



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně obchodní společnosti **Yate spol. s r.o.**, se sídlem v Hradci Králové, Brněnská 371, zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem v Hradci Králové, Dukelská 15, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. prosince 2011, čj. 6706/11-1500-603331, t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. prosince 2011, čj. 6706/11-1500-603331, se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 11 640 Kč do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku do rukou jejího právního zástupce.**

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové o žádosti o vrácení přeplatku a odvoláním napadené rozhodnutí potvrdil.

V úvodu žaloby zrekapitulovala žalobkyně skutkový stav věci, z něhož vyplynulo, že v roce 2004 podala řádné daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2003, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 244 803 Kč. Správce daně na základě podaného přiznání zahájil dne 13. 2. 2004 vytýkácí řízení, které ukončil dne 27. 3. 2007 doručením platebního výměru na tuto daň, kterým vyměřil nadměrný odpočet pouze ve výši 88 875 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo žalovaným zamítnuto a na základě následně podané žaloby zdejší soud toto rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V návaznosti na takto ukončené řízení pak správce daně vydal rozhodnutí o zastavení řízení s odkazem na ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Dne 4. 4. 2007 zaslal správce daně žalobkyni částku 88 875 Kč. Ta se však domáhala ještě doplacení nadměrného odpočtu ve výši 155 928 Kč a to přípisem ze dne 6. 5. 2011. Její žádosti správce daně částečně vyhověl a vrátil jí přeplatek ve výši 6 754 Kč, který se ovšem netýkal nadměrného odpočtu za zdaňovací období prosinec 2003. Odvolání proti vrácení přeplatku žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.

Žalobkyně zdůraznila, že při podání žádosti o vrácení nadměrného odpočtu ve výši 155 928 Kč vycházela z aktuální judikatury Ústavního soudu, jeho nálezu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, který obsahuje konformní výklad ust. § 46 odst. 5 ve vazbě na ust. § 64 zákona o správě daní. Z dané judikatury žalobkyně dovodila, že pokud vykázala v daňovém přiznání nadměrný odpočet ve výši 244 803 Kč a z důvodu prekluze nedošlo k vyměření daně za předmětné zdaňovací období v jiné výši, pak se považuje za vyměřenou daň v té výši, v jaké byla v daňovém přiznání uvedena.

Dále žalobkyně uvedla, že nesporně názor žalovaného, dle něhož bylo za dané situace nutno daňové řízení zastavit, proto se ani do rozhodnutí o zastavení řízení neodvolala.

Žalobkyně zdůraznila, že uvedený nálezn Ústavního soudu odpovídá projednávanému případu a to mnohem více, než rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, na něž žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazuje. Žalovaný přitom posuzuje spornou záležitost pouze omezeně a převážně z procesního hlediska, aniž by se zabýval ústavněprávním rozměrem celé problematiky. Žalobkyně tak má zato, že došlo k porušení jejího veřejného subjektivního práva na správné vyměření daně. Ústavní soud dle žalobkyně vyvrací absolutnost překážky zahájení vytýkácího řízení pro možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní, neboť tato vybočuje z mezí ústavnosti.

V závěru žaloby žalobkyně upozornila rovněž na názor žalovaného, že vyplacená částka 88 875 Kč se v důsledku zrušovacího rozsudku zdejšího soudu stala bezdůvodným obohacením, kterého se žalovaný domáhal u obecného soudu. Ten žalobu zamítl s konstatováním, že se žalobkyně na úkor žalovaného neobohatila a navíc, že jí s odkazem na shora vzpomínaný nálezn Ústavního soudu byla dokonce vyplacena částka nižší, než jaká jí náležela.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný označil za hlavní spornou otázku posouzení, zda správce daně měl evidovat přeplatek na dani v duchu právního názoru vysloveného v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/90, tedy zda byl nadměrný odpočet správcem daně vyměřen konkludentně dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní. K tomuto nálezu uvedl, že se jedná o překvapivý a ojedinělý právní názor vyslovený Ústavním soudem v březnu 2011, zatímco správce daně rozhodoval naposledy o zastavení řízení v roce 2009, navíc se dle jeho názoru nejedná o zcela skutkově a právně totožné případy. V případě řešeném Ústavním soudem zrušil platební výměr pro prekluzi odvolací orgán, správce daně nezastavil řízení o vyměření daně na základě podaného daňového přiznání, daňový subjekt žádal bezprostředně po rozhodnutí odvolacího orgánu o vrácení přeplatku, upozorňoval na nečinnost správce daně. Kdežto v projednávané věci zrušil platební výměr krajský soud, správce daně zastavil řízení po uplynutí prekluzivní lhůty, proti tomuto zastavení se žalobkyně neodvolala a žádala o vrácení částky po uplynutí 1,5 roku.

Žalovaný označil pro posouzení dané věci za stěžejní výklad rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu prezentovaný v jeho usnesení ze dne 27. 7. 2010, čj. 5 Afs 92/2008 a rozsudku ze dne 25. 5. 2011, čj. 2 Afs 84/2010 vydaném po rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011.

K ust. 46 odst. 5 zákona o správě daní pak žalovaný konstatoval, že platební výměr existuje pouze právně, protože objektivní právo stanoví, že se na něj má hledět, jako by existoval, i když fakticky vydán nebyl. Navíc existuje jen podmíněně a sice tehdy, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání. Výsledek posouzení se projevil jen v daňovém spise, a to v příslušné kolonce daňového přiznání, takže konkludentní vyměření tedy ve skutečnosti nebylo konkludentním, nýbrž výslovným, avšak zjednodušeným a interním. K projevení se uvedeného způsobu vyměření navenek došlo většinou jen tím, že správce daně daňovému subjektu na základě jeho žádosti sdělil výsledek vyměření.

Dále žalovaný konstatoval, že správce daně mohl poté, co obdržel daňové přiznání, zahájit vytýkácí řízení a to do doby, dokud neprovedl posouzení, které by vyústilo v konkludentní vyměření. Žalovaný rovněž konstatoval, že v daném případě nabyl platební výměr právní moci dne 20. 12. 2007, když konec prekluzivní lhůty připadl na 31. 12. 2007. Vyměření daně či přiznání nároku na daňový odpočet po uplynutí lhůty stanovené ust. § 47 zákon o správě daní by bylo rozhodnutím nezákonným, jak ostatně uzavřel i Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007. Žalovaný zdůraznil, že po zrušujícím rozsudku zdejšího soudu správce daně řízení zastavil a žalobkyně se proti tomuto zastavení nebránila žádným opravným prostředkem.

Správce daně, jak žalovaný uvedl, postupoval při vyřizování žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku dle ust. § 154 a § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Vzhledem k tomu, že správce daně v době podání žádosti evidoval přeplatek na osobním účtu ve výši 6 754 Kč,

žalobkyni jej vrátil. Částka 155 928 Kč jako přeplatek vzniklý vyměřením nadměrného odpočtu za zdaňovací období prosinec 2003 evidována dle § 149 daňového řádu nebyla a ani vzhledem k výše uvedenému být evidována nemohla.

K rozsudku obecného soudu, který se týkal bezdůvodného obohacení, žalovaný uvedl, že se k němu nebude vyjadřovat, neboť byl vydán v občanskoprávním řízení a navíc se opíral o nález Ústavního soudu shora vzpomínaný, ke kterému žalovaný své stanovisko výše uvedl.

Při nařízeném jednání zástupce žalobkyně odkázal na obsah žaloby se zdůrazněním názoru Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 a názoru Okresního soudu v Hradci Králové, sp. zn. 121 C 211/2010. Pověřený pracovník žalovaného odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí a písemné vyjádření k žalobě.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí 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.“) a usoudil následovně.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že správce daně vyměřil platebním výměrem ze dne 26. 3. 2007 žalobkyni nadměrný odpočet ve výši 88 875 Kč, když žalobkyně v podaném daňovém přiznání uplatnila nadměrný odpočet v celkové výši 244 803 Kč. Rozsudkem zdejšího soudu byla obě rozhodnutí, tedy rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání do tohoto platebního výměru i samotný platební výměr na daň z přidané hodnoty pro vady řízení zrušena a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Správce daně pak následně rozhodl dne 13. 10. 2009 o zastavení daňového řízení podle ust. § 27 odst. 1 písm. d/ zákona o správě daní z důvodu zmeškání zákonné lhůty pro vyměření daně dané ust. § 47 této právní úpravy. Přípisem ze dne 6. 5. 2011 pak žalobkyně žádala vrácení nadměrného odpočtu ve výši 155 928 Kč, žádosti bylo vyhověno pouze do výše 6 754 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí o vrácení přeplatku žalovaný zamítl a toto rozhodnutí se stalo předmětem soudního přezkumu.

Žalovaný odůvodňuje svoje úvahy, jež ho vedly k zamítnutí odvolání proti napadenému rozhodnutí, závaznou judikaturou Nejvyššího správního soudu, z níž s odkazem na výklad ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní dovozuje, že konkludentní vyměření daně není ve skutečnosti konkludentním, nýbrž výslovným, i když zjednodušeným a interním. Platební výměr tak dle žalovaného existuje pouze právně, neboť objektivní právo stanoví, že se na něj má hledět, jako by existoval, i když fakticky vydán nebyl. Ke zmiňovanému nálezu Ústavního soudu žalovaný konstatuje, že se nejedná o zcela skutkově a právně totožné případy, neboť ve věci rozhodované Ústavním soudem zrušil platební výměr pro prekluzi práva odvolací orgán a daňové řízení tak nebylo dle ust. § 27 zákona o správě daní zastaveno. Poplatník navíc žádal o vrácení přeplatku bezprostředně po rozhodnutí odvolacího orgánu. Žalovaný zdůraznil, že v projednávané věci naopak k zastavení daňového

řízení došlo a navíc žalobkyně žádala o vrácení přeplatku s jedna a půlletým odstupem.

Krajský soud zvážil závěry žalovaného ve vazbě na žalobkyní vyslovené námitky a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Je zcela nepochybné, že žalobkyně již v roce 2004 vyslovila prostřednictvím daňového přiznání svůj požadavek na vrácení nadměrného odpočtu v celkové výši 244 803 Kč, přičemž jejímu požadavku bylo vyhověno pouze částečně a navíc i tento částečně vrácený nadměrný odpočet byl následně na žalobkyni žalovaným vyžadován a to formou žaloby u obecního soudu. Žalobkyně tak řešila svoji situaci dále až po vyslovení názoru Ústavním soudem a to v jeho nálezu ze dne 10. 3. 2011, tedy nepochybně s větším časovým odstupem, když teprve tento právní názor jí otevřel cestu k řešení jejího požadavku. Žalobkyně je přesvědčena, že názor Ústavního soudu je zcela na její situaci aplikovatelný, žalovaný jej naopak označuje za překvapivý se zdůrazněním, že projednávaná věc je od věci řešené před Ústavním soudem skutkově odlišná.

Za takto nastoleného skutkové stavu přisvědčil krajský soud názoru žalobkyně. Je totiž přesvědčen, že skutkové odlišnosti obou porovnávaných věcí zdůrazňované žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nemohou mít na posouzení věci vliv, když se jedná o pouhé nuance, které závazné názory vyslovené Ústavním soudem nemohou zvrátit. Ten totiž ve svém nálezu jednoznačně konstatoval, že „možnost konkludentního vyměření 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. Jakkoliv 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 vytýkácí řízení, není z textu tohoto ustanovení pojmově vyloučeno aplikovat je také na situaci, kdy ve věci bylo zahájeno vytýkácí 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 vytýkácí 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 vytýkácí řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu, použít za dané procení situace ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní, ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případ ani neumožňuje.“ Ústavní soud rovněž uvedl, že vyslovený právní názor prolamuje dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně absolutní překážky zahájení vytýkácího řízení pro možnou aplikaci ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní. Ústavní soud rovněž zdůraznil, že „pokud nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně k uzavření vytýkácího řízení, tj. nedošlo

k pravomocnému vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu.“

Jakkoliv se shora uváděné názory Ústavního soudu mohou žalovanému zdát ve vztahu k závazné judikatuře Nejvyššího správního soudu překvapivými či ojedinělými, nelze na základě jejich hodnocení dojít k jinému závěru, než k jakému dospěla žalobkyně v podané žalobě. Ústavní soud, jehož ustálená judikatura je vodítkem při rozhodování soudů v ČR všech instancí, totiž v případě vyměření daně dle ust. § 46 odst. 5 zaujal jednoznačné stanovisko, z něhož lze dovodit, že pokud vytýkácí řízení nebylo ukončeno z důvodu prekluze práva daň vyměřit, pak se na toto řízení pohlíží, jako by vůbec neproběhlo a nemá tedy žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Správce daně tudíž použije při vyměření daně ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní, neboť pokud, dle Ústavního soudu, nedošlo k pravomocnému vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu.

Aplikace shora prezentovaného závazného názoru Ústavního soudu nemůže být zvrácena ani námitkami žalovaného poukazujícími na odlišnosti projednávané věci ve vztahu k případu projednávanému před Ústavním soudem. Zastavení daňového řízení v projednávané věci nemůže nic změnit na názoru, z něhož nepochybně vyplývá, že nevyměření daně v prekluzivní lhůtě nemůže jít k tíži daňového subjektu.

Krajský soud napadené rozhodnutí ve smyslu ust. § 78 odst. 1 zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. V něm bude vázán shora vysloveným právním názorem (ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.).

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s.ř.s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 3 úkony právní služby po 2 100 Kč, a to převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast při jednání (§ 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 3 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. To vše včetně DPH. Žalovaný proto byl zavázán k náhradě nákladů řízení v celkové výši uvedené ve výroku II. tohoto rozsudku.

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 Hradci Králové dne 26. října 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu