



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Michaely Bejčkové a Mgr. Aleny Krýlové v právní věci žalobce J. D., proti žalovanému Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, 110 00 Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 29. 6. 2009, č. j. 8676/09-1500-106794,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 6. 2009, č. j. 8676/09-1500-106794, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 9200 Kč do rukou jeho zástupce Ing. Zdeňka Burdy, daňového poradce, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

Odůvodnění:

Dne 27. 4. 2009 rozhodl Finanční úřad pro Prahu 5 ve věci žalobcovy žádosti o přeplatek na dani z přidané hodnoty a na penále a vrátil mu přeplatek ve výši 66 285 Kč (z toho částka přeplatku na dani činila 43 607 Kč, zbývající část tvořilo penále).

Žalobce se proti rozhodnutí odvolal (se stejnými argumenty jako později v žalobě); jeho odvolání však žalovaný zamítl dne 29. 6. 2009. Uvedl, že v daňovém přiznání za IV. čtvrtletí roku 2000 žalobce vykázal nadměrný odpočet ve výši 306 193 Kč; ten mu nebyl vrácen, neboť správce daně zahájil vytýkácí řízení a dne 22. 3. 2002 vydal platební výměr na částku nadměrného odpočtu ve výši 38 893 Kč. K žalobcovu odvolání byl platební výměr změněn rozhodnutím ze dne 10. 11. 2003 tak, že žalobci byla vyměřena daňová povinnost ve výši 43 607 Kč. Proti tomuto rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu k Městskému soudu v Praze (ta byla zamítnuta) a poté kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu. NSS vyhověl kasační stížnosti a městský soud nato zrušil rozhodnutí o odvolání (rozsudkem ze dne 29. 12. 2008, č. j. 6 Ca 347/2008-124). Finanční ředitelství v návaznosti na to dne 19. 2. 2009

zrušilo platební výměr ze dne 22. 3. 2002 s tím, že daň za IV. čtvrtletí 2000 již nelze pravomocně vyměřit z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty; řízení tak bylo zastaveno. Následně byla žalobci k jeho žádosti o přeplatek vrácena částka nezákonně vyměřené daně (43 607 Kč) spolu s penále (22 678 Kč).

Žalovaný ve svém rozhodnutí poukázal na to, že vratitelný přeplatek vzniká v den, ve který (ke kterému) je daň vyměřena úkonem správce daně [§ 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“)]. U žalobce přitom daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2000 nebyla vyměřena v souladu s podaným daňovým přiznáním (konkludentně) podle § 46 odst. 5 daňového řádu: ostatně řízení ve věci této daně bylo po proběhlých soudních řízeních zastaveno právě proto, že lhůta pro vyměření daně již uplynula, a nebylo už tak možné napravovat pochybení správce daně spočívající v nekonkrétní výzvě k zahájení vytykácího řízení. Žádné ze soudních rozhodnutí se přitom nezmínilo o tom, že tu snad mohlo dojít ke konkludentnímu vyměření daně. To, že nyní již nelze daň vyměřit, jde na vrub plynutí času, nikoli nečinnosti správce daně.

Žalobce v žalobě shrnul dosavadní úkony finančních orgánů i rozhodnutí soudů. Finanční orgány podle žalobce vycházejí z předpokladu, jako by uvedené zdaňovací období vůbec neexistovalo; jsou ochotny žalobci vrátit částku 43 607 Kč (kladná daňová povinnost vyměřená dne 10. 11. 2003) a penále, což by ale znamenalo, že by žalobce nedostal uhrazen nadměrný odpočet DPH ve výši 306 193 Kč. Žalobce však řádně podal daňové přiznání, a nadměrný odpočet byl tak konkludentně vyměřen dne 25. 1. 2001: vytykácí řízení, z něhož vzešlo následně zrušené rozhodnutí ze dne 10. 11. 2003, bylo totiž zahájeno nezákonně. Jak konstatovaly soudy v této věci, správce daně nevyjádřil při zahájení vytykácího řízení žádné konkrétní pochybnosti o údajích uvedených v daňovém přiznání (zejména tedy o výši nadměrného odpočtu); v takovém případě nastupuje § 46 odst. 5 daňového řádu. Náзор, podle něž daň nebyla nikdy vyměřena a v důsledku uplynutí prekluzivních lhůt ji již nelze nikdy vyměřit, by způsobil absurdní situaci: pokud by správce daně protahoval svou nečinností nebo nezákonným postupem vytykácí řízení tak dlouho, že tím způsobí uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, znemožnil by tím vyměření daně ve výši uvedené v daňovém přiznání. Jelikož však nezákonná rozhodnutí o vyměření DPH za IV. čtvrtletí roku 2000 byla zrušena, náleží žalobci částka 306 193 Kč (výše nadměrného odpočtu v daňovém přiznání) + 43 607 Kč (daňová povinnost vyměřená posléze zrušeným rozhodnutím) = 349 800 Kč. Žalobce proto navrhl, aby soud zrušil napadené rozhodnutí i rozhodnutí vydané v I. stupni a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na svých závěrech a navrhl zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že konkludentní vyměření podle § 46 odst. 5 daňového řádu je možné jen tehdy, pokud správce daně nemá pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání; tak tomu ale v žalobcově věci nebylo (ostatně během vytykácího řízení žalobce neunesl vlastní důkazní břemeno).

Žalobce v replice upozornil na názory, podle nichž by se celá situace měla řešit v režimu náhrady škody způsobené při výkonu veřejné moci podle zákona č. 82/1998 Sb.; z opatrnosti proto takovou žalobu podal. O důvodnosti své správní žaloby je však stále přesvědčen, i s ohledem na nálezy Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 3244/09 ze dne 10. 3. 2011. Ústavní soud zde dospěl k závěru, že pokud z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně nebylo uzavřeno vytykácí řízení – tj. daň nebyla pravomocně vyměřena – nemůže to jít k tíži daňovému subjektu.

Žaloba je důvodná.

Žalobce se ve své argumentaci opírá o § 46 odst. 5 daňového řádu: *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. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.* Žalobce tvrdí, že pokud sice v minulosti bylo zahájeno vytykáací řízení a daň byla vyměřena platebním výměrem, ale výzva k zahájení vytykáacího řízení byla později v řízení před soudem označena za nezákonnou, je třeba považovat za nezákonné celé vytykáací řízení včetně jeho výsledku a pohlížet na věc tak, jako by vytykáací řízení vůbec nebylo zahájeno a neproběhlo; v takovém případě pak byla daň vyměřena konkludentně v souladu s daňovým přiznáním. Žalovaný je naopak přesvědčen, že ačkoli soud považoval vytykáací řízení za nezákonné a z tohoto důvodu zrušil rozhodnutí žalovaného o dani, nelze tím zpětně popřít skutečnost, že vytykáací řízení zahájeno bylo (byť nezákonně), a daň tedy nemohla být vyměřena konkludentně.

Otázkou vztahu vytykáacího řízení ke konkludentnímu vyměření daně se v minulosti již zabýval jak Nejvyšší správní soud, tak Ústavní soud. NSS ve svém rozhodnutí ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006-57 (publikováno pod č. 1872/2009 Sb. NSS) dospěl k závěru, že zahájení vytykáacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 daňového řádu; správce daně je tak po ukončeném vytykáacím 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. NSS zdůraznil, že nadměrný odpočet vzniká až vyměření; jeho uvedení v daňovém přiznání nemá automaticky za následek jeho vznik.

V rozhodnutí ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008-81, NSS zopakoval, že konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň odchyluje od daně uvedené v přiznání či nikoli, musí předcházet úvaha správce daně. Zahájí-li správce daně po podání daňového přiznání vytykáací řízení a provádí další úkony, jimiž ověřuje výši deklarované daňové povinnosti, již tímto konáním jednoznačně dává najevo, že nenastal stav, kdy bude podané daňové přiznání akceptovat, a vyměří daň v daňovém subjektem deklarované výši. Pro závěr o tom, zda správce daně v určitém období při vyměření daně postupoval dle § 46 odst. 5 citovaného zákona, či nikoli, je přitom zcela bez významu, že úkony správce daně byly později označeny za nezákonné (v odvolacím řízení či před správním soudem). Podle NSS je v rozporu se zásadou předvídatelnosti a právní jistoty měnit právní stav, který v důsledku určitých zákonem stanovených skutečností již nastal.

Ani v jedné z těchto věcí se však neřešila situace, kdy sice bylo zahájeno vytykáací řízení a něm byla vyměřena daň, ovšem rozhodnutí o vyměření daně bylo následně zrušeno pro nezákonnost, a jelikož již uplynula lhůta k vyměření daně podle § 47 daňového řádu, nebylo možno rozhodnout o vyměření daně znovu.

Touto otázkou se zabýval NSS ve svém rozhodnutí ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 73/2009-110. Řešil zde situaci, v níž účastník podal daňové přiznání k DPH, ve kterém uplatnil nárok na nadměrný odpočet; správci daně vznikly pochybnosti o správné výši daně a zahájil vytykáací řízení, v němž účastník neunesl důkazní břemeno, a byl mu tak vyměřen nadměrný odpočet ve výši o několik řádů nižších, než původně požadoval. K žalobě účastníka však krajský soud toto rozhodnutí správce daně zrušil; poté, co proběhlo nové vytykáací řízení se stejným výsledkem, byl nově vydaný platební výměr zrušen v odvolacím řízení, neboť již uplynula lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 daňového řádu. Účastník pak žádal od správce daně vrácení přeplatku ve výši původně nárokováného nadměrného odpočtu. Správce

daně v obou stupních jeho žádosti nevyhověl, stejně tak krajský soud zamítl jeho žalobu a Nejvyšší správní soud zamítl jeho kasační stížnost. NSS ve svém rozhodnutí setrval na tom, že dokud není nadměrný odpočet vyměřen, není autoritativně stvrzena jeho výše, kterou daňový subjekt deklaroval v přiznání k dani. Nebyla-li takto daňová povinnost vyměřena, nemohl ani vzniknout přeplatek na dani. NSS uznal, že tento stav je nežádoucí, nicméně je nutno trvat na tom, že pokud již jednou bylo zahájeno vytýkácí řízení, představuje to absolutní překážku pro konkludentní vyměření daně – i v takové situaci, kdy po zahájení vytýkácího řízení nebyla daň v důsledku uplynutí zákonných lhůt vyměřena vůbec. Pokud se účastník domnívá, že mu tímto postupem správce daně vznikla škoda, může se domáhat náhrady škody způsobené nesprávným úředním postupem ve smyslu zákona č. 82/1998 Sb.

Proti rozsudku NSS ve věci 9 Afs 73/2009 však účastník podal ústavní stížnost; o ní rozhodl Ústavní soud nálezem ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, tak, že shledal porušení účastníkova práva na spravedlivý proces a zrušil jak napadený rozsudek NSS, tak i jemu předcházející rozsudek krajského soudu. Podle něj není vyloučeno aplikovat pravidlo obsažené v § 46 odst. 5 daňového řádu i v situaci, kdy ve věci bylo zahájeno vytýkácí řízení, ve kterém však z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně nebyla daň pravomocně vyměřena. V takovém případě zde totiž také neexistuje vyměřená daň, která by se odchylovala od daně uvedené v daňovém přiznání. Jedině tento výklad je přitom ústavně konformní, protože pokud z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně nebylo vytýkácí řízení uzavřeno a daň nebyla vyměřena, nemůže to jít k tíži daňového subjektu.

V nyní projednávané věci nastala prakticky stejná situace jako ve věci, kterou se zabýval NSS pod sp. zn. 9 Afs 73/2009 a následně Ústavní soud pod sp. zn. I. ÚS 3244/09: vytýkácí řízení bylo sice zahájeno a byl vydán platební výměr, ten byl však následně zrušen a nový již nebylo možno vydat. S ohledem na právě citovaný nálezn Ústavního soudu se tu nemůže uplatnit dosud akceptovaná judikatura NSS; naopak je nutno dát žalobci za pravdu v tom, že pokud tu není platební výměr, kterým by daň byla vyměřena odlišně od daňového přiznání, platí, že daň byla vyměřena konkludentně. Podstatné tedy není, zda bylo po podání daňového přiznání zahájeno vytýkácí řízení, ale zda tu ohledně příslušné daně existuje platební výměr, který byl vydán po právu – tedy mu buď svědčí presumpce správnosti, nebo byl přezkoumán ve správním či soudním řízení a shledán zákonným. Žádá-li daňový subjekt o vrácení přeplatku na dani ve výši původně nárokováného nadměrného odpočtu v situaci, kdy dříve vydaný platební výměr na daň byl zrušen, je s ohledem na názor Ústavního soudu nutné nahlížet na věc tak, jako byl platební výměr nebyl nikdy vydán. Právě to nastalo i v žalobcově věci; městskému soudu tak nezbyvá než souhlasit se žalobcem.

Žalobce se svými námitkami tedy uspěl; soud proto zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalobce v žalobce žádal i zrušení rozhodnutí I. stupně; k tomu však soud nespátřuje důvod. Takový postup není standardní a užívá se spíše v případech, kdy je již v soudním řízení zřejmé, že rozhodnutí ve věci nebude moci být vůbec vydáno: tak je tomu typicky při uplynutí lhůt pro vyměření daně nebo pro rozhodnutí o správním deliktu. V zásadě je však na místě ponechat další strategii procesního postupu přímo na žalovaném, který ostatně nemusí rozhodnutí vydané v I. stupni vždy rušit, ale může je i sám napravit.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci úspěch, a žalovaný je tak povinen zaplatit mu náklady řízení o žalobě, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku (2000 Kč) a z odměny daňového poradce za tři úkony právní služby – převzetí zastoupení a dvě podání k soudu (3 x 2100 Kč) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif), včetně náhrady hotových výdajů (3 x 300 Kč) podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu a § 35 odst. 2 s. ř. s., celkem tedy 9200 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

V Praze dne 10. října 2012

JUDr. Eva Pechová v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková