



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: F T C D C, spol. s r. o.**, IČ: 627 38 119, se sídlem v Děčíně I, ul. Radniční č. p. 1/23, PSČ 405 01, zastoupené Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem, se sídlem v Liberci, ul. 1. máje č. p. 97, PSČ 460 01, 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. 1. 2012, č. j. 9092/11-1500-505267,

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. 1. 2012, č. j. 9092/11-1500-505267, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 6. 2011, č. j. 127187/11/178913505853, o přeplatku, kterým byla zamítnuta žádost žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen roku 2000, kterou podala správci daně dne 13. 4. 2011. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud 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 správce daně v listopadu 2000 zahájil vytykácí řízení ve smyslu ust. § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý daňový řád“), ohledně řádných daňových přiznání žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen roku 2000, v nichž uplatnila nárok na vrácení daně z přidané hodnoty, a to ve výši 954.891,-Kč za září roku 2000 a ve výši 370.311,-Kč za říjen roku 2000. Dotyčné vytykácí řízení trvalo až do roku 2003, kdy správce daně dne 17. 9. 2003 vydal platební výměry, jimiž zamítl uplatněné nároky na odpočet daně z přidané hodnoty, přestože metodický pokyn D-144 Ministerstva financí stanovoval správcům daně pro vytykácí řízení maximální délku 3 měsíce. Dále žalobkyně uvedla, že platební výměry ze dne 17. 9. 2003 sice potvrdil v rámci odvolacího řízení původní žalovaný rozhodnutími ze dne 11. 3. 2004 (ve vztahu ke zdaňovacímu období září roku 2000) a ze dne 24. 3. 2004 (ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen roku 2000), nicméně obě rozhodnutí původního žalovaného byla zrušena rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem, a to ze dne 16. 1. 2007, č. j. 15 Ca 256/2006 – 9, (ve vztahu ke zdaňovacímu období září roku 2000) a ze dne 14. 3. 2007, č. j. 15 Ca 56/2007 – 8 (ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen roku 2000), pro vady řízení z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu a věci byly vráceny žalované straně k dalšímu řízení.

V návaznosti na to žalobkyně uvedla, že vinou průtahů na straně správce daně došlo následně k zastavení obou vyměřovacích řízení z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření ve smyslu ust. § 47 starého daňového řádu, a to rozhodnutími ze dne 23. 2. 2007 (ve vztahu ke zdaňovacímu období září roku 2000) a ze dne 11. 4. 2007 (ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen roku 2000), aniž by tedy došlo k vydání platebních výměrů. V daném případě pak byl správce daně dle žalobkyně povinen vypořádat dotyčné nároky na odpočet daně z přidané hodnoty postupem dle ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, tj. konkludentně ve výši dle podaných daňových přiznání, což ovšem neučinil. Za daného stavu pak žalobkyně požádala správce daně o vrácení daňových přeplatků na dani z přidané hodnoty, tj. za zdaňovací období září roku 2000 ve výši 954.891,-Kč a za zdaňovací období říjen roku 2000 ve výši 370.311,-Kč, avšak správce daně její žádosti nevyhověl výše citovaným rozhodnutím ze dne 20. 6. 2011, které původní žalovaný následně v odvolacím řízení žalobou napadeným rozhodnutím potvrdil. Žalobkyně je přitom přesvědčena, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy a také v rozporu s judikaturou Ústavního soudu, čímž byla zkrácena na svých právech. Na podporu tohoto závěru žalobkyně zmínila rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 – 57, který konstatoval, že správní praxe založená metodickým pokynem D-144 Ministerstva financí, jímž se stanovuje délka vytykácího řízení, je pro správní orgány právně závazná, a také nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, který prolamuje dosavadní judikaturu ohledně absolutní překážky v podobě zahájení vytykácího

řízení pro možnou aplikaci ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu. Žalobkyně zdůraznila, že negativní důsledky z daňového řízení v podobě uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření vzešlé z nedostatečné aktivity správce daně, které představovaly průtahy řízení, musí nést právě tento správce daně a nikoliv žalobkyně, když ta v daňovém řízení se správcem daně řádně spolupracovala a poskytovala mu veškerou potřebnou součinnost. Postup správce daně, v rámci kterého bylo rozhodnutí o vyměření daně vydáno až ve lhůtě několika let a nikoliv v řádu pár měsíců, dle žalobkyně významně zasahuje do práva na spravedlivý proces a je v rozporu i s čl. 41 Listiny základních práv Evropské unie a také s čl. 17 Evropského kodexu řádné správní praxe. K tomu žalobkyně doplnila, že na výše citovanou judikaturu opakovaně žalovanou stranu upozorňovala, avšak ta ji vědomě nerespektuje, což má znaky úřední libovůle. Výklad ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu učiněný Ústavním soudem je závazný pro všechny orgány a osoby. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalované strany o tom, že závěry nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, nelze aplikovat na případ žalobkyně s odůvodněním, že z něj nevyplyvá, že bylo rozhodováno za situace, kdy měl Ústavní soud informace o tom, že osoby žádající o vyplacení sporného nadměrného odpočtu byly pravomocně odsouzeny za spáchání trestného činu krádeží daně. Dle žalobkyně je to proto, že podstatou projednávané věci jsou výhradně procesní otázky spojené s postupem finančních orgánů v průběhu daňového řízení, nikoliv žalovanou stranou předkládaná hmotněprávní problematika. K tomu žalobkyně doplnila, že dosavadní výsledek trestního řízení vedeného proti bývalému jednateři žalobkyně, a ne tedy proti žalobkyni, je pro rozhodnutí projednávané věci nepodstatný, jelikož vyhodnocuje jiné relevantní skutkové a právní skutečnosti, než jaké byly předmětem projednání a posouzení v řízení před Ústavním soudem vedeném pod sp. zn. I. ÚS 3244/09.

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

K věci původní žalovaný uvedl, že v rámci vyměřovacích řízení zahájených správcem daně ve vztahu k daňovým přiznáním žalobkyně za září a říjen roku 2000 správce daně prováděl celou řadu dožádání o provedení jednotlivých úkonů jinými správci daně za účelem získání důkazních prostředků pro možnost posouzení oprávněnosti nárokových nadměrných odpočtů, neboť správce daně měl o nich pochybnosti, které žalobkyně k prvotním výzvám správce daně neodstranila. Dožádáními ve smyslu ust. § 5 starého daňového řádu proto došlo k pozastavení lhůty ve smyslu metodického pokynu D-144 Ministerstva financí pro uzavření vytýkacího řízení, když doba trvání vytýkacích řízení byla odvislá od konkrétních okolností daného případu a nebyla v rozporu s Listinou základních práv Evropské unie a ani v rozporu s Evropským kodexem řádné správní praxe.

Dále původní žalovaný uvedl, že dne 15. 3. 2007 a dne 27. 4. 2007 žalobkyně podala žádosti o vrácení přeplatků na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen roku 2000, kdy žalobkyně již tehdy argumentovala, že byly vyměřeny dle ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu. Správce daně obě dotyčné žádosti zamítl rozhodnutími ze dne 15. 5. 2007 a ze dne 28. 6. 2007, které původní žalovaný odvolacími rozhodnutími ze dne 21. 12. 2007 potvrdil, s tím, že v případě žalobkyně nedošlo k vyměření ve smyslu ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, přičemž zákonnost těchto rozhodnutí pak potvrdil Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudcích ze dne 22. 12. 2009, č. j. 15 Ca 36/2008 - 32 a č. j. 15 Ca 35/2008 - 44, a následně i v rámci kasačního řízení Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 5. 2010, č. j. 1 Afs 29/2010 - 66. V této souvislosti původní žalovaný podotkl, že žalobkyně vůči těmto

soudním rozhodnutím podala ústavní stížnost, nicméně Ústavní soud ji odmítl pro zjevnou neopodstatněnost rozhodnutím ze dne 21. 10. 2010, sp. zn. III. ÚS 2203/10. Otázka vzniku přeplatků žalobkyně na dani z přidané hodnoty ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen roku 2000 a jejího vrácení tak byla řešena správními soudy i Ústavním soudem v konkrétní věci, přičemž žalovaná strana se v předmětné věci neodklonila od předchozích názorů správních soudů včetně Ústavního soudu. Citovaná soudní rozhodnutí jsou dle původního žalovaného závazná pro účastníky řízení ve smyslu ust. § 54 odst. 6 s. ř. s., takže správce daně nepochybil, pokud učinil obdobné závěry i v případě předmětné opakované žádosti žalobkyně o vrácení přeplatků na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen roku 2000, která byla správci daně podána dne 13. 4. 2011. K tomu doplnil, že žádost byla zamítnuta s ohledem na to, že pravomocné rozhodnutí o konkludentním vyměření daně dle ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu byl správce daně oprávněn vydat do 31. 12. 2003, což se zjevně nestalo a vzhledem k uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně takové rozhodnutí již správce daně není oprávněn ex post vydat.

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 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. Opakovaně přitom podotkl, že v případě žalobkyně by byl správce daně oprávněn vydat takovéto pravomocné vyměření daně jen do 31. 12. 2003, což se nestalo a již se stát ani nemůže.

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 zdaňovacím obdobím září a říjen roku 2000 ve stádiu pokusu, kterého se dopustil jednatel a zároveň společník žalobkyně tím, že uplatnil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná 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.

V následně učiněné replice žalobkyně setrvala na všech svých námitkách, přičemž zdůraznila, že na její případ lze vztáhnout závěry z nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09.

V následném podání ze dne 15. 5. 2013 nazvaném jako doplnění žaloby žalobkyně uvedla, že na její případ by měly dopadat i závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 9 Afs 6/2012 - 90, který byl vydán v mezidobí v obdobné věci.

V reakci na podání žalobkyně ze dne 15. 5. 2013 nazvaném jako doplnění žaloby stávající žalovaný v podání ze dne 7. 6. 2013 sdělil, že toto doplnění žaloby považuje za nepřipustné, neboť bylo učiněno po lhůtě k doplnění žaloby.

Na toto podání stávajícího žalovaného ze dne 7. 6. 2013 žalobkyně zareagovala podáním ze dne 25. 6. 2013, v němž uvedla, že v dané věci toliko doplňovala žalobní argumentaci, aniž by rozšiřovala žalobní body.

K tomuto podání žalobkyně ze dne 25. 6. 2013 pak stávající žalovaný v podání ze dne 7. 8. 2013 uvedl, že setrává na všech vyjádřeních a navrhuje zamítnutí žaloby.

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.

Předně soud uvádí, že podání žalobkyně ze dne 15. 5. 2013, které bylo nazváno jako doplnění žaloby, vyhodnotil jako podání, jímž žalobkyně toliko doplňovala žalobní argumentaci, aniž by nepřipustně rozšiřovala žalobní body pro uplynutí lhůty k vymezení žalobních bodů ve smyslu ust. § 71 odst. 2 s. ř. s.

V projednávané věci šlo o posouzení otázky, zda ze strany správce daně a posléze i původního žalovaného byla oprávněně zamítnuta žádost žalobkyně podaná správcí daně dne 13. 4. 2011 o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen roku 2000 dle údajů uvedených v řádných daňových přiznáních za tato dvě zdaňovací období s odkazem na ust. § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „nový daňový řád“).

V daném případě mezi účastníky řízení není žádného sporu o tom, že správce daně po provedených vytykácích řízeních ve smyslu ust. § 43 starého daňového řádu původně stanovil platebními výměry ze dne 17. 9. 2003 daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty ve výši

91.143,-Kč za zdaňovací období září roku 2000 a ve výši 41.445,-Kč za zdaňovací období říjen roku 2000, a tedy odchýlně od daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za září roku 2000, které podala správci daně dne 25. 10. 2000, když v něm žalobkyně naproti tomu vykazala nadměrný odpočet ve výši 954.891,-Kč, a od daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za říjen roku 2000, které podala správci daně dne 27. 11. 2000, když v něm žalobkyně naproti tomu vykazala nadměrný odpočet ve výši 370.311,-Kč. Oba platební výměry sice potvrdil v rámci odvolacího řízení původní žalovaný rozhodnutími ze dne 11. 3. 2004 (ve vztahu ke zdaňovacímu období září roku 2000) a ze dne 24. 3. 2004 (ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen roku 2000), nicméně obě rozhodnutí původního žalovaného byla zrušena rozsudky Krajského soudu v Ústí nad Labem, a to ze dne 16. 1. 2007, č. j. 15 Ca 256/2006 – 9, (ve vztahu ke zdaňovacímu období září roku 2000) a ze dne 14. 3. 2007, č. j. 15 Ca 56/2007 – 8 (ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen roku 2000), pro vady řízení z důvodu nedostatečně zjištěného skutkového stavu a věci byly vráceny žalované straně k dalšímu řízení. Mezi účastníky řízení rovněž není žádného sporu o tom, že následně ze strany správce daně došlo k zastavení obou vyměřovacích řízení z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření ve smyslu ust. § 47 starého daňového řádu, a to rozhodnutími ze dne 23. 2. 2007 (ve vztahu ke zdaňovacímu období září roku 2000) a ze dne 11. 4. 2007 (ve vztahu ke zdaňovacímu období říjen roku 2000), aniž by tedy došlo k vydání platebních výměrů.

Stěžejní otázkou v předmětné věci je, zda v případě, kdy žalobkyně jakožto daňový subjekt podala daňová přiznání a následně byla správcem daně zahájena vytykácí řízení, přičemž tato vytykácí řízení neskončila vydáním pravomocných platebních výměrů (resp. 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 vykazání 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 se týkal přímo žalobkyně a 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 vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona [...]. Správce daně je tak po ukončeném vytýkacím 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 vytýkacího 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 vytýkací 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 vytýkací 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 vytýkací 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 vytýkací 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 vytýkacího 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 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 daném

případě z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně do daňových příznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen roku 2000, která tvoří nedílnou součást správního spisu, nezaznamenal konkludentní vyměření, když tak s ohledem na výše popsaný skutkový stav nehodlal učinit, přičemž v případě žalobkyně mohlo dojít ke konkludentnímu vyměření daně s ohledem na prekluzivní lhůtu nejpozději do 31. 12. 2003, 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 jednatel a současně společník žalobkyně byl rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 5 T 8/2007 – 997, který nabyl právní moci dne 9. 4. 2010, pravomocně odsouzen pro trestný čin zkrácení daně z přidané hodnoty dle ust. § 148 odst. 3 zákona č. 140/1961 Sb., trestní zákon, ve znění pozdějších předpisů, právě ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen roku 2000 ve stádiu pokusu, kterého se dopustil ve spolupachatelství s dalšími osobami jednatel a zároveň společník žalobkyně tím, že uplatnil nároky na odpočet daně z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období ze simulovaných zdanitelných plnění, čímž se pokusil neoprávněně zkrátit daň a vylákat výhodu na dani ve větším rozsahu a způsobit škodu České republice ve výši 1.046.034,-Kč ve vztahu k září roku 2000 a ve výši 409.200,-Kč ve vztahu k říjnu 2000. 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. vedle neoprávněného zkrácení daně i vylákání výhody na dani ve větším rozsahu, a tedy neoprávněného obohacení na úkor státu, v daňovém řízení – v daném případě vyplacení částek ve výši 954.891,-Kč za zdaňovací období září roku 2000 a ve výši 370.311,-Kč údajně představující oprávněně vykázané nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty za dotyčná zdaňovací období.

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 zkrácení daně pro neexistenci uskutečněného zdanitelného plnění ve výši deklarované správci daně, jako tomu bylo v případě jednatele a společníka žalobkyně, a to Bohumila Fulína, ml., jenž byl pravomocně odsouzen za spáchání trestného činu zkrácení daně z přidané hodnoty ve stádiu pokusu ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen roku 2000. 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 částkám 954.891,-Kč a 370.311,-Kč), kterých bylo dosaženo spácháním trestného činu. Je nepřijatelné, aby se v daném případě žalobkyně dovolávala nároku, který měl původ v protiprávním jednání svého jednatele a společníka,

které je dokonce kriminální povahy, a používala jej 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 pravomocném usnesení ze dne 4. 9. 2014, sp. zn. 4 To 51/2014.

Taktéž se žalobkyně 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 nálezem 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 žalobkyně nebyl vzhledem k výše uvedeným skutečnostem vyměřen žádný nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen roku 2000, a to ani konkludentně ve smyslu ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu, a proto

žalovaná strana legitimně uzavřela, že žádosti žalobkyně o vrácení daňových přeplatků na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen roku 2000 k datu podání žádosti, tj. ke dni 13. 4. 2011, nelze vyhovět, když na jejím osobním daňovém účtu neexistoval žádný vratitelný přeplatek.

Pro úplnost soud uvádí, že žalobkyně již v minulosti dne 15. 3. 2007 a dne 27. 4. 2007 podala žádosti o vrácení přeplatků na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen roku 2000, přičemž žalobkyně již tehdy argumentovala, že byly vyměřeny dle ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu. Správce daně obě dotyčné žádosti zamítl rozhodnutími ze dne 15. 5. 2007 a ze dne 28. 6. 2007, které původní žalovaný odvolacími rozhodnutími ze dne 21. 12. 2007 potvrdil, s tím, že v případě žalobkyně nedošlo k vyměření ve smyslu ust. § 46 odst. 5 starého daňového řádu. Zákonost těchto rozhodnutí pak potvrdil Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudcích ze dne 22. 12. 2009, č. j. 15 Ca 36/2008 - 32 a č. j. 15 Ca 35/2008 - 44, a následně i v rámci kasačního řízení Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 5. 5. 2010, č. j. 1 Afs 29/2010 - 66. Pro daný případ je pak podstatné i to, že žalobkyně vůči těmto soudním rozhodnutím podala ústavní stížnost, nicméně Ústavní soud ji odmítl pro zjevnou neopodstatněnost rozhodnutí ze dne 21. 10. 2010, sp. zn. III. ÚS 2203/10. Otázka vzniku přeplatků žalobkyně na dani z přidané hodnoty ve vztahu ke zdaňovacím obdobím září a říjen roku 2000 a jejího vrácení tak byla řešena správními soudy i Ústavním soudem v konkrétní věci, přičemž žalovaná strana se v předmětné věci neodklonila od předchozích názorů správních soudů včetně Ústavního soudu.

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 Tvarová