



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Ing. Viery Horčicové a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce **ALKOM Security, a.s.**, se sídlem V Holešovičkách 10/1446, zast. Janem Horešovským, daňovým poradcem se sídlem Senovážné náměstí 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6.10.2010, čj. 12851/10-1300-105683,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 6.10.2010, čj. čj. 12851/10-1300-105683, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 9.200,- Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Jana Horešovského, daňového poradce.

Odůvodnění

Žalobce se podanou žalobou domáhá přezkoumání rozhodnutí žalovaného uvedeného v záhlaví, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8, (dále jen "správce daně") ze dne 12. 9. 2006 pod č.j. 215770/06/008512/7999, kterým bylo zrušeno rozhodnutí - platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2003. Platebním výměrem byl vyměřen nadměrný odpočet v částce 561 682,- Kč oproti nadměrnému odpočtu vykázanému žalobcem v daňovém přiznání v částce 671 720,- Kč.

K skutkovým okolnostem případu žalobce uvedl: Dne 12.12.2003 byla správcem daně vydána výzva č.j. 240980/008512/7999, kterou správce daně zamýšlel zahájit vytýkácí řízení k daňovému přiznání žalobce k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen roku 2003 dle § 43 zákona č. 337/1992 o správě daní a poplatků (dále jen „d.ř.“) Tato výzva však postrádala uvedení konkrétních pochybností, jež je správce daně povinen sdělit daňovému subjektu. Přesto po vydání této výzvy bylo provedeno „údajné“ vytýkácí řízení, na jehož základě byl správcem daně dne 12. 9. 2006 vydán platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2003 pod č.j. 215770/06/008512/7999, kterým byl vyměřen nadměrný

odpočet v částce 561 682,- Kč oproti nadměrnému odpočtu vykázanému žalobcem v daňovém přiznání v částce 671 720,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobce odvolal. Odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím č.j. FŘ-18420/13/06, ze dne 8. 12. 2006, doručeným žalobci dne 12. 12. 2006. Toto rozhodnutí o odvolání bylo žalobcem dne 12. 2. 2007 napadeno žalobou u Městského soudu v Praze, který svým rozsudkem sp. zn. 6 Ca 37/2007, ze dne 1. 7. 2010, doručeným žalobci dne 3.9.2010, rozhodnutí o odvolání zrušil právě pro nezákonnost výzvy č.j. 240980/008512/7999, kterou mělo být zahájeno vytýkáací řízení, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Po zrušení rozhodnutí o odvolání se tedy věc vrátila do fáze odvolacího řízení o odvolání o rozhodnutí ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za říjen 2003, které podle odůvodnění rozsudku sp. zn. 6 Ca 37/2007 bylo nezákonné, neboť k jeho vydání došlo na základě dokladů, které byly shromážděny mimo jakékoliv řízení. Na tento rozsudek reagoval žalovaný vydáním nového rozhodnutí, které je nyní napadeno žalobou, jímž rozhodl o zrušení platebního výměru č.j. 215770/06/008512/7999. V tomto rozhodnutí žalovaný uvedl, že *"další řízení však již pro marné uplynutí lhůty dle § 47 ZSDP nelze provést a daň tak není možné v zákonné lhůtě pravomocně vyměřit"*.

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného z následujících skutkových a právních důvodů:

Rozhodnutí žalovaného je nezákonné z důvodu marného uplynutí lhůty dle § 47 d.ř. Po marném uplynutí lhůty žalovaný neměl postupovat dle § 50 odst. 6 d.ř. a platební výměr zrušit, ale podle § 27 odst. 1 písm. d) d.ř. a odvolací řízení zastavit. Žalobce s odkazem na čl. 2 odst. 3 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústavy České republiky, a čl. 2 odst. 2 usnesení předsednictva České národní rady ze dne 16. prosince 1992 o vyhlášení Listiny základních práv a svobod jako součásti ústavního pořádku České republiky (publikováno ve Sbírce zákonů České republiky pod č. 2/1993 Sb.), konstatoval, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví, a žalovaný v zákoně o správě daní a poplatků (v § 27) vymezen přesný procesní postup dopadající na danou situaci, kterým se byl povinen řídit. Institut zastavení řízení je institutem, jehož podmínky použití musí správní orgán ve smyslu zásady oficality přezkoumávat z úřední povinnosti, a v případě, že některá ze zde taxativně vymezených situací nastane, musí správní orgán přistoupit k zastavení řízení, tedy rozhodnutí nikoliv ve věci samé. V případě prekluze práva vyměřit daň, tedy případě zmeškání zákonné lhůty dle ust. § 27 odst. 1 písm. d) d.ř., je zastavení řízení logickým důsledkem prekluze. Jestliže totiž určité právo bylo prekludováno, nemůže v té samé věci již dojít k rozhodnutí ve věci, nezbyvá proto než řízení zastavit. V opačném případě by totiž na rozhodnutí ve věci nemohl jeho adresát v důsledku prekluze adekvátně reagovat a bylo by mu tak upřeno právo na spravedlivý proces. To se ovšem přesně stalo v případě žalobou napadeného rozhodnutí. Žalovaný sice svým rozhodnutím k prekluzi přihlédl a řízení zastavil, zároveň však také zrušil platební výměr č.j. 215770/06/008512/7999, čímž tímtož rozhodnutím rozhodl i ve věci. Správcem daně původně uznaný nadměrný odpočet se tak stal splatným, proti čemuž v důsledku zastavení řízení nemůže žalobce podniknout žádné kroky. Žalobce má za to, že takto formulované rozhodnutí ZSDP odvolacímu orgánu ve smyslu zásady obecně povolovací nepovoluje vydat a rozhodnutí je proto nezákonné, toto rozhodnutí zároveň popírá smysl institutu zastavení řízení a prekluze jako takové. V konkrétním případě žalobce navíc došlo k poměrně neobvyklé situaci, kdy k prekluzi došlo v důsledku změny judikatury v průběhu soudního řízení, čemuž za obvyklých okolností brání institut stavení lhůty po dobu trvání řízení před soudem. Pokud by však žalovaný rozhodl tak, že odvolací řízení pouze zastaví bez toho, aby zrušil platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 2003, došlo by k zachování současného stavu, který byl rozhodnutím správce daně již dříve nastolen, a nebyla by založena žádná nová práva ani povinnosti žalobce. Nebyla by tedy narušena právní jistota ve smyslu nezměnitelnosti rozhodnutí, kvůli jejímuž zachování institut prekluze funguje.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že uplatnil zvolený postup na základě následující úvahy: Dne 2.9.2010 obdržel žalovaný rozsudek čj. 6 Ca 37/2007, ze dne 1.7.2010, jímž Městský soud v Praze zrušil rozhodnutí FŘ-18420/13/06 o odvolání, když konstatoval, že výzva čj. 240980/03/008512/7999 ze dne 12.12.2003 neobsahovala konkrétní pochybnosti, a proto nebylo vytýkací řízení řádně zahájeno. Vzhledem k tomu, že v době vynesení rozsudku již uplynula lhůta pro vyměření daně, stanovená v § 47 d.ř., nemohl žalovaný rozhodovat o výši daňové povinnosti za zdaňovací období říjen 2010, resp. o odvolání proti platebnímu výměru. Proto, v souladu se zavedeným postupem, rozhodnutím čj. 12851/10-1300-105683, ze dne 6.10.2010, zrušil odvoláním napadený platební výměr. Postupoval mj. v souladu s metodikou ministerstva financí čj. 43/30 70512010- 431, z 10.5.2010, část čtvrtá, čl. III., body 2 a 3: „pokud bylo odvolání proti rozhodnutí o vyměření daně podáno oprávněně i včas ... , avšak ve lhůtě vymezené v ust. § 47 ZSDP nebude vydáno rozhodnutí o odvolání, musí správce daně při rozhodování o něm ex offio ... k uplynutí prekluzivní lhůty přihlídnout. Právě a již i „jen“ z tohoto důvodu, tj. důvodu prekluze práva daň vyměřit, rozhodne správce daně tak, že rozhodnutí o vyměření daně (platební výměr, dodatečný platební výměr) zruší.“ Městský soud v Praze v rozsudku (výše specifikovaném) konstatoval, že shledal jako důvodnou žalobní námitku žalobce, podle níž „na základě nezákonné výzvy čj. 240980/03/008512/7999, ze dne 12.12.2003, nebylo vytýkací řízení vůbec zahájeno ... a chybí tak právní podklad pro rozhodnutí správce daně o vydání platebního výměru ...“. Žalovaný je toho názoru, že z této formulace lze dovodit, že neexistence vytýkacího řízení zakládá neodůvodněnost existence platebního výměru, žalovaný platební výměr napadeným rozhodnutím zrušil. Žalovaný má za to, že postupoval v souladu se zákonem a zároveň se řídil stanoviskem soudu vydaným v dané věci. Na základě uvedeného žalovaný navrhl, aby žaloba byla zamítnuta.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce uvedl, že dne 10. března 2011 Ústavní soud vydal náleze 1. ÚS 3244/09, ve kterém se zabýval obdobnou problematikou, která se stala předmětem sporu, tedy možností vyměřit daň konkludentně za situace, kdy po uplatnění nároku na odpočet DPH nedošlo vinou správce daně po zahájení vytýkacího řízení k vydání pravomocného platebního výměru v rámci prekluzivní lhůty pro vyměření daně dle § 47 d.ř. Ústavní soud stav, kdy není právně postižena situace, za které není daňovými orgány v zákonné lhůtě daň vůbec vyměřena, jak se také stalo i v případě žalobce, považuje za mezeru v zákoně, která nemůže být k tíži daňového subjektu. Podle názoru žalobce argumentace Ústavního soudu v nálezu odpovídá žalobcově argumentaci v uvedené v jeho odvolání. Žalobce doplnil žalobu i s ohledem na současně probíhající řízení ve věci vrácení vratitelného přeplatku na dani z přidané hodnoty žalobce za téže zdaňovací období, ve kterém též žalovaný (Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu) argumentuje nemožností přizpůsobit skutkový stav - tedy v tomto případě stav na daňovém účtu - výše uvedenému nálezu Ústavního soudu. Stav, při kterém se daňový subjekt brání svými zákonnými možnostmi proti libovůli správce daně, který neoprávněně zadržuje jeho finanční prostředky, přičemž si je správce daně vědom rozporu skutkového stavu s názorem Ústavního soudu, považuje žalobce za zneužití pravomocí orgánu veřejné moci odporující zásadě dle § 5 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Argument žalovaného o nemožnosti přezkoumávat jiné, než odvoláním napadené rozhodnutí, považuje žalobce za čistě účelový. Jak argumentoval i Ústavní soud ve výše uvedeném nálezu, bylo účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností, proto tedy fakt, že správce daně nestihnul daň vyměřit včas, nemůže jít daňovému subjektu k tíži. Opačný výklad by vedl až k extrémnímu závěru, že zakotvením různorodých opravných prostředků zákonodárce nezamýšlel poskytnout daňovému subjektu v daňovém řízení co nejširší ochranu pro všechny možné a předem přesně nepředvídané situace, ale podle tohoto výkladu by mnohost opravných prostředků poskytovala fakticky jen prostor, aby správci daně z různých procesních důvodů vznikaly příležitosti vyhýbat se přezkoumání skutkového stavu a

naplnění cíle daňového řízení, tedy správného stanovení daně. Pokud žalovaný za hlavní překážku k naplnění tohoto cíle považoval právní moc ukončení řízení, měl postupovat podle § 121 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Městský soud v Praze žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, přezkoumal v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán, a vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. O věci přitom rozhodl ve smyslu ust. § 76 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení.

Ze správního spisu vyplývají následující skutečnosti:

Dne 25.11.2003 podal žalobce přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2003. v němž si uplatnil nadměrný odpočet ve výši 671 720,-Kč. Na daňovém přiznání není vyznačeno konkludentní vyměření dle § 46 odst. 5 d.ř., ale je tam poznámka „vyměřeno plat. výměrem čj. **215770**.”

Dne 12.12.2003 byla správcem daně vydána výzva č.j. 240980/008512/7999, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení k daňovému přiznání.

Dne 12.9.2006 byl vydán platební výměr na DPH za zdaňovací období říjen 2003 čj. **215770/06/008512/7999**, kterým byl žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši 561 682,-Kč.

Dne 18.10.2006 bylo podáno odvolání proti tomuto platebnímu výměru.

Žalovaný odvolání zamítl rozhodnutím čj. FŘ-18420/13/06, ze dne 8.12.2006, doručeným žalobci dne 12. 12. 2006.

Dne 31.10.2006 uplynula lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 d.ř.

Rozhodnutí o odvolání bylo žalobcem dne 12. 2. 2007 napadeno žalobou.

Městský soud v Praze svým rozsudkem sp. zn. 6 Ca 37/2007, ze dne 1. 7. 2010, doručeným žalobci dne 3.9.2010, rozhodnutí o odvolání zrušil pro nezákonnost výzvy č.j. 240980/008512/7999, kterou mělo být zahájeno vytýkácí řízení, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Soud v rozsudku uvedl, že „výzva odkazuje na řádek 754 daňového přiznání, nadměrný odpočet ve výši 671 720,-Kč, aniž uvádí konkrétní pochybnost správce daně. Pochybnosti správce daně ve smyslu § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (i když správce daně nemusí mít jistotu o tom, že tvrzení daňového subjektu jsou nesprávná) jsou podmínkou pro zahájení vytýkácího řízení. ... Je tedy povinností správce daně, aby tyto své pochybnosti, i to, jak mají být vyvráceny, daňovému subjektu dostatečně konkrétním a jednoznačným způsobem sdělil. Nestačí proto, vyzve-li správce daně daňový subjekt pouze k tomu, aby vysvětlil údaje na určitém řádku daňového přiznání, jako tomu bylo v projednávaném případě(odkaz na řádek 754 daňového přiznání). Taková výzva, která postrádá uvedení pochybností, jež je správce daně povinen sdělit daňovému subjektu, je nezákonná a nelze na základě takové výzvy zahájit vytýkácí řízení, které v daném případě vyústilo ve vydání platebního výměru a posléze i napadeného rozhodnutí. Za této situace, když soud dospěl k závěru, že vytýkácí řízení nebylo řádně zahájeno, a tato skutečnost představuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které má za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, neboť k vydání rozhodnutí ve věci vyměření daně z přidané hodnoty za říjen 2003 došlo na základě dokladů, které byly shromážděny mimo jakékoliv řízení.“

Na tento rozsudek reagoval žalovaný vydáním nového rozhodnutí (ze dne 6. 10. 2010) o odvolání, napadeného touto žalobou, jímž rozhodl o zrušení platebního výměru čj. 215770/06/008512/7999. V tomto rozhodnutí žalovaný uvedl, že jelikož soud rozhodnutí o

odvolání zrušil pro nezákonné zahájení vytýkacího řízení, ... „*Další řízení však již pro marné uplynutí lhůty dle § 47 ZSDP nelze provést a daň tak není možné v zákonné lhůtě pravomocně vyměřit*“.

Po vydání žalobou napadeného rozhodnutí (po 6.10.2010) Finanční úřad pro Prahu 8 vydal dne 9.11.2010 rozhodnutí čj. 259331/10/008513109373, jímž s odkazem na ust. § 27 odst. 1 písm. d) d.ř. zastavil řízení o daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období říjen 2003.

Dne 27. 12.2010 byla žalovanému doručena žádost žalobce evidovaná pod čj. 15977/10, o přezkoumání napadeného rozhodnutí čj. 12851/10-1300-105683. Žádost byla postoupena ministerstvu financí a bylo o ní rozhodnuto sdělením čj. 1564/11-3211-010435 ze dne 2.2.20 II tak, že podnět k nařízení přezkoumání rozhodnutí nebyl shledán důvodným.

Podle ust. § 46 odst. 5 d.ř.: „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.“

Podle § 50 odst. 6 d.ř.: „Odvolací orgán rozhodnutí přezkoumá a není-li při rozhodování vázán ustanovením odstavce 5, rozhodnutí v odůvodněných případech změní nebo zruší, jinak odvolání zamítne.“

Podle § 27 odst. 1 d.ř.:

„Není-li v tomto nebo zvláštním zákoně stanoveno jinak, daňové řízení se zastaví, jestliže

- a) vzal navrhovatel zpět svůj návrh dříve, než o něm bylo rozhodnuto, pokud to zákon připouští,
- b) je právním nástupcem stát,
- c) se zjistí během řízení, že navrhovatel není podle zvláštních předpisů daňovým subjektem,
- d) byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav a nebo žádosti o to byly zamítnuty,
- e) bylo ve věci návrhu již pravomocně rozhodnuto, nejde-li o rozhodnutí prozatímní povahy (procesní),
- f) nebyla s návrhem vyrovnána poplatková povinnost stanovená zvláštním zákonem ani dodatečně na výzvu,
- g) odpadl důvod řízení,
- h) jde o nepřípustné podání.“

Soud o žalobní námitce uvážil takto:

Z výše popsané skutkové situace vyplývá, že zrušením rozhodnutí Finančního ředitelství čj. FR-18420/13/06, ze dne 8.12.2006 Městským soudem v Praze (rozsudkem sp. zn. 6 Ca 37/2007, ze dne 1. 7. 2010) pro nezákonnost výzvy čj. 240980/008512/7999, se řízení před správním orgánem dostalo do fáze odvolacího řízení. Žalovaný byl v tomto řízení vázán právním názorem vysloveným v rozsudku, který konstatoval nezákonné zahájení vytýkacího řízení. Obvykle by žalovaný postupoval tak, že by platební výměr zrušil, a vzhledem k nezákonně zahájenému vytýkacímu řízení by muselo řízení prvního stupně,

v případě přetrvávajících pochybností správce daně, proběhnout opětovně. Vzhledem k nastalé změně judikatury ohledně počítání prekluzivních lhůt dle § 47 odst. 1 d.ř. však zcela správně žalovaný konstatoval prekluzi práva na vyměření daně ke dni 31.10.2006. Žalovaný uvažoval správně, pokud dospěl k závěru, že platební výměr ze dne 12.9.2006, č.j. 215770/06/008512/7999, nemohl ponechat nezměněn, jelikož byl vydán na základě nezákonně provedeného řízení zahájeného vytykáací výzvou č.j. 240980/008512/7999. V souladu s ústavně konformním výkladem provedeným v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp.zn. I. ÚS 3244/09 (na který žalobce v replice odkazuje) v skutkově a právně obdobné věci, nelze v daňovém řízení postupovat tak, že daň vykázaná daňovým subjektem v daňovém přiznání zůstane nevyměřena.

I když soud vychází při přezkumu v řízení o žalobě dle § 65 odst. 1 s.ř.s. z skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, nad rámec svého rozhodnutí si dovolí konstatovat, že nelze ani postupovat tak, jak to učinil po vydání žalobou napadeného rozhodnutí Finanční úřad pro Prahu 8, když řízení o daňovém přiznání zastavil.

Ústavním soud ve výše uvedeném nálezu vyslovil nesouhlas se závěrem Nejvyššího správního soudu (v rozhodnutí ze dne 15. 3. 2007 č. j. 7 Afs 10/2006-57), že *"zahájení vytykáacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků". neboť měl za to, že takový výklad vybočuje z mezí ústavnosti. Ústavní soud zejména nesouhlasil s Nejvyšším správním soudem „v tom, že jinak nezpochybnitelný závěr, že zahájení vytykáacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., platí bezvýhradně i za situace, kdy vytykáací řízení neskončilo zákonem předpokládaným způsobem, tedy vyměřením daně. Ústavní soud má naopak za to, že v případě, kdy nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně k uzavření vytykáacího řízení, tj. nedošlo k pravomocnému vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které, zejména pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy [srovnej např. nálezy sp. zn. II. ÚS 493/05 ze dne 11. 1. 2007 (N 5/44 SbNU 53), dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz>].“*

Ústavní soud v nálezu vyložil ustanovení § 46 odst. 5 d.ř. tak, že možnost tzv. konkludentního stanovení daně *„nastupuje za situace, kdy pracovník správce daně nemá při vyměřovacím řízení pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání, a nemusí tedy platební výměr vystavovat a ani doručovat, pouze zaznamená potřebné údaje do tiskopisu daňového přiznání a současně daň předepíše. Jakkoli je zjevné, že se jedná o takovou předpokládanou situaci, kdy se ze zákona uplatní fikce vydání platebního výměru a jeho doručení, aniž by bylo proběhlo vytykáací řízení, není z textu tohoto ustanovení pojmově vyloučeno aplikovat je také na situaci, kdy ve věci bylo zahájeno vytykáací 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 vytykáací 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 vytykáací řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu, použít za dané procesní situace ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje.*

V nyní projednávané věci rovněž vytykáací řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti zaviněním správce daně, neboť zahájil vytykáací řízení v rozporu se zákonem, a další vytykáací řízení již pro uplynutí prekluzivní lhůty nemohlo být zahájeno. Nicméně nesprávný postup správce daně, kterému, jak uvedl Ústavní soud, dává zákon č. 337/1992 Sb. dostatek zákonných instrumentů k tomu, aby byla daň v zákonné lhůtě vyměřena, nelze přičítat k tíži daňového subjektu. Prekluzivní lhůta je nástrojem, který má přimět daňové orgány k včasnému výkonu jejich práv a povinností, čemuž odpovídá po uplynutí této lhůty nastolení právní jistoty nezměnitelnosti rozhodnutí. Ústavní soud uvedl, že z pohledu účelu a smyslu ochrany ústavně garantovaných základních práv a svobod, nelze vykládat ust. § 47 odst. 1 d.ř. ve spojení s § 46 odst. 5 d.ř. tak, že pokud daňový poplatník podal řádně daňové přiznání, a správcem daně zahájené vytykáací řízení nebylo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně ukončeno pravomocným stanovením daňové povinnosti, pak mu nelze žádným způsobem pravomocně vyměřit daň. V projednávané věci se po zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství čj. FŘ-18420/13/06 řízení dostalo do fáze podaného daňové přiznání, o kterém nebylo nijak rozhodnuto. Vyměřit daň odchýlně od daně uvedené v daňovém přiznání nelze pro uplynutí lhůty dle § 47 odst. 1 d.ř., to ale neznamená, že o daňovém přiznání nebude rozhodnuto a daň zůstane nevyměřena, proto nezbyvá, než vyměřit daň shodně tak, jak byla uvedena v daňovém přiznání, a to postupem dle § 46 odst. 5 d.ř. Správci daně ustanovení § 46 odst. 5 d.ř. umožňuje, pokud o to daňový subjekt výslovně požádá, sdělit výsledek vyměření dle § 46 odst. 5 d.ř. platebním výměrem. Na základě výše uvedeného soud konstatuje, že žalovaný postupoval v rozporu s ust. § 47 odst. 1 ve spojení s ust. § 46 odst. 5 d.ř., neboť měl buď po zrušení platebního výměru čj. 215770/06/008512/7999, věc vrátit správci daně k dalšímu řízení s pokynem k vyměření daně postupem dle ust. § 46 odst. 5 d.ř., nebo měl žalovaný platební výměr změnit a vyměřit daň dle § 46 odst. 5 d.ř. sám.

Vzhledem ke shora uvedenému soud žalobě vyhověl a napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který soud vyslovil v tomto rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Žalobce měl se svojí žalobou úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením daňovým poradcem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za 3 úkony právní služby po 2100 Kč (za převzetí věci a sepsí žaloby, replika), a 3 režijní paušály po 300 Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení 7200,- Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč. Proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 9.200,- Kč.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 Praze dne 18. prosince 2012

Mgr. Jana Brothánková, v.r.
předsedkyně senátu