



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučera a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **Dukát, Náměšť nad Oslavou, spol. s r. o.** se sídlem Naloučany 36, zast. JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem se sídlem Těsnohlídkova 9, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13298/11-1303-703609,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalobce nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a stručný obsah rozhodnutí žalovaného

Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13298/11-1303-703609, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou (dále jen „správce daně“) ze dne 19. 4. 2011, č. j. 18558/11/333970707228.

Z rozhodnutí žalovaného plyne, že dne 7. 2. 2011 podal žalobce žádost o vrácení přeplatku vzniklého zaplacením dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2004 a 1. – 4. čtvrtletí 2005 ve výši 760 279 Kč společně s příslušenstvím. Dne 14. 2. 2011 podal další žádost o vrácení přeplatku DPH ve výši 150 985 Kč, a to na základě rozhodnutí o prominutí příslušenství. Správce daně vrátil dne 9. 3. 2011 žalobci dle ust. § 155 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) přeplatek DPH ve výši 137 817 Kč. K druhé žádosti správce daně žalobci sdělil, že jeho osobní daňový účet na DPH vykázal ke dni 8. 3. 2011 přeplatek, který však byl vrácen na základě jeho žádosti ze dne 7. 2. 2011. Správce daně následně postupoval dle ust. 155 odst. 3 daňového řádu a čekal, zda do 60 dnů ode dne podání žádosti nevznikne další vratitelný přeplatek. V této lhůtě však žalobci žádný vratitelný přeplatek na DPH nevznikl, a proto správce daně žádosti žalobce o vrácení přeplatku ve výši 150 985 Kč nevyhověl. Takový postup shledal žalovaný správným. Na základě daňové kontroly DPH správce daně vyměřil žalobci DPH za 4. čtvrtletí 2004 ve výši 129 647 Kč, 1. čtvrtletí 2005 ve výši 161 566 Kč, za 2. čtvrtletí 2005 ve výši 192 630 Kč, za 3. čtvrtletí ve výši 104 892 a za 4. čtvrtletí 2005 ve výši 116 682 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Rozhodnutím žalovaného byla snížena dodatečně vyměřená daň za 2. čtvrtletí 2005 o 11 218 Kč a za 4. čtvrtletí 2005 o 2 939 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného byla podána žaloba. Rozsudky zdejšího soudu z října 2010, sp. zn. 30 Ca 149/2008 (4. čtvrtletí 2004), 30 Ca 150/2008 (1. čtvrtletí 2005), 30 Ca 151/2008 (2. čtvrtletí 2005), 30 Ca 152/2008 (3. čtvrtletí 2005) a 30 Ca 153/2008 (4. čtvrtletí 2005) byla rozhodnutí žalovaného zrušena a vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Proti rozsudkům zdejšího soudu podal žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozhodnutím č. j. 1 Afs 21/2011-1009 ze dne 31. 5. 2011 zrušil rozsudky zdejšího soudu a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Byla tak obnovena platnost rozhodnutí žalovaného a dodatečné platební výměry nabyly právní moci. Výši přeplatku totiž mimo částku prominutého penále (prominuto penále ve výši 150 985 Kč rozhodnutím č. j. 2050/11/333970707228 ze dne 31. 1. 2011) ovlivnily i rozsudky zdejšího soudu, neboť v době rozhodování o žádosti byla rozhodnutí žalovaného zrušena. Částka doměřené daně tak vzrostla o 14 147 Kč, tedy o částku, o kterou byla původně daňová povinnost žalobce rozhodnutím žalovaného snížena (11 218 + 2 939 Kč). Vratitelný přeplatek pak zvýšila platba žalobce ze dne 29. 10. 2010 ve výši 3 571 Kč. Podle platné a účinné právní úpravy v roce vydání platebních výměrů, byla dodatečně vyměřená daň splatná v náhradní lhůtě 30 ti dnů ode dne doručení platebního výměru. Podané odvolání nemělo odkladný účinek, a proto nemohlo mít ani žádný vliv na splatnost dodatečně vyměřené daně.

II. Obsah žaloby

Žalobce namítal, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro absenci právní argumentace. K tomu uvedl, že na základě pravomocného rozhodnutí správce daně ze dne

31. 1. 2011, č. j. 2050/11/333970707228 bylo žalobci prominuto penále ve výši 150 985 Kč. Žalobci tak vznikl nárok na vrácení předmětného penále. Správce daně však svým rozhodnutím ze dne 19. 4. 2011, č. j. 18558/11/33390707228 rozhodl o vrácení přeplatku na DPH ve výši 137 817 Kč, což dle správce daně představuje nárok žalobce na vrácení penále. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný dále uvedl, že „...výši stavu ODÚ (osobního daňového účtu) ovlivnily i rozsudky Krajského soudu v Brně, kterými byla zrušena rozhodnutí o odvolání a vzrostla tak částka doměřené daně o 14 157 Kč, s čímž současně vzrostlo příslušenství daně o 2 582 Kč. Naopak platba ze dne 29. 10. 2010 (3 571 Kč) vratitelný přeplatek zvýšila ($150\,985 - 2\,582 + 3\,571 = 137\,817$)...“. Dle názoru žalobce není z uvedeného zřejmé a tedy ani přezkoumatelné, jakým způsobem rozsudky zdejšího soudu ovlivnily výši uplatněného nároku žalobce na vrácení DPH ve smyslu rozhodnutí správce daně ze dne 31. 1. 2011. Není zřejmé, z jakého důvodu byl nárok žalobce krácen.

Rozhodnutí žalovaného je rovněž vnitřně rozporné. Na jedné straně totiž přiznává rozhodnutím zdejšího soudu ve vztahu k uplatněnému nároku žalobce konstitutivní účinky. Na jiném místě odůvodnění však žalovaný výslovně konstatuje, že „...Nejvyšší správní soud rozhodl ve věcech kasačních stížností tak, že svým rozsudkem ze dne 31. 5. 2011, č. j. 1 AfS 21/2011-109 tyto rozsudky zrušil a tudíž byla obnovena platnost rozhodnutí o odvolání a dodatečné platební výměry nabyly právní moci...“. Dovolává-li se žalovaný účinků rozhodnutí Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech, rušících rozsudky zdejšího soudu ve směru obnovení účinků dříve zrušených rozhodnutí vlastních rozhodnutí, nemůže se dovolávat účinků těchto zrušených rozsudků. Žalobce je přesvědčen, že mu svědčí celý nárok na vrácení prominutého penále ve výši 15 985 Kč, tedy i na rozdíl mezi touto částkou a vyplacenou částkou ve výši 137 817 Kč. Byl-li nárok žalobce krácen, pak měl žalovaný vyčerpávajícím a přezkoumatelným způsobem odůvodnit, z jakého důvodu se tak stalo.

Nepřezkoumatelnost a vnitřní rozpornost spatřuje žalobce i v tom, že žalovaný měl žádosti žalobce v nesporné části vyhovět a zamítnout v té části, ve které ji považuje za nedůvodnou.

Dle názoru žalobce by se soud měl vypořádat i s právním názorem žalovaného ohledně účinnosti ust. § 143 odst. 5 daňového řádu na splatnost dodatečně vyměřené daně. Žalovaný totiž popírá aplikaci ustanovení na splatnost pravomocných výměrů, čímž v praxi zavádí dvojí účinky práva na typově shodné případy. Tím diskriminuje jednu skupinu účastníků právních vztahů ve vztahu k jiné skupině účastníků. Podle žalobce totiž nelze připustit, aby vedle sebe existovaly dvě skupiny plátců daně se stejně pravomocnými platebními výměry, kdy jedna skupina je povinna uhradit vyměřenou daň na základě nepravomocných platebních výměrů a druhá skupina má nárok na splatnost daně až v okamžiku právní moci platebního výměru.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl obdobné skutečnosti jako v napadeném rozhodnutí. Navrhl zamítnutí žaloby.

IV. Jednání před soudem

Při jednání před soudem žalobce především ve vztahu k posuzované věci zdůraznil, že ust. § 264 odst. 2 daňového řádu výslovně zakládá nerovnost subjektů, což je protiústavní a mělo by být důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí. Dále odkázal na skutečnosti uvedené v žalobě.

Žalovaný odkázal na rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Zdůraznil, že žádost žalobce byla zamítnuta, neboť v době podání žádosti a následujících 60 dnech nebyl na daňovém účtu evidován vratitelný přeplatek.

Soud neprovedl dokazování archívními sestavami daňového účtu žalobce z let 2010 a 2011, které navrhl žalovaný, neboť předmětem žalobních námitek nebylo zaevidování či naopak absence konkrétních plateb DPH na daňovém účtu žalobce.

V. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (ex offio), a vycházejí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Podle ust. § 155 odst. 1 daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně.

(2) Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.

(3) Pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhová, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky. Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci.

(4) Proti rozhodnutí správce daně o žádosti podle odstavců 1 a 2 se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení. Vyhová-li správce daně v plném rozsahu této žádosti, rozhodnutí

daňovému subjektu neoznamuje, pokud o to není v žádosti výslovně požádán. Za den vydání rozhodnutí o žádosti, které bylo v plném rozsahu vyhověno, a současně za den jeho oznámení daňovému subjektu se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.

(5) Je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku.

(6) Za den poukázání vratitelného přeplatku se považuje den, kdy došlo k jeho odepsání z účtu správce daně. Vratitelný přeplatek poukazuje správce daně v české měně ve výši, v jaké byl evidován, a to bezhotovostním převodem na účet vedený u poskytovatele platebních služeb nebo poštovním poukazem; v případě bezhotovostního převodu na účet vedený u poskytovatele platebních služeb mimo území států Evropské unie hradí náklady převodu daňový subjekt.

(7) Nepožádá-li daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku do 6 let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl, přeplatek zaniká a stává se příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který o něm evidoval.

Správce daně je tedy povinen vratitelný přeplatek vrátit, požádá-li o to daňový subjekt, a to ve lhůtě 30 dnů. V posuzovaném případě podal žalobce žádost o vrácení přeplatku dne 7. 2. 2011, ve výši 150 985 Kč. Správce daně rozhodl tak, že přeplatek na DPH, vykázaný ke dni 8. 3. 2011 ve výši 137 817 Kč vrátil žalobci postupem dle ust. § 155 odst. 2 a 6 daňového řádu (rozhodnutí správce daně o přeplatku ze dne 28. 3. 2011, č. j. 5800/11/333970707228). V rozhodnutí správce daně uvedl, že vrácený přeplatek neobsahuje DPH, která byla vyměřena za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2004 ve výši 129 647 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 13354/07/333970/7228 ze dne 12. 7. 2007), za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005 ve výši 161 566 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 13355/07/333970/7228 ze dne 12. 7. 2007), za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2005 ve výši 192 630 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 13356/07/333970/7228 ze dne 12. 7. 2007) za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 ve výši 104 892 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 13357/07/333970/7228 ze dne 12. 7. 2007) a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 ve výši 116 682 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 13358/07/333970/7228 ze dne 12. 7. 2007). Platební výměry jsou totiž stále vykonatelné a nebyly zrušeny ani rozsudky zdejšího soudu č. j. 30 Ca 149-153/2008. Vratitelný přeplatek proto neobsahuje ani příslušenství daně. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl (rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13297/11-1303-703609).

Správce daně následně svým rozhodnutím ze dne 19. 4. 2011, č. j. 18558/11/333970707222 nevyhověl žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani ve výši

150 985 Kč. Dle správce nemohl být žalobci žádný vratitelný přeplatek na DPH vrácen, neboť na jeho osobním účtu DPH není žádný evidován. Veškerý vratitelný přeplatek byl vrácen již dne 9. 3. 2011 na základě jeho žádosti doručené správci daně dne 7. 2. 2011. Odvolání žalovaný zamítl (rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13298/11-1303-703609). Rozhodnutí žalovaného je pak předmětem tohoto soudního přezkumu.

Soud se předně zabýval námitkou žalobce, že rozhodnutí žalovaného není přezkoumatelné v tom směru, jakým způsobem rozsudky Krajského soudu v Brně ovlivnily výši uplatněného nároku žalobce na vrácení DPH. Žalovaný ve svém rozhodnutí (str. 3, poslední odstavec) uvedl, že o odvolání proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům (citovány v předcházejícím odstavci rozhodnutí) rozhodl žalovaný dne 20. 5. 2008 (rozhodnutí č. j. 8067/08-1300-703609 – 4. čtvrtletí 2004, č. j. 8068/08-1300-703609 – 1. čtvrtletí 2005, č. j. 8069/08-1300-703609 – 2. čtvrtletí 2005, č. j. 8070/08-1300-703609 – 3. čtvrtletí 2005 a č. j. 8071/08-1300-703609 – 4. čtvrtletí 2005) tak, že snížil dodatečně vyměřenou daň za 2. čtvrtletí roku 2005 o 11 218 Kč a za 4. čtvrtletí roku 2005 o 2 939 Kč. V rozhodnutí rovněž uvedl, že rozsudky zdejšího soudu byla tato jeho rozhodnutí zrušena a tudíž vzrostla částka doměřené daně o 14 157 Kč, čímž současně vzrostlo i příslušenství daně o 2 582 Kč. Dle názoru soudu z rozhodnutí žalovaného lze dovodit, jak rozsudky zdejšího soudu ovlivnily výši vratitelného přeplatku. Je totiž zřejmé, že v době rozhodnutí o vratitelném přeplatku byly rozhodnutí žalovaného, kterým byla žalobci daňová povinnost snížena, zrušeny rozhodnutím zdejšího soudu, a proto musel správce daně vycházet z platebních výměrů, které byly v době jejich rozhodování vykonatelné (srov. ust. § 32 odst. 13, ve spojení s ust. § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků), tj. podané odvolání nemělo žádný vliv na splatnost dodatečně doměřené daně. Zákon o správě daní a poplatků totiž umožňoval správci daně vymáhat splatnou daň ještě před nabytím právní moci rozhodnutí, kterým je daň vyměřena nebo doměřena, když podanému odvolání obecně nepřiznává odkladný účinek. Bylo tedy třeba vycházet z toho, že rozhodnutími žalovaného snížená částka DPH za 2. čtvrtletí roku 2005 ve výši 11 218 Kč a za 4. čtvrtletí roku 2005 ve výši 2 939 byla v době existence těchto rozhodnutí žalovaného, tj. před jejich zrušením zdejším soudem, evidována na osobním účtu žalobce jako přeplatek, neboť o tyto částky byla snížena jeho daňová povinnost k DPH vyměřená dodatečnými platebními výměry správce daně. Po zrušení rozhodnutí žalovaného č. j. 8069/08-1300-703609 – 2. čtvrtletí 2005 a č. j. 8071/08-1300-703609 – 4. čtvrtletí 2005 zdejším soudem se tyto částky staly daňovým nedoplatkem, neboť bylo nutno opětovně vycházet z předmětných platebních výměrů, kdy jimi celkově vyměřená DPH za 4. čtvrtletí roku 2004 až 4. čtvrtletí roku 2005 byla o tyto částky vyšší. O tento nedoplatek pak bylo nutno snížit existující vratitelný přeplatek. Žalovaný v rozhodnutí rovněž svou úvahu vyjádřil aritmetickým způsobem, neboť od žalobcem požadovaného přeplatku ve výši 150 985 odečetl 14 157 Kč (částka, o kterou byla snížena daňová povinnost žalobce rozhodnutími žalovaného, ke které však nebylo možno přihlížet, neboť předmětná rozhodnutí byla v době rozhodování správce daně o přeplatku zrušena rozsudky zdejšího soudu), dále odečetl 2 582 Kč (částka o níž vzrostlo příslušenství daně, neboť nebylo možno vycházet z žalovaným snížené daňové povinnosti), k tomu připočetl platbu ze dne 29. 10. 2010 ve výši 3 571 Kč. Dospěl tak k částce 137 817 Kč, která již byla žalobci vrácena rozhodnutím správce daně ze dne 28. 3. 2011, č. j. 5800/11/333970707228. Žalovaný tedy srozumitelným způsobem vyložil, že vratitelný přeplatek již byl vrácen předcházejícím rozhodnutím správce daně ze dne 28. 3. 2011 a z jakého důvodu nemohl být žalobci vrácen vratitelný přeplatek ve výši požadované v jeho

žádosti doručené správci daně dne 14. 2. 2011. Soud dále k věci uvádí, že námitky směřující proti výši vráceného přeplatku měl žalobce spíše uplatnit proti rozhodnutí, kterým mu byl vrácen přeplatek ve výši 137 817 Kč. Ani při jednání žalobce nekonkretizoval, které platby byly případně na jeho daňovém účtu nesprávně zaznamenány a mohly tak ovlivnit výši vratitelného přeplatku. S ohledem na výše uvedené soud neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné z žalobcem uváděných důvodů.

Soud se neztotožnil ani s námitkou, že by rozhodnutí žalovaného bylo vnitřně rozporné, neboť se na jedné straně dovolává účinků Nejvyššího správního soudu o kasačních stížnostech rušících rozsudky krajského soudu ve směru obnovení účinků dříve zrušených vlastních rozhodnutí, a proto se na druhé straně nemůže dovolávat účinků těchto zrušených rozhodnutí. K tomu soud uvádí, že v době rozhodování správce daně byla předmětná rozhodnutí žalovaného (viz výše) pravomocně zrušena rozsudky zdejšího soudu sp. zn. 30 Ca 149-153/2008 a správce daně proto z nich při rozhodování o vrácení přeplatku nemohl vycházet. Tato skutečnost není v rozporu s tím, že v době rozhodování žalovaného byly rozsudky zdejšího soudu zrušeny rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2011, č. j. 1 Afs 21/2011-109, čímž došlo k „obživnutí“ rozhodnutí žalovaného (k tomu srov. rozhodnutí Rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 2 Ans 3/2006-49, publikováno pod č. 1255/2007 Sb. NSS). Při posouzení toho, zda lze vrátit přeplatek, je totiž rozhodující stav v době vydání rozhodnutí správce daně. V předcházejícím odstavci soud vyložil, jak zrušení rozhodnutí žalovaného zdejším soudem ovlivnila výši vratitelného přeplatku. Na výši vratitelného přeplatku pak již nemohlo mít vliv, pokud v době rozhodnutí žalovaného byly rozsudky zdejšího soudu zrušeny Nejvyšším správním soudem. Tato námitka však nemůže být ani důvodná, protože v době vydání napadeného rozhodnutí správce daně neměl žalobce na daňovém účtu evidován žádný vratitelný přeplatek.

Žalobce dále namítal, že žalovaný byl povinen rozhodnout o žádosti žalobce tak, že jí vyhová v nesporné části a zamítne v části, ve které ji považuje za nedůvodnou. Žalobce se svou žádostí, doručenou správci daně dne 14. 2. 2011, domáhal vrácení přeplatku ve výši 150 985 Kč. Ve výroku rozhodnutí o přeplatku ze dne 19. 4. 2011 je pak mj. uvedeno „...rozhodl na základě žádosti výše uvedeného daňového subjektu o vrácení přeplatku doručeného správci daně dne 14. 2. 2011, takto: Požadavku na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 150 985 Kč se nevyhovuje“. Správce daně rozhodl o celém předmětu řízení, který byl vymezen žalobcem požadovanou částku dle jeho žádosti doručené správci daně dne 14. 2. 2011. Svým zamítavým rozhodnutím vyčerpal celý návrh žalobce. Soud proto neshledal jeho námitku důvodnou.

Žalobce rovněž namítal, že žalovaný popírá aplikaci ust. § 143 odst. 5 d. ř., platného od 1. 1. 2001, ve vztahu ke splatnosti dodatečně vyměřené daně, čímž v praxi zavádí dvojí účinky práva na typově shodné případy a tím i diskriminaci jedné skupiny účastníků právních vztahů ve vztahu k jiné skupině osob. K tomu soud uvádí, že platební výměry na dodatečně vyměření daně byly vydány v roce 2007. Tudíž bylo třeba vycházet z platné a účinné úpravy v roce 2007, tj. zákona o správě daní a poplatků. Jak je uvedeno výše, daň byla splatná ve lhůtě 30 dnů od doručení platebního výměru (§ 46 odst. 7), aniž by platební výměr musel nabýt právní moci. Dle ust. § 264 odst. 2 daňového řádu, věty první, právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí

účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány; to platí i pro plné moci uplatněné přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona s tím, že jejich účinky se posuzují podle tohoto zákona. Soud připomíná, že rozsudky zdejšího soudu byly zrušeny rozhodnutí žalovaného, čímž platební výměry sice nebyly pravomocné, ale na jejich splatnosti se nic nezměnilo. Zůstala tedy zachována 30 denní lhůta. Soud nenašel oporu pro výklad žalobce v tom směru, že by v důsledku zrušení rozhodnutí žalovaného soudem vznikl institut náhradní splatnosti daně ve lhůtě 15 dnů od právní moci dodatečného platebního výměru (§ 143 odst. 5 daňového řádu). Dle názoru soudu z toho, že v důsledku přijetí daňového řádu došlo ke změně splatnosti daně, nelze dovodit, že by docházelo k diskriminaci určitých subjektů. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 10. 2013, č. j. 5 Afs 22/2012-36 mj. uvedl: „Ústavní soud již v celé řadě svých rozhodnutí (např. i stěžovatelem uvedené nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02 a ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 9/95) vyložil obsah ústavního principu rovnosti tak, že rovnost je kategorie relativní, jež vyžaduje odstranění neodůvodněných rozdílů. Zásadě rovnosti v právech dle článku 1 Listiny je proto třeba rozumět tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle, neplatí z ní však závěr, že by každému muselo být přiznáno jakékoli právo.

Rovněž mezinárodní instrumenty o lidských právech a mnohá rozhodnutí mezinárodních kontrolních orgánů vycházejí z toho, že ne každé rozdílné zacházení s různými subjekty lze kvalifikovat jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání se subjekty jinými. Aby k porušení došlo, musí být splněno několik podmínek: s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, se zachází rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup.

Zdejší soud se ztotožňuje s nálezem Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 47/04, podle kterého „obecně lze říci, že „nerovnost“, tj. jiný právní režim pro účastníky již existujících právních vztahů na straně jedné a jiný pro účastníky vztahů nově vznikajících na straně druhé, nastává v podstatě vždy, když se změní právní úprava. Zrušení staré a přijetí nové právní úpravy je nutně spojeno se zásahem do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo. Tento zásah je oprávněn tehdy, jde-li o ochranu jiného veřejného zájmu či základního práva a svobody. Posuzování tohoto konfliktu se musí řídit hlediskem proporcionality.“

Z výše uvedeného nálezu Ústavního soudu plyne, že proporcionalitu lze přitom charakterizovat tak, že vyšší stupeň intenzity veřejného zájmu, resp. ochrany základních práv a svobod odůvodňuje vyšší míru zásahu do principů rovnosti a ochrany důvěry občana v právo. Platí tu zároveň maxima, příkazující v případě omezení základního práva, resp. svobody šetřit jeho podstatu a smysl (čl. 4 odst. 4 Listiny).

K problematice diskriminace se dále vyjádřil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012-61, kde uvedl:

„34. Při posouzení této námitky Nejvyšší správní soud vyšel především z judikatury Ústavního soudu (viz zejm. nálezy ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11 a judikatura citovaná v bodě 74 tohoto nálezu), podle níž je rovnost relativní kategorií, která vyžaduje

odstranění neodůvodněných rozdílů. Právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle, ze zásady rovnosti však neplyne závěr, že by každému muselo být přiznáno jakékoliv právo. Jinými slovy, ne každé nerovné zacházení s různými subjekty lze hodnotit jako porušení principu rovnosti, tedy jako protiprávní diskriminaci jedněch subjektů ve srovnání s jinými subjekty. V případě tvrzeného nerovného zacházení je proto nutné zabývat se otázkou, zda se jedná o rozdílné zacházení se subjekty nacházejícími se ve srovnatelných situacích a zda je toto rozdílné zacházení ospravedlnitelné, a tedy souladné s ústavním pořádkem.

35. Meze přípustného odlišného zacházení sahají v závislosti na předmětu regulace a rozlišovacím kritériu od pouhého zákazu libovůle až k přísnému posouzení testem proporcionality. V oblasti hospodářských práv zákonodárce zpravidla má široký prostor k uplatnění své představy o přípustných mezích odlišného zacházení.

36. Konkrétně v oblasti daňového práva pak Ústavní soud požaduje pouze, aby zákonodárce podložil své rozhodnutí „objektivními a racionálními kritérii“ (viz náleze ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92). Úzký rozsah přezkumu Ústavní soud potvrdil také např. v nálezu ze dne 23. 6. 2004, sp. zn. II. ÚS 644/02, podle něhož význam čl. 11 odst. 5 Listiny spočívá „zejména v deklaraci toho, že ukládání daní a poplatků je v principu v souladu s ústavním pořádkem, a není tedy neústavním zásahem do jiných základních práv včetně práva vlastnického (pokud tím ovšem není popřena jejich podstata či smysl čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod). Aby však zdanění bylo ústavně konformní, musí se především opírat o zákon. Jiné hmotněprávní podmínky ústavní právo nepředepisuje. Tím je také relativně úzce vymezen rozsah, v jakém Ústavní soud může přezkoumávat ukládání konkrétních daní a poplatků.“

37. K metodologii přezkumu ústavnosti zákonné úpravy daní se Ústavní soud vyjádřil také v nálezu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, podle něhož je třeba použít zásadu proporcionality v užším smyslu, tedy ve smyslu vyloučení pouze extrémní disproportionality. Ústavní přezkum v oblasti daní zahrnuje dále posouzení dodržení ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické rovnosti (plynoucí z požadavku vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, čl. 1 Listiny), tak i akcesorické rovnosti v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny.

38. Na uvedenou judikaturu Ústavní soud navázal plenárním nálezem ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08, v němž potvrdil, že při zkoumání ústavnosti daní (zde konkrétně ustanovení zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění před novelizací provedenou zákonem č. 420/2003 Sb.) je třeba vycházet ze zásady proporcionality v užším smyslu a zkoumat případné porušení zákazu extrémní disproportionality ve spojení s kritérii, která vyplývají z ústavního principu rovnosti (bod 49).

39. Vymezení daňového zatížení je z velké části ponecháno na rozhodnutí zákonodárce, který za něj nese politickou odpovědnost. Zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li

k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu, který porušuje čl. 4 odst. 4 Listiny, anebo dojde-li k porušení principu rovnosti v jeho akcesorické nebo neakcesorické podobě (body 53 a 57).

40. Podle Ústavního soudu zdanění nebude považováno za svévolné a rozporné s principem neakcesorické rovnosti, pokud existují podstatné rozdíly, které činí posuzované skupiny nesrovnatelnými. Daňový režim nestejných věcí a nestejných procesů totiž nelze upravit stejně (bod 56).

41. Obdobný přístup zastává také Evropský soud pro lidská práva (dále jen „ESLP“), který v oblasti zdanění přiznává státům širokou míru legislativní tolerance. Zdanění představuje sice zásah do vlastnického práva, ale tento zásah je obecně ospravedlněn v čl. 1 odst. 2 Protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a svobod (viz také rozhodnutí o přijatelnosti ze dne 20. 9. 2005, *CBC-Union, s. r. o., proti České republice*, stížnost č. 68741/01). Při přezkumu tvrzeného porušení ochrany vlastnického práva ve smyslu čl. 1 Protokolu č. 1 ESLP zpravidla neprovádí plný (třístupňový) test proporcionality, ale omezuje posouzení pouze na požadavek racionality, tedy absence zjevné nepřiměřenosti (viz např. rozsudek ze dne 21. 10. 2010, *Benet Czech, spol. s r. o., proti České republice*, stížnost č. 31555/05, body 36 až 40; blíže viz též Kmec J. a kol. *Evropská úmluva o lidských právech*. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 1278 a násl.). Pokud stát nepřekročil míru pro vlastní uvážení stanovenou v čl. 1 Protokolu č. 1, ESLP již nepřísluší posuzovat, zda zvolené řešení bylo tím nejlepším možným řešením nebo zda bylo možné přijmout jiné (mírnější) řešení (viz např. rozsudky ze dne 21. 2. 1986, *James a další proti Spojenému království*, stížnost č. 8793/79, bod 51, nebo ze dne 19. 12. 1989, *Mellacher a další proti Rakousku*, stížnosti č. 10522/83 a další, bod 53).“

Exitující splatnost daně podle staré a nové právní úpravy podle názoru soudu nezakládá nerovnost subjektů v tom směru, že by docházelo k jejich diskriminaci. Daňové subjekty znaly původní úpravu, nebyla pro ně překvapivá a museli akceptovat to, že daň je splatná, aniž by platební výměr nabyl právní moci. Soud souhlasí s tím, že přiznání odkladného účinku odvolání dle daňového řádu a tím navázání splatnosti i na právní moc rozhodnutí odvolacího orgánu poskytuje daňovému subjektu větší komfort v úhradě daně až po případném rozhodnutí odvolacího orgánu. Dle názoru soudu aplikace přechodného ustanovení § 264 odst. 2 daňového řádu je odůvodněna i veřejným zájmem na tom, aby již uhrazené daňové povinnosti nemusely být daňovým subjektům vráceny zpátky s možným rizikem jejich následného neuhrazení v případě negativního rozhodnutí o odvolání a zániku daňového subjektu, jeho insolvence či nedostatku finančních prostředků. Naopak pro daňové subjekty, jimž byl vydán platební výměr podle zákona o správě daní a poplatků, se situace nemění. Soud tedy i s ohledem na výše citovanou judikaturu nedospěl k závěru, že by se jednalo o porušení rovnosti, tedy protiprávní diskriminaci jedné skupiny subjektů vůči druhé skupině subjektů. Proto ani soud neshledal důvod k předložení věci k posouzení Ústavnímu soudu dle ust. § 95 Ústavy.

V. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu

nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní agendy nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 24. 2. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu