podstatě za shodné situace, jaká nastala i v případě žalobce, když sám žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že lhůta pro stanovení daně již uplynula. Na základě tohoto zjištění ale žalovaný učinil nesprávný závěr, že „pravomocné rozhodnutí o konkludentním vyměření daně mohl správce daně vydat jen do 31.12.2012, tj. do lhůty pro stanovení daně dle § 47 zákona o správě daní , což se nestalo a vzhledem k uplynutí lhůty pro stanovení daně ani takové rozhodnutí již správce daně není oprávněn ex post vydat.“ Tento závěr žalovaného ale vůbec neodpovídá závěru Ústavního soudu, který zdůraznil, že účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby

vždy spjatý s určitými problémy [srovnej např. nálezy sp. zn. II. ÚS 493/05 ze dne 11. 1. 2007 (N 5/44 SbNU 53), dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz>].

Podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Možnost tzv. konkludentního stanovení daně tedy nastupuje za situace, kdy pracovník správce daně nemá při vyměřovacím řízení pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, a nemusí tedy platební výměr vystavovat a ani doručovat, pouze zaznamená potřebné údaje do tiskopisu daňového přiznání a současně daň předepíše. Jakkoli je zjevné, že se jedná o takovou předpokládanou situaci, kdy se ze zákona uplatní fikce vydání platebního výměru a jeho doručení, aniž by bylo proběhlo vytykácí řízení, není z textu tohoto ustanovení pojmově vyloučeno aplikovat je také na situaci, kdy ve věci bylo zahájeno vytykácí řízení, ve kterém však z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně daň nebyla pravomocně vyměřena. V takovém případě totiž také není dána existence daně vyměřené odchýlně od daně uvedené v daňovém přiznání. Jinými slovy, pokud vytykácí řízení neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně, pak je nastolena situace, jako by toto vytykácí řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu, použít za dané procesní situace ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje.

Ústavní soud v této souvislosti zdůraznil, že v dané věci došlo k tomu, že vytykácí řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti zaviněním správce daně, kterému dává zákon č. 337/1992 Sb. dostatek zákonných instrumentů k tomu, aby byla daň v zákonné lhůtě vyměřena. Pokud se tak nestalo, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži daňového subjektu. Tyto závěry Ústavního soudu jednoznačně dopadají i na nyní projednávanou věc, neboť ani v této věci neskončilo vytykácí řízení stanovením daňové povinnosti, ačkoli bylo na žalovaném, aby ve věci rozhodl v zákonem stanovené lhůtě, což neučinil. Jak uvedl Ústavní soud, nelze přičíst k tíži daňového subjektu – žalobce, že daň nebyla správním orgánem stanovena v zákonem dané prekluzivní lhůtě. Pokud tedy žalovaný neakceptoval, že došlo ke konkludentnímu vyměření daně a žádost žalobce o vrácení přeplatku na DPH zamítl, je tento závěr v rozporu jak s ustanovením § 46 odst. 5 zákona o správě daní, tak i s výkladem tohoto ustanovení provedeným v citovaném nálezu Ústavním soudem ČR. Z napadeného rozhodnutí je patrné, že žalovaný vycházel v napadeném rozhodnutí z nesprávného závěru, že ani v době rozhodnutí prvostupňového správce daně, ani v době probíhajícího odvolacího či soudního řízení, přeplatek neexistoval, neboť daň za předmětná zdaňovací období (nadměrný odpočet) nebyla vyměřena.

Nelze přehlédnout, že žalovaný v jednom ze svých vyjádření zaslaných soudu zcela změnil svou obranu, když poté, co dospěl k závěru, že žalobce neuspokojí, ztotožnil se oproti odůvodnění napadeného rozhodnutí se závěry uvedenými ve shora citovaném nálezu Ústavního soudu. V důsledku této změny svého názoru pak uvedl, že pokud bylo konkludentně vyměřeno dle podaných daňových přiznání k DPH, a to již v roce 1999, tak k tomuto datu vznikl vratitelný přeplatek (nadměrný odpočet), který se stal vratitelným na základě ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Správce daně měl povinnost přeplatek vrátit do 30 dnů od vyměření daně bez žádosti žalobce. Tento přeplatek byl promlčen po 6 letech, a to bez ohledu na pochybení správce daně. Má za to, že soudní řízení stavěla lhůty

nalézací a nikoli lhůtu pro zaplacení daně, neboť této se původní spor netýkal. Proto nelze již přeplatek vrátit.

Soud si je sice vědom toho, že tuto obranu žalovaný uplatnil až v průběhu soudního řízení, nikoli v napadeném rozhodnutí, avšak vycházel z ustálené judikatury, dle které je soud povinen se otázkou prekluze zabývat z úřední povinnosti. Při posouzení, zda uplynula promlčecí lhůta pro vrácení přeplatku je podstatné, že ustanovení § 41 s.ř.s. upravuje, že lhůty pro zánik práva ve zde uvedených případech neběží po dobu řízení před soudem. Pokud jde o daňové řízení uvádí zákon, že neběží lhůty pro zánik práva ve věcech daní. Z toho vyplývá, že zákon nijak nerozlišuje, zda jde o lhůty pro placení daně nebo o lhůty nalézací, jak uvádí žalovaný. Jak soud již shora uvedl, je nutné zohlednit, že došlo ke konkludentnímu vyměření daně v důsledku čehož je nutné na vytýkací řízení, které neskončilo pravomocným rozhodnutím, hledět, jako by neproběhlo. Nelze ale dle soudu po žalobci spravedlivě požadovat, aby v průběhu dříve probíhajícího vytýkacího řízení řešil otázku, zda jsou splněny podmínky pro vrácení tvrzeného vratitelného přeplatku a v podstatě ještě předtím, než bylo vytýkací řízení skončeno, aby podal žádost o jeho vydání. Tuto situaci soud považuje za absurdní, když nelze přehlédnout, že ke konkludentnímu vyměření daně došlo právě z důvodu, že žalovaný nerozhodl v zákonné lhůtě.

Pokud Ústavní soud rozhodl, že nelze přičíst k tíži daňového subjektu, že daň nebyla správním orgánem stanovena v zákonem stanovené prekluzivní lhůtě, nelze dle městského soudu přičíst daňovému subjektu k tíži ani to, že za této nepřehledné situace nepodal ve lhůtě žádost o vrácení přeplatku. Městský soud považuje za nutné zdůraznit, že v této době judikatura zaujímalá jednoznačné stanovisko, že zahájené vytýkací řízení musí být ukončeno platebním výměrem. Žalobce tak důvodně očekával, že vytýkací řízení bude ukončeno vydáním rozhodnutí. K jeho tíži proto nelze přikládat, že k vydání rozhodnutí nedošlo, když naopak žalovaný rozhodnutím ze dne 4.7.2007 původní platební výměry zrušil a řízení zastavil. Z toho vyplývá, že k pravomocnému skončení vytýkacího řízení došlo v době, kdy by již žalobce, přistouplí bychom na názor žalovaného, ani nemohl o vrácení přeplatku požádat. Právě na vzniklou situaci ale dopadá nálezkou Ústavního soudu, že pokud nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně k uzavření vytýkacího řízení, tj. nedošlo k pravomocnému vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu. Městský soud je proto přesvědčen o tom, že délku vytýkacího řízení nelze přičíst k tíži daňového subjektu ani pokud jde o jeho žádost o vrácení vratitelného přeplatku. Proto požádal-li žalobce o jeho vrácení v roce 2007, tedy bezprostředně po skončení vytýkacího řízení, nelze dospět k závěru, že přeplatek již není možné žalobci vyplatit z důvodu uplynutí lhůty. Právě tento závěr by byl zcela v rozporu s názorem ústavního soudu, neboť žalobci by sice nebylo přičítáno k tíži, že daň nebyla správním orgánem stanovena v zákonem stanovené prekluzivní lhůtě, když daň byla konkludentně vyměřena, ale žalobce by přesto neoprávněně zadržovaný přeplatek na dani nikdy nezískal.

Z uvedených důvodů městský soud napadeného rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný uvedeným právním názorem soudu vázán. (§ 78 odst. 4 a 5 s.ř.s.)

Žalobce měl ve věci úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst.1 s.ř.s. Při rozhodování o nákladech soud zohlednil, že žalobce byl až do 18.6.2014 zastoupen v řízení advokátkou JUDr. Milenou Novákovou. V souvislosti se zastoupením žalobce touto advokátkou vznikly žalobci náklady podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do dne 31.12.2012 za dva úkony právní

služby po 2.100,- Kč (za převzetí věci, sepsí žaloby). Se zastoupením nové advokátky Mgr. Ing. Gabriely Jandové pak soud přiznal žalobci náhradu nákladů za jeden úkon podle advokátního tarifu účinného po 1.1.2013 v hodnotě 3.100,- Kč (účast u jednání soudu dne 22.3.2016). Vzhledem k tomu, že došlo ke změně právního zastoupení v průběhu řízení, nemohl již soud přiznat jako účelně vynaložený náklad převzetí zastoupení novou advokátkou. Soud pak za uvedené úkony přiznal i tři režijní paušály po 300 Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení 8.200,- Kč. K tomu bylo nutno připočítat daň z přidané hodnoty ve výši 21% z této částky, neboť obě právní zástupkyně osvědčily před soudem, že jsou plátcem této daně, která v dané věci činí 1.722,- Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000,- Kč za podání žaloby. Soud proto přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 12.922,- Kč. Tuto částku uložil žalovanému zaplatit žalobci ve lhůtě uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku k rukám právní zástupkyně zatupující žalobce v době vydání rozsudku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 22. března 2016

JUDr. Hana V e b e r o v á
předsedkyně senátu