



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobkyně: H O R E S Č R, s. r. o.**, IČ: 250 19 236, se sídlem v Děčíně, ul. Prokopa Holého č. p. 113/20, PSČ 405 02, zastoupené JUDr. Janem Hájkem, advokátem, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Masarykova č. p. 43, proti **žalovanému: O d v o l a c í m u f i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í**, se sídlem v Brně, ul. Masarykova č. p. 427/31, poštovní příhrádka 351, PSČ 602 00, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4. 5. 2012, č. j. 4406/12-1500-506476,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků řízení **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou u zdejšího soudu v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4. 5. 2012, č. j. 4406/12-1500-506476, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 12. 2011, č. j. 189134/11/178913505853, o přeplatku, kterým byla zamítnuta žádost žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 1999, kterou podala správci daně dne 5. 10. 2011. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud zrušil

i prvostupňové rozhodnutí a žalované straně uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Na tomto místě je třeba uvést, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, včetně Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. S ohledem na tuto skutečnost se ve smyslu ust. § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ve spojení s ust. § 5 a § 7 písm. a), § 20 odst. 2 zákona o finanční správě od 1. 1. 2013 místo původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bez dalšího stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

V žalobě žalobkyně uvedla, že žalobou napadené rozhodnutí a jemu předcházející prvostupňové rozhodnutí jsou nezákonná. Je tomu tak proto, že žalovaná strana chybně argumentovala okolností o zastavení řízení ve věci vyměření daňové povinnosti rozhodnutím správce daně ze dne 12. 7. 2007 z důvodu, že uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně ve smyslu ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý daňový řád“). Dle žalobkyně tato okolnost není překážkou, která by bránila vrácení přeplatku na dani, neboť zastavení řízení je pouze procesním vyústěním toho, že je třeba zahájené daňové řízení ukončit, když již nelze daň vyměřit. V této souvislosti žalobkyně podotkla, že pokud rozhodnutí o zastavení daňového řízení napadla odvoláním a posléze správní žalobou, která byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2011, č. j. 15 Ca 79/2008 – 19, tak takový procesní postup volila z opatrnosti a na posouzení předmětné věci toto nemá vliv.

Dále žalobkyně uvedla, že sice může připadat logické, že vrátit přeplatek na dani lze, jen když nějaký vratitelný přeplatek je na daňovém účtu poplatníka evidován, nicméně věc se má jinak. To, že není na osobním daňovém účtu přeplatek evidován, totiž není absolutní překážkou vrácení přeplatku, přičemž domáhat se v daném případě určení toho (jestliže by to bylo přípustné), co má být evidováno na osobním daňovém účtu, a až následně vrácení přeplatku, by jistě bylo nepřipustným formalismem a nehospodárností v řízení.

Vedle toho je žalobkyně přesvědčena, že výklady žalované strany o neaplikaci nálezů Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, a vázanosti předmětem daňového řízení o vrácení přeplatku, jsou zavádějící a nesprávné. Okolnost, že došlo k zastavení řízení ve věci vyměření daňové povinnosti z důvodu zmeškání lhůty k vyměření daně dle ust. § 47 starého daňového řádu, resp. zahájení vytýkácího řízení a jeho následné nedokončení, dle žalobkyně neznamená absolutní překážku pro aplikaci ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu. K tíži žalobkyně nemůže jít to, že nedošlo k pravomocnému vyměření daně, když prekluzivní lhůta byla stanovena k tomu, aby byl správce daně stimulován k včasnému výkonu jeho práv a povinností. Žalobkyně má za to, že k vyměření daně dochází v těchto případech na základě ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, což je obecně použitelný výklad prezentovaný Ústavním soudem, kterým se ovšem žalovaná strana neřídila. Jiný způsob vyměření než dle ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu tak v dané věci nebyl možný, přičemž není podstatné, z jakých důvodů tato procesní situace nastala, a není ani významné, zda žalobkyní tvrzené skutečnosti v daňovém přiznání jsou pravdivé. Tuto skutečnost pak nemůže zvrátit ani to, že jednatel a současně společník žalobkyně byl odsouzen pro krácení daně, neboť je to okolnost

nerozhodná, když trestní řízení je ovládáno jinými zásadami, sleduje jiný účel a má zcela jiný předmět rozhodování, než tomu je v daňovém řízení.

Původní žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl její zamítnutí v plném rozsahu pro nedůvodnost.

K věci původní žalovaný uvedl, že vyměřovací řízení zahájené správcem daně ve vztahu k daňovému přiznání žalobkyně za 3. čtvrtletí roku 1999 bylo možné ukončit pouze rozhodnutím o stanovení daně – tj. platebním výměrem nebo dle ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu nebo zastavením řízení, pokud se vyskytly překážky bránící vydání rozhodnutí ve věci samé. V případě žalobkyně přitom došlo k zastavení vyměřovacího řízení z důvodu zmeškání zákonné lhůty k vyměření, neboť byly splněny podmínky pro užití tohoto institutu. Tento závěr správce daně a původního žalovaného, který se realizoval pravomocným rozhodnutím o zastavení daňového řízení, byl potvrzen rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2011, č. j. 15 Ca 79/2008 – 19. V okamžiku podání žádosti o vrácení daňového přeplatku je správce daně povinen postupovat dle ust. § 154 a ust. § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový daňový řád“), s tím, že v rámci řízení o žádosti zkoumá evidenci daně, tj. záznamy stanovení a splnění daňových povinností a splnění podmínek vratitelnosti daňových přeplatků. V rámci řízení o žádosti je tedy správce daně povinen vycházet z údajů evidence daně a nemůže činit jiné úkony směřující k revizi vyměření daně včetně nadměrného odpočtu, jelikož tato oblast se již netýká fáze placení daní, nýbrž nalézacího řízení. Případná revize stanovené daně by byla možná za splnění zákonných podmínek pro užití mimořádných opravných prostředků, ovšem jen před uplynutím prekluzivní daně k vyměření daně.

Dále původní žalovaný uvedl, že ohledně aplikace ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu v obdobné věci rozhodoval Nejvyšší správní soud, a to rozsudkem ze dne 5. 5. 2010, č. j. 1 Afs 29/2010 – 66, v němž vyslovil, že aplikace ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu je namístě pouze v případech, kdy správce daně nemá pochybnosti o správnosti údajů uvedených daňovým subjektem v daňovém přiznání, neboť se považuje za nemyslitelné, aby předmětné ustanovení bylo použitelné i tehdy, kdy správce daně své pochybnosti o správnosti deklarovaných údajů v minulosti kvalifikovaně vyjádřil zahájením vytykácího řízení, nicméně z různých důvodů dan v konečném důsledku nevyměřil.

K žalobkyní citovanému nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, původní žalovaný podotkl, tento nález je třeba vykládat v obecné podobě a v dané věci pouze v kontextu s dalšími okolnostmi Ústavním soudem nezvažovanými. Názory obsažené v rozhodnutích Ústavního soudu jsou obecně závazné jen tehdy, pokud mají obecnou povahu, a to jen při řešení typově shodných případů. Navíc nálezy Ústavního soudu, pokud rozhoduje v individuálních případech, jsou závazné pouze ve smyslu kasačním, avšak nikoliv ve smyslu precedenčním. Řízení vedené u Ústavního soudu pod sp. zn. I. ÚS 3244/09 nebylo dle původního žalovaného typově stejné s případem žalobkyně, když z nálezu Ústavního soudu totiž nevyplývá, že by Ústavní soud v daném řízení měl k dispozici informaci o tom, že stěžovatel, který žádal o vyplacení sporného nadměrného odpočtu, byl pravomocně odsouzen za spáchání trestného činu krácení daně, jako tomu bylo v případě jediného jednatele a společníka žalobkyně.

Dále původní žalovaný uvedl, že v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2011, č. j. 2 Afs 84/2010 – 83, je uvedeno, že samotné podání daňového přiznání

neznamená, že pokud nebyl ze strany správce daně učiněn úkon k ověření správnosti či úplnosti vykázané daňové povinnosti, lze automaticky dovozovat, že bylo správcem daně vyměřeno konkludentně ve smyslu ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, což se děje řádným zaznamenáním konkludentního vyměření v příslušné kolonce daňového přiznání. V případě žalobkyně by byl správce daně oprávněn vydat takovéto pravomocné vyměření daně jen do 31. 12. 2002, což se nestalo a již se stát ani nemůže.

Závěrem původní žalovaný poznamenal, že mu není zřejmé, o jaký právní názor či předpis žalobkyně opírá své tvrzení o tom, že v případě, kdy u ní nebyl možný jiný způsob vyměření daně než dle ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, tak není podstatné, z jakých důvodů tato procesní situace nastala, a není ani není významné, zda žalobkyní tvrzené skutečnosti v daňovém přiznání jsou pravdivé. Dle původního žalovaného tento závěr nevyplývá ani ze žalobkyní citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Původní žalovaný kategoricky nesouhlasí s tím, že by nebylo rozhodnou skutečností pravomocné odsouzení jednatele a zároveň společníka žalobkyně pro trestný čin zkrácení daně z přidané hodnoty ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 1999 ve stádiu pokusu, kterého se dopustil jednatel a zároveň společník žalobkyně tím, že uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období ze simulovaných zdanitelných plnění, čímž se pokusil způsobit škodu České republice. Dle původního žalovaného je tato skutečnost v předmětné věci zásadní, protože jinak by došlo k absurdnímu výsledku výkladu práva, že aniž by byl pokus o spáchání trestného činu podle trestního rozsudku soudu dokonán, tak by pachatel odsouzený za tento trestný čin dosáhl zamýšleného výsledku svého konání, tj. neoprávněného obohacení na úkor státu, v daňovém řízení.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť právní zástupce žalobkyně i původní žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba naprosto není důvodná.

V projednávané věci šlo o posouzení otázky, zda ze strany správce daně a posléze i původního žalovaného byla oprávněně zamítnuta žádost žalobkyně podaná správci daně dne 5. 10. 2011 o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 ve výši 8.835.110,-Kč dle údajů uvedených v řádném daňovém přiznání za toto zdaňovací období s odkazem na ust. § 155 nového daňového řádu.

V daném případě mezi účastníky řízení není žádného sporu o tom, že správce daně po provedeném vytykáacím řízení ve smyslu ust. § 43 starého daňového řádu původně stanovil platebním výměrem ze dne 2. 5. 2001 žalobkyni nadměrný odpočet u daně přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 ve výši 1.018.070,-Kč, a tedy odchýlně od daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za dotyčné zdaňovací období, které podala správci daně dne 26. 10. 1999, když v něm žalobkyně naproti tomu vykazala nadměrný odpočet ve výši 8.835.110,-Kč. Tento platební výměr sice byl potvrzen odvolacím rozhodnutím původního žalovaného ze dne 8. 1. 2002, nicméně mezi účastníky řízení rovněž není žádného sporu o tom, že obě prvotní rozhodnutí správce daně a původního žalovaného byla posléze zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 7. 2004, č. j. 15 Ca 95/2002 – 25, pro nedostatečně zjištěný skutkový stav a nedostatečné zdůvodnění a věc byla vrácena žalované straně k dalšímu řízení. Následně správce daně dne 15. 11. 2004 vydal nový platební výměr, jenž byl potvrzen odvolacím rozhodnutím původního žalovaného ze dne 30. 5. 2005 a jímž byl žalobkyni opět vyměřen nadměrný odpočet u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 ve výši 1.018.070,-Kč. I tato obě druhotná rozhodnutí správce daně a původního žalovaného ovšem byla posléze zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2006, č. j. 15 Ca 147/2005 – 29, pro nedostatečně zjištěný skutkový stav a věc byla vrácena žalované straně k dalšímu řízení. Poté správce daně přikročil dne 12. 7. 2007 k vydání rozhodnutí, kterým zastavil řízení ve věci vyměření daňové povinnosti žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 pro uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně ve smyslu ust. § 47 starého daňového řádu. I toto rozhodnutí správce daně žalobkyně napadla odvoláním, které ovšem původní žalovaný svým rozhodnutím ze dne 21. 1. 2008 zamítl. Obě rozhodnutí správce daně a původního žalovaného o zastavení daňového řízení ve věci vyměření daňové povinnosti žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 pak žalobkyně sice napadla správní žalobou, nicméně její žaloba byla rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 8. 2011, č. j. 15 Ca 79/2008 – 19, zamítnuta pro nedůvodnost. Poté žalobkyně u správce daně podala dne 5. 10. 2011 žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 ve výši 8.835.110,-Kč, kterou správce daně zamítl již výše citovaným rozhodnutím ze dne 8. 12. 2011, jež bylo potvrzeno žalobou napadeným rozhodnutím. Ani tento předestřený skutkový stav nerozporuje žalobkyně či žalovaná strana.

Stěžejní otázkou v předmětné věci je, zda v případě, kdy žalobkyně jakožto daňový subjekt podala daňové přiznání a následně bylo správcem daně zahájeno vytykáací řízení, přičemž toto vytykáací řízení neskončilo vydáním pravomocného platebního výměru (resp. opětovné platební výměry byly následně zrušeny soudem pro vady řízení, a poté došlo ze strany správce daně k pravomocnému zastavení vyměřovacího řízení pro uplynutí lhůty k vyměření daně), se postupuje podle ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu a daň je vyměřena konkludentně, jak namítala žalobkyně, či nikoliv.

Z ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu plyne, že 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. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně.

Ke stanovení daňové povinnosti dochází podle starého daňového řádu buďto konkludentně, tj. podle § 46 odst. 5 starého daňového řádu, nebo na základě platebního výměru vydaného správcem daně. Daňová povinnost je vyměřena konkludentně, pokud správce daně nemá pochybnosti o výši daňové povinnosti, kterou daňový subjekt deklaroval ve svém daňovém přiznání. Naopak v případě, kdy správce daně pochybnosti má, což je časté zejména u vykázání nadměrného odpočtu, zahájí s daňovým subjektem tzv. vytykácí řízení, kdy mu výzvou vydanou podle ust. § 43 starého daňového řádu tyto pochybnosti sdělí a současně mu stanoví lhůtu k nápravě.

V dané otázce došlo k postupnému vývoji judikatury správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, jak ostatně připustil původní žalovaný. Dřívější rozhodovací praxe považovala zahájení vytykácího řízení za absolutní překážku pro stanovení daně na základě ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, jak např. plyne z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 12. 2009, č. j. 15 Ca 36/2008 – 32, který byl potvrzen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2010, č. j. 1 Afs 29/2010 – 69, dostupným na www.nssoud.cz, nebo např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1872/2009 Sb. a také na www.nssoud.cz, v němž bylo vysloveno, že „[z]ahájení vytykácího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona [...]. Správce daně je tak po ukončeném vytykáčím řízení vždy povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Až den vydání platebního výměru je tedy dnem vyměření daně. V případě, že se jedná o daň z přidané hodnoty, je tento den i dnem vyměření ve smyslu § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty [...].“

Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, který je dostupný na www.usoud.cz, ovšem popřel, že by absolutnost této překážky nemohla vyvrátit ani skutečnost, že k vyměření daně po zahájení vytykácího řízení vůbec nedošlo. Ústavní soud v nálezu uvedl, že z textu ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu není „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 odchylně 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 zák. č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje. [...] Ústavní soud v této souvislosti zdůrazňuje, 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.“

Pro vyhodnocení předmětné žaloby jako nedůvodné má význam to, že v reflexi výše citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 96/2012 – 38, který je dostupný na www.nssoud.cz, uvedl, že závěr uvedený v již shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57, o tom, že zahájení vytykácího

řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, „nelze použít univerzálně“, aniž by tento závěr bezvýhradně označil za překonaný.

Pro vyhodnocení předmětné žaloby jako nedůvodné má rovněž význam to, že po vydání výše citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 5. 2011, č. j. 2 Afs 84/2010 – 83, který je dostupný na www.nssoud.cz, judikoval, že samotné podání daňového přiznání neznamena, že pokud nebyl ze strany správce daně učiněn úkon k ověření správnosti či úplnosti vykázané daňové povinnosti, lze automaticky dovozovat, že bylo správcem daně vyměřeno konkludentně ve smyslu ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, což se děje řádným zaznamenáním konkludentního vyměření v příslušné kolonce daňového přiznání. V daném případě z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně do daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 1999, které tvoří nedílnou součást správního spisu, nezaznamenal konkludentní vyměření, když tak s ohledem na výše popsany skutkový stav nehodlal učinit, přičemž v případě žalobkyně mohlo dojít ke konkludentnímu vyměření daně s ohledem na prekluzivní lhůtu nejpozději do 31. 12. 2002, což se nestalo a již se stát ani nemůže.

Pro vyhodnocení předmětné žaloby jako nedůvodné má pak zásadní význam to, že závěry výše citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, jehož podpory se dovolávala žalobkyně, na daný případ vztáhnout nelze. Je tomu tak s ohledem na značně specifické skutkové okolnosti daného případu, za což soud považuje to, že jediný jednatel a současně společník žalobkyně byl rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 4. 2008, č. j. 3 T 10/2005 – 997, který nabyt právní moci dne 3. 4. 2009, pravomocně odsouzen pro zvlášť závažný zločin zkrácení daně z přidané hodnoty dle ust. § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, právě ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 1999 ve stádiu pokusu, kterého se dopustil jediný jednatel a zároveň společník žalobkyně tím, že uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období ze simulovaných zdanitelných plnění, čímž se pokusil způsobit škodu České republice ve výši 7.817.040,-Kč. Tato skutečnost je náležitě zachycena ve správním spise a má pro předmětnou věc zásadní relevanci, jinak by došlo k absurdnímu výsledku výkladu práva, jak správně dovodila žalovaná strana, spočívajícímu v tom, že aniž by byl pokus o spáchání trestného činu podle trestního rozsudku soudu dokonán, tak by pachatel odsouzený za tento trestný čin dosáhl zamýšleného výsledku svého konání, tj. neoprávněného vylákání výhody na dani ve velkém rozsahu, a tedy neoprávněného obohacení na úkor státu, v daňovém řízení – v daném případě vyplacení částky 7.817.040,-Kč údajně představující oprávněně vykázaný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999.

Žalobkyně se nemůže bez dalšího dovolávat výše citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Názory obsažené v rozhodnutích Ústavního soudu jsou obecně závazné jen tehdy, pokud mají obecnou povahu a pokud se týkají typově shodných případů. Tato situace není dána v případě žalobkyně, neboť z nálezu Ústavního soudu nevyplývá, že by Ústavní soud rozhodoval za situace, kdy by měl k dispozici informaci o tom, že stěžovatel, který žádal o vyplacení sporného nadměrného odpočtu, byl současně pravomocně odsouzen za spáchání trestného činu krácení daně pro neexistenci skutečně zdanitelného plnění ve výši deklarované správcem daně, jako tomu bylo v případě jediného jednatele a společníka žalobkyně, a to M. Č., jenž byl pravomocně odsouzen za spáchání

dílem dokonaného (ve vztahu ke zdaňovacím obdobím 1. a 2. čtvrtletí 1999) a dílem ve stádiu pokusu (ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 1999) zvláště závažného zločinu zkrácení daně z přidané hodnoty. Navíc aplikace výše citovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, by v případě rozhodování o žádosti žalobkyně o vrácení daňového přeplatku vedla k nezákonnému rozhodnutí, neboť to by žalobkyni přiznávalo práva (odpovídající částce 7.817.040,-Kč), kterých bylo dosaženo spácháním trestného činu. Je nepřipustné, aby se v daném případě žalobkyně dovolávala nároku, který měl původ v protiprávním jednání svého jediného jednatele a společníka, které je dokonce kriminální povahy, a používala je jako podporu pro své další úkony, neboť toto počínání je v příkrém rozporu s dobrými mravy a římskoprávními zásadami pojednávajícími o tom, že z bezpráví nemůže povstat právo – *ex iniuria ius non oritur*, nebo že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti – *nemo turpitudine suam allegare potest*, které v českém právním řádu představují jedny z hlavních právních principů. Shodné závěry vyslovil i Vrchní soud v Praze v případě s obdobným skutkovým základem, a to v usnesení ze dne 4. 9. 2014, sp. zn. 4 To 51/2014.

Taktéž se žalobkyně případně nemůže bez dalšího dovolávat závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 9 Afs 6/2012 – 90. Je tomu tak proto, že tento rozsudek byl vydán přímo ve věci, v níž byl vydán náleze Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 9 Afs 6/2012 – 90, přitom bylo nevyhnutelným procesním důsledkem zrušujícího nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, kterým byly zrušeny prvotní rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 2. 2009, č. j. 15 Ca 37/2008 - 50, a Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 73/2009 – 110, jimiž bylo potvrzeno, že žádost o vrácení nadměrného odpočtu byla finančními orgány legitimně zamítnuta. Zrušujícím náleze Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, pak byl v dalším řízení vázán nejen Krajský soud v Ústí nad Labem, což se promítlo do vydání jeho rozsudku ze dne 14. 9. 2011, č. j. 15 Af 51/2011 – 176, nýbrž i Nejvyšší správní soud, což se promítlo do inkriminovaného rozsudku ze dne 28. 3. 2013, č. j. 9 Afs 6/2012 – 90, který navazoval na druhotný krajský rozsudek ze dne 14. 9. 2011. Je tomu tak proto, že dotýčný zrušující náleze Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, byl pro Krajský soud v Ústí nad Labem i Nejvyšší správní soud pro daný individuální případ závazný, neboť obsahoval kasační výrok.

V návaznosti na výše uvedené soud uvádí, že nadměrný odpočet není vyměřen, dokud není jeho výše deklarovaná daňovým subjektem v přiznání k dani autoritativně stvrzena správcem daně. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že v případě vykázaného nadměrného odpočtu daňový subjekt nemá povinnost odvodu do státního rozpočtu, nýbrž má vůči státnímu rozpočtu pohledávku. Aby mohly být finanční prostředky uplatněné za určité zdaňovací období plátcí vyplaceny, je v první řadě nutno výši těchto finančních prostředků vázat na autoritativní stvrzení ve formě vyměření nadměrného odpočtu. Jakmile je ovšem na daňovém účtu daňového subjektu evidován vyměřený nadměrný odpočet, tj. finanční prostředky představující pohledávku vůči státnímu rozpočtu, je správce daně oprávněn s finančními prostředky disponovat, a to např. započtením na daňové nedoplatky. Jestliže daňový subjekt nemá nedoplatky na jiné dani, vrátí správce daně finanční prostředky daňovému subjektu bez žádosti do 30 dnů od momentu vyměření postupem dle ust. § 155 nového daňového řádu.

Z výše předestřené tedy vyplývá, že jednoznačným předpokladem pro vrácení uplatněného nadměrného odpočtu je, aby správce daně postavil daňovou povinnost na jisto, to znamená, aby ji vyměřil, a to i konkludentně záznamem do příslušného daňového přiznání, a dále také skutečnost, že přeplatek vznikl a jsou splněny podmínky pro jeho vratitelnost podle ust. § 155 nového daňového řádu.

V daném případě žalobkyni nebyl vzhledem k výše uvedeným skutečnostem vyměřen žádný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999, a to ani konkludentně ve smyslu ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, a proto žalovaná strana legitimně uzavřela, že žádosti žalobkyně o vrácení daňového přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 k datu podání žádosti, tj. ke dni 5. 10. 2011, nelze vyhovět, když na jejím osobním daňovém účtu neexistoval žádný vratitelný přeplatek.

Pro úplnost soud uvádí, že pokud žalobkyně spatřuje nějakou nesprávnost v postupu žalované strany při vyměřovacím řízení, v důsledku čehož jí měla vzniknout škoda, přičemž v úvahu přichází přímá škoda toliko ve výši 1.018.070,-Kč (kdy tuto částku představuje část nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999, který žalovaná strana akceptovala z žalobkyní uplatněné celkové částky ve výši 8.835.110,-Kč, ovšem nepravomocně, v předešlých daňových řízeních, jak je soud nastínil shora), může podat žalobu k příslušnému okresnímu soudu na náhradu škody způsobenou nesprávným úředním postupem, a to ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb. o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkon veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 35/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není z pohledu uplatněných žalobních námitek důvodná, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalované straně náklady řízení nad rámec její úřední činnosti nevznikly a navíc je ani nepožadovala.

Poučení: 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 § 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 Ústí nad Labem dne 23. února 2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová