



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **TRAVEL FREE, s.r.o.**, se sídlem Praha 1, Václavské nám. 53, IČ: 26739780, zast. Ing. Pavlem Beranem, daňovým poradcem se sídlem Praha 1, Senovážné nám. 23, proti žalovanému: **Celní úřad Praha 1**, se sídlem Praha 1, Washingtonova 11, v řízení o žalobě ze dne 16.2.2009 na ochranu proti nečinnosti žalovaného správního orgánu

t a k t o :

- I. Žalovanému se ukládá povinnost vydat do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku**
- **dodatečný platební výměr, kterým bude žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z vína a meziproductů za zdaňovací období květen 2004;**
 - **dodatečný platební výměr, kterým bude žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z vína a meziproductů za zdaňovací období červenec 2004;**
 - **dodatečný platební výměr, kterým bude žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z vína a meziproductů za zdaňovací období září 2004.**
- II. V části, v níž se žalobce domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost vydat dodatečný platební výměr, kterým by žalobci byla dodatečně vyměřena spotřební daň z lihu za zdaňovací období leden 2004, se žaloba zamítá.**

III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 4.100,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce Ing. Pavla Berana, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobou ze dne 16.2.2009 podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal ochrany proti nečinnosti žalovaného správního orgánu. V žalobě uvedl, že po posouzení odpovědi Celního ředitelství Praha č.j.: 22575-2/08-1701-21 ze dne 7.11.2008, kterou byl odložen jeho podnět na nečinnost žalovaného jako neoprávněný, dospěl k názoru, že žalovaný v řízení o spotřební dani nepostupuje bez zbytečných průtahů a doposud nevydal rozhodnutí - dodatečné platební výměry na přeplatky na dani z vína a meziproductů za zdaňovací období květen 2004, červenec 2004 a září 2004, ačkoliv již došlo k soustředění podkladů potřebných pro jejich vydání.

Žalobce konstatoval, že ve dnech 1.9.2005 až 13.8.2008 u něj byla žalovaným provedena kontrola spotřební daně z vína, meziproductů, lihovin, piva, cigaret a tabáku za zdaňovací období 1.1.2004 - 30.6.2005, která byla zahájena výzvou č.j.: 21412/05-1761-03 ze dne 4.8.2005. Na základě této kontroly byla dne 13.8.2008 žalovaným vydána Zpráva o daňové kontrole č.j.: 15109/08- 176100-031. V závěrech zprávy o daňové kontrole žalovaný mimo jiné uvádí výši přeplatků a výši nedoplatků na jednotlivých spotřebních daních za jednotlivá zdaňovací období. Na dani z vína a meziproductů je to konkrétně za zdaňovací období květen 2004 přeplatek ve výši 140 074,- Kč, za zdaňovací období červenec 2004 přeplatek ve výši 43 899,- Kč a za zdaňovací období září 2004 přeplatek ve výši 57 050,- Kč. V druhé části zprávy o daňové kontrole, nazvané „Výsledek kontroly“, pak žalovaný uvádí celkovou výši „daňového úniku“ a celkovou výši přeplatku na spotřební dani, přičemž dodává, že částka „daňového úniku“ bude daňovému subjektu vyměřena platebními výměry; o dodatečném vyměření celkového přeplatku na spotřební dani se však nezmiňuje. Této situaci odpovídá i dosavadní stav daňového řízení, kdy na základě soustředěných podkladů byly vydány dodatečné platební výměry na tvrzený daňový únik, ovšem dodatečné platební výměry na daňový přeplatek nikoliv.

Dne 8.10.2008 žalobce ve smyslu ustanovení § 34c odst. 1 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) podal podnět na nečinnost žalovaného. V odpovědi na tento podnět ze dne 7.11.2008 č.j.: 22575-2/08-1701-21 Celní ředitelství Praha uvedlo, že dle jeho názoru žalovaný jednal bez zbytečných průtahů, a žalobcův podnět na nečinnost jako neoprávněný odložilo.

Žalobce namítl, že výše uvedený postup žalovaného a Celního ředitelství Praha odporuje základním zásadám daňového řízení, zejména zásadě uvedené v ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP, podle kterého správci daně při správě daně jednají „...v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů“, tj. jednají také v souladu s právními předpisy, ze kterých vyplývá nárok na přeplatek daně. Další opomenutou zásadou je pak dle mínění žalobce zásada uvedená v ustanovení § 2 odst. 2 ZSDP, podle kterého „...správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení....“. Postup správních orgánů v dané věci nejenže odporuje zmíněným základním zásadám daňového

řízení, ale je rovněž vadným výkonem veřejnoprávní pravomoci, kterou správci daně určuje ustanovení § 1 odst. 2 ZSDP. Správou daní se podle citovaného ustanovení rozumí právo činit opatření potřebná *ke správnému a úplnému* zjištění daňových povinností. Pokud tedy dojde správce daně ke zjištění, že daň byla přiznána vyšší, než odpovídá povinnosti uložené daňovému subjektu zákonem o spotřebních daních (viz zpráva o daňové kontrole), je povinen při správě daní uplatnit jemu svěřenou pravomoc a provést nápravu, a to i když se jedná o snížení již přiznaných příjmů veřejného rozpočtu. Pokud tak neučiní, nenaplní povinnost uloženou mu zákonem, neboť z podstaty právního státu vyplývá, že stát jedná vůči osobám podléhajícím jeho moci v souladu s povinnostmi, které sám sobě stanovil. Nebylo by správné, pokud by správce daně využíval pravomoci dané mu zákonem jen v neprospěch daňových subjektů.

Žalobce má za to, že výše uvedený nezákonný postup žalovaného jej poškodil na jeho právech. Domáhá se vydání rozsudku, kterým by soud uložil žalovanému povinnost vydat vůči žalobci rozhodnutí - dodatečné platební výměry na přeplatky na dani z vína a meziproductů za zdaňovací období květen 2004, červenec 2004 a září 2004 a dále dodatečný platební výměr na přeplatek na dani z lihu za zdaňovací období leden 2004.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve popsal průběh daňového řízení. Konstatoval, že dne 01.09.2005 zahájili pracovníci Celního úřadu Praha 1 u žalobce daňovou kontrolu dle § 16 ZSDP za zdaňovací období 01.05.2004 - 30.06.2005, při které byly ověřovány povinnosti stanovené zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“). Daňová kontrola byla dne 11.01.2006 rozšířena o zdaňovací období 01.01.2004 - 30.04.2004. Dne 09.01.2008 byla sepsána dílčí zpráva o daňové kontrole č.j. 166/08-176100-031 za kontrolované období 01.01.2005 - 30.06.2005. Zpráva byla sepsána po ujednání s daňovým subjektem vzhledem k tomu, že data za rok 2004 nebyla kompletní a též vzhledem k množství kontrolované evidence.

Dne 18.02.2008 bylo vydáno dle § 16 odst. 8 ZSDP a na základě výše uvedené Zprávy o daňové kontrole 8 dodatečných platebních výměrů na nedoplatek na dani z vína a meziproductů, piva a lihu za kontrolované období 01.01.2005 - 30.06.2005. Na základě těchto dodatečných platebních výměrů bylo dne 12.03.2008 žalobci dle § 63 ZSDP vyměřeno i daňové penále ze spotřební daně.

Dne 13.08.2008 byla daňová kontrola za zdaňovací období 01.01.2004 - 01.06.2005 ukončena dle § 16 odst. 8 ZSDP Zprávou o daňové kontrole č.j. 15109/08-176100-031. Na základě této zprávy o daňové kontrole bylo dne 26.08.2008 vystaveno 14 dodatečných platebních výměrů na nedoplatek na dani z vína a meziproductů, piva a lihu za kontrolované zdaňovací období 01.05.2004 - 31.12.2004 a následně dne 23.09.2008 vyměřeno dle § 63 ZSDP daňové penále ze spotřební daně. Dále bylo dne 23.10.2008 vystaveno 8 dodatečných platebních výměrů na nedoplatek a 2 dodatečné platební výměry na přeplatek spotřební daně z vína a meziproductů, piva a lihu za kontrolované zdaňovací období 01.01.2004 - 30.04.2004. Jelikož se jednalo o období před vstupem České republiky do Evropské unie a zboží bylo projednáváno v rámci celního řízení (tzn. nebylo podáno daňové přiznání, ale celní prohlášení), nemohlo být za toto období postupováno dle speciální právní úpravy podávání dodatečných daňových přiznání stanovené v § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních, a tedy nebyl důvod k nevydání těchto rozhodnutí. Správce daně v tomto případě postupoval dle obecné úpravy ZSDP. Dne 24.10.2008 bylo dále vydáno dle § 46 odst. 7 ZSDP pět dodatečných platebních výměrů na přeplatek spotřební daně za kontrolované zdaňovací období 01.05.2005 - 30.06.2005.

Dne 25.9.2008 podal žalobce odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň z vína a meziproductů za zdaňovací období srpen 2004, říjen 2004, listopad 2004 a prosinec 2004. Jelikož správce daně po přezkoumání napadených dodatečných platebních výměrů dospěl k názoru, že za uvedená zdaňovací období nebyly zohledněny skutečnosti vedoucí ke snížení daňové povinnosti, a to v rámci jednotlivých zdaňovacích období, vydal v souladu s § 49 odst. 3 ZSDP dne 22.12.2008 rozhodnutí o odvolání č.j.: 17898/08-176100-024, ve kterém odvolání žalobce částečně vyhověl.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě dále uvedl, že s ohledem na skutečnost, že počínaje zdaňovacím obdobím květen roku 2004 se již při dovozu zboží z členských států Evropské unie neprovádí celní řízení, byl správce daně povinen postupovat dle zvláštní úpravy, tj. podle zákona o spotřebních daních, který obsahuje speciální právní úpravu podávání daňového přiznání vůči obecné právní úpravě uvedené v § 41 ZSDP. V § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních je stanoveno, že dodatečné daňové přiznání na snížení daně nebo na zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně může plátce uplatnit nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož se dodatečné daňové přiznání týká, nebo ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 88 odst. 4 a 5). Jelikož byla daňová kontrola zahájena dne 1.9.2005, nárok na vrácení přeplatek mohl žalobce uplatňovat dle § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních jen 6 měsíců zpětně. Na tomto základě byla dne 24.10.2008 vydána rozhodnutí - platební výměry na přeplatek spotřební daně, na které se tato lhůta vztahovala. Žalovaný podotkl, že tento postup vyplývá i ze stanoviska Generálního ředitelství cel č.j.: 2008/1802/23, které vychází ze závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2008 č.j. Ans 1/2007 - 91. Z uvedených důvodů nemohou být vůči žalobci vydány dodatečné platební výměry na přeplatky na daň z vína a meziproductů za zdaňovací období květen 2004, červenec 2004 a září 2004.

V závěru vyjádření žalovaný uvedl, že pokud se žalobce podanou žalobou domáhá vydání dodatečného platebního výměru na přeplatek spotřební daně z lihu za zdaňovací období leden 2004, tento platební výměr byl již vydán, a to dne 23.10.2008 pod č.j.: 19388/08-176100-024-DR a žalobce jej převzal dne 5.11.2008. Přeplatek vyměřený tímto rozhodnutím byl na základě žádosti žalobce ze dne 20.11.2008 dne 19.12.2008 převeden na jeho bankovní účet.

Přílohu vyjádření žalovaného k žalobě tvoří stanovisko Generálního ředitelství cel (dále jen „GŘC“) ze dne 11.6.2008 zn. 2008/1802/23, týkající se uplatňování § 46 odst. 7 věty poslední ZSDP v případech, kdy správce daně v rámci daňové kontroly zjistí, že daňová povinnost daňového subjektu za příslušné zdaňovací období je nižší. V uvedeném stanovisku GŘC uvádí, že stanovisko předkládá na základě závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2008 č.j. Ans 1/2007 - 91, kterým je řešena otázka výkladu § 46 odst. 7 věty poslední ZSDP. Podle GŘC obecně platí, že daň nelze vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 47 odst. 1 ZSDP). Toto ustanovení dopadá jak na případy, kdy je daň dodatečně vyměřována z úkonu správce daně (typicky po daňové kontrole), tak i na případy, kdy daňový subjekt podal dodatečné daňové přiznání za předpokladu, že dodržel rovněž lhůtu, v níž je povinen tak učinit (§ 41 odst. 1 ZSDP). GŘC dále konstatoval, že zákon o spotřebních daních obsahuje speciální právní úpravu podávání daňových přiznání. V § 18 odst. 3 tohoto zákona je stanoveno, že dodatečné daňové přiznání na snížení daně nebo na zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně může plátce uplatnit

nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož se dodatečné daňové přiznání týká, nebo ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 88 odst. 4 a 5). To znamená, že při podávání dodatečného daňového přiznání na daň nižší se neuplatní obecná úprava § 41 ZSDP. S ohledem na výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu dle GŘC vzniká otázka, jak postupovat v případě, že správce daně při prováděné daňové kontrole zjistí, že daňová povinnost kontrolovaného daňového subjektu za některé zdaňovací období měla být nižší, avšak lhůta stanovená § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních již uplynula. V takovém případě zastává odbor 23 i odbor 30 GRC shodný názor, že nemůže-li daňový subjekt již platně podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, neboť zákonem stanovená lhůta již uplynula, pak nelze danou situaci napravit ani postupem v daňové kontrole, a to i přesto, že postup stanovený § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních se vztahuje k úkonu daňového subjektu a nikoli k úkonu správce daně (daňová kontrola). To znamená, že snížit daňovou povinnost v důsledku podání dodatečného daňového přiznání nebo v důsledku zjištění této skutečnosti správcem daně v rámci daňové kontroly lze nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož by se dodatečné vyměření daně (na základě podaného dodatečného daňového přiznání nebo na základě zjištění správce daně při daňové kontrole, že je daňovému subjektu něco „dlužen“) týkalo.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce konstatoval, že vyjádření žalovaného je opřeno o základní argument o nemožnosti snížení daňové povinnosti v případě, kdy správce daně při prováděné daňové kontrole zjistí, že daňová povinnost kontrolovaného daňového subjektu za některé zdaňovací období měla být nižší, avšak lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem již uplynula. Takový výklad však dle žalobce odporuje jak cíli správy daně, tak smyslu institutu dodatečného daňového přiznání jako takového, a konečně i účelu daňové kontroly. Žalobce v této souvislosti poukázal na § 1 odst. 2 ZSDP, podle něhož se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke *správnému* a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Dle ust. § 16 odst. 1 ZSDP daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro *správné* stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona.

Argumentace obsažená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2007 č.j. 1 Ans 1/2007 – 91, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS č. 6/2010 pod číslem 2056, podle žalobce vede k naprosto opačnému závěru než tomu, který z ní vyvodil žalovaný. Stejně jako v případě, který tímto rozsudkem řešil Nejvyšší správní soud, ani v žalobcově věci nedošlo k tomu, že by žalobce, ačkoliv mu to zákon umožňoval, opomněl přiznat nižší daňovou povinnost a poté se domáhal toho, aby správce daně jeho opomenutí napravit vydáním dodatečného platebního výměru. Žalobce se totiž domníval, že postupuje správně, až do té doby, dokud se o své nižší daňové povinnosti nedozvěděl v rámci probíhající daňové kontroly. Správce daně zaměňuje dvě rozdílné lhůty, a to lhůtu, pomocí které ZSDP zavazuje daňový subjekt, a lhůtu, jíž je vázán správce daně. Lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání daňovým subjektem je logicky lhůtou podstatně kratší než lhůta pro vyměření či doměření daně správcem daně. Logika rozdílné délky spočívá v samotné konstrukci správy daně jako takové, kdy je to daňový subjekt, kdo má veškeré informace o své ekonomické činnosti a koho tudíž váže povinnost tvrzení. Pro zjištění stejných informací, které jsou pro správné stanovení daně relevantní, správce daně potřebuje logicky více času než daňový

subjekt. Kontrolovat každé daňové přiznání bezprostředně po jeho podání je navíc pro správce daně technicky mimořádně náročné.

Úvahou, podle které by daňová povinnost nešla správcem daně změnit po uplynutí lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání stanovené daňovému subjektu, by se správce daně sám „okrádal“ o čas potřebný pro prověření daňové povinnosti, nehledě na fakt, že na základě stejné daňové kontroly, při které se daňový subjekt od správce daně dozvěděl o své nižší daňové povinnosti za dotyčná zdaňovací období, správce daně za jiná zdaňovací období (srpen 2004, říjen 2004, listopad 2004 a prosinec 2004), kde daňová povinnost měla být naopak vyšší, daň doměřil. Úvahou, podle které lze v tomto případě daň změnit pouze směrem nahoru, nikoliv však dolů, správce daně popírá princip *in dubio mitius*, zásadu legitimního očekávání daňového subjektu i důvěru občanů ve spravedlivé a nestranné rozhodování správních orgánů, jak už bylo uvedeno v citovaném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Argumentace žalovaného, že pro lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání existuje v zákoně o spotřebních daních speciální úprava a ZSDP se proto nepoužije, se dá vztáhnout pouze na úpravu *této konkrétní lhůty*. Pokud v témže zákoně neexistuje také speciální úprava lhůty pro vyměření nebo doměření daně stanovené správcem daně, což opravdu neexistuje, nelze zde použít analogii zákona a lhůtu stanovenou daňovému subjektu bez dalšího vztáhnout na úplně jiný případ vztahující se na správce daně. Při neexistenci speciální úpravy v zákoně o spotřebních daních musí správce daně postupovat podle subsidiárního předpisu, jímž je v tomto případě ZSDP. Analogii by mohl použít až tehdy, jestliže by existovala mezera v právu a lhůta pro vyměření či doměření daně by nebyla upravena ani v subsidiárním předpisu.

Ze správního spisu vztahujícího se k projednávané věci soud zjistil, že popis průběhu

daňového řízení obsažený ve vyjádření žalovaného k žalobě odpovídá skutečnosti.

Ve zprávě o daňové kontrole č.j. 15109/08-176100-031 týkající se rozhodných zdaňovacích období roku 2004 žalovaný konstatoval, že:

- za období měsíce ledna 2004 vznikl žalobci přeplatek na spotřební dani z lihu ve výši 2.848.750,- Kč;
- za období měsíce května 2004 vznikl žalobci přeplatek na spotřební dani z vína a meziproductů v celkové výši 140.074,- Kč;
- za období měsíce května 2004 vznikl žalobci nedoplatek na spotřební dani z lihu ve výši 632.290,- Kč;
- za období měsíce července 2004 vznikl žalobci přeplatek na spotřební dani z vína a meziproductů ve výši 43.899,- Kč;
- za období měsíce července 2004 vznikl žalobci nedoplatek na spotřební dani z lihu ve výši 439.900,- Kč;
- za období měsíce září 2004 vznikl žalobci přeplatek na spotřební dani z vína a meziproductů ve výši 57.050,- Kč;
- za období měsíce září 2004 vznikl žalobci nedoplatek na spotřební dani z lihu ve výši 220.215,- Kč.

Ve shrnutí výsledků daňové kontroly žalovaný uvedl, že celková výše daňového úniku na spotřební dani z vybraných výrobků dle zákona o spotřebních daních činí 4.736.855,- Kč

a celková výše přeplatku na spotřební dani činí 3.414.856,- Kč; částka daňového úniku bude daňovému subjektu vyměřena platebními výměry.

Nedoplatek na spotřební dani z lihu za květen 2004 ve výši 632.290,- Kč byl žalobci dodatečně vyměřen dodatečným platebním výměrem Celního úřadu Praha 1 ze dne 26.8.2008 č. 15788/08-176100-024, který nabyl právní moci dne 3.9.2008.

Nedoplatek na spotřební dani z lihu za červenec 2004 ve výši 439.900,- Kč byl žalobci dodatečně vyměřen dodatečným platebním výměrem Celního úřadu Praha 1 ze dne 26.8.2008 č. 15791/08-176100-024, který nabyl právní moci dne 3.9.2008.

Nedoplatek na spotřební dani z lihu za září 2004 ve výši 220.215,- Kč byl žalobci dodatečně vyměřen dodatečným platebním výměrem Celního úřadu Praha 1 ze dne 26.8.2008 č. 15793/08-176100-024, který nabyl právní moci dne 3.9.2008.

Podnětem ze dne 14.10.2008 žalobce ve smyslu § 34c odst. 1 písm. b/ ZSDP brojil proti nečinnosti žalovaného spočívající v nevydání dodatečných platebních výměrů na přeplatek na spotřební dani z vína a meziproductů za zdaňovací období květen, červenec a září 2004 a dále v nevydání dodatečného platebního výměru na přeplatek na spotřební dani z lihu za zdaňovací období leden 2004. Žalobce v podnětu popsal dosavadní průběh daňového řízení a uvedl, že správce daně na základě soustředěných podkladů vydal dodatečné platební výměry na tvrzený daňový únik, ovšem dodatečné platební výměry na daňový přeplatek nikoliv. Takový postup dle žalobce odporuje základním zásadám daňového řízení, vyplývajícím z ustanovení § 2 odst. 1 a § 2 odst. 2 ZSDP a poškozuje žalobce na jeho právech.

Dodatečným platebním výměrem Celního úřadu Praha 1 ze dne 23.10.2008 č. 19388/08-176100-024, který nabyl právní moci dne 5.11.2008, byl žalobci dodatečně vyměřen přeplatek na spotřební dani z lihu za leden 2004 ve výši 2.848.750,- Kč. Žádostí ze dne 19.11.2008 požádal žalobce o vrácení tohoto přeplatku na bankovní účet uvedený v žádosti.

V odpovědi ze 7.11.2008 na žalobcův podnět k odstranění nečinnosti Celní ředitelství Praha uvedlo, že správce daně jednal bez zbytečných průtahů a úkony v daňovém řízení zohledňoval zájmy daňového subjektu. Celní ředitelství Praha tak shledalo ve smyslu § 34c odst. 4 ZSDP žalobcův podnět jako neoprávněný a věc odložilo.

Ze spisového materiálu předloženého soudu žalovaným vyplývá, že k dodatečnému vyměření přeplatků žalobce na spotřební dani z vína a meziproductů za zdaňovací období měsíců květen, červenec a září 2004 ze strany žalovaného nedošlo.

V posuzované věci soud vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 1 odst. 2 věta první ZSDP se správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Podle § 2 odst. 1 ZSDP při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání

zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Podle § 46 odst. 7 ZSDP zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předepíše. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejím dodatečnému stanovení na překážku. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru. Tato náhradní lhůta splatnosti, jakož i náhradní lhůta splatnosti podle odstavce 4, nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení podle § 63. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost.

Podle § 34c odst. 1 ZSDP daňový subjekt je oprávněn svým podnětem upozornit nejblíže nadřízeného správce daně, že správce daně nepostupuje v řízení bez zbytečných průtahů, protože

- a) nevydal rozhodnutí, ačkoliv uplynulo 6 měsíců ode dne, kdy byl vůči daňovému subjektu učiněn poslední úkon v řízení, kterého se předpokládána nečinnost týká,
- b) nevydal rozhodnutí, ačkoliv již došlo k soustředění podkladů potřebných pro vydání tohoto rozhodnutí, nebo
- c) marně uplynula daňovým zákonem stanovená lhůta, v níž měl správce daně provést úkon, nebo
- d) neprovedl úkon ve lhůtě, která je pro provedení takového úkonu obvyklá.

Podle § 34c odst. 2 ZSDP nadřízený správce daně podnět prověří, a pokud je důvodný, přikáže správci daně, který zásadu postupovat v řízení bez zbytečných průtahů porušil, odstranění zjištěného porušení. Nedojde-li k nápravě správcem daně, který zásadu porušil, do 30 dnů od doručení podnětu daňového subjektu, zjedná nadřízený správce daně nápravu ve své působnosti, popřípadě ve věci rozhodne sám nebo pověří jiného věcně příslušného správce daně ve svém územním obvodu tak, aby náprava byla provedena bezodkladně.

Podle § 34c odst. 4 ZSDP neshledá-li nejblíže nadřízený správce daně podnět oprávněným, tento podnět odloží a daňový subjekt o tom vyrozumí s uvedením důvodů.

Podle § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních dodatečné daňové přiznání na snížení daně nebo na zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně může plátcе uplatnit nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož se dodatečné daňové přiznání týká, nebo ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 88 odst. 4 a 5). Tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav. Dodatečné daňové přiznání nelze uplatnit u dovážených vybraných výrobků.

Podle § 79 odst. 1 s.ř.s. ten, kdo bezvysledně vyčerpал prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může se žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. To neplatí, spojuje-li zvláštní zákon s nečinností správního orgánu fikci, že bylo vydáno rozhodnutí o určitém obsahu nebo jiný právní důsledek.

Podle § 81 odst. 2 s.ř.s. je-li návrh důvodný, soud uloží rozsudkem správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí nebo osvědčení a stanoví k tomu přiměřenou lhůtu, ne však delší, než kterou určuje zvláštní zákon.

Soud o věci uvážil takto:

Žaloba je důvodná v té její části, v níž se žalobce domáhá ochrany proti nečinnosti žalovaného spočívající v nevydání rozhodnutí – dodatečných platebních výměrů, jimiž by byl žalobci v návaznosti na zjištění zachycená ve zprávě o daňové kontrole č.j. 15109/08-176100-031 dodatečně vyměřen přeplatek na spotřební dani z vína a meziproductů za zdaňovací období měsíců květen, červenec a září 2004. Skutečnost, že žalovaný taková rozhodnutí nevydal, kvalifikuje soud jako nečinnost, která je v rozporu se zákonem.

To, že žalovaný byl po ukončení daňové kontroly povinen vydat ve vztahu k rozhodným zdaňovacím obdobím nejen dodatečné platební výměry, jejichž předmětem je doměření zjištěných nedoplatků na spotřební dani, ale též dodatečné platební výměry, jimiž by žalobci dodatečně doměřil zjištěné přeplatky na této dani, zcela jednoznačně vyplývá ze závěrů obsažených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25.7.2007 č.j. 1 Ans 1/2007 – 91. Protože se oba účastníci řízení tohoto rozsudku NSS dovolávají, avšak každý z nich z něj dovozuje zcela rozdílné závěry, považuje soud na tomto místě za vhodné z těchto závěrů citovat.

Právní otázkou řešenou Nejvyšším správním soudem v uvedeném rozhodnutí byl výklad § 46 odst. 7 věty poslední daňového řádu. Toto ustanovení upravuje postup správce daně při zjištění, že vyměřená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti. Správce daně v takovém případě vyměří daň dodatečně (zákon jej k tomu striktně zavazuje a nedává mu prostor pro uvážení) a současně ji předepíše. Poslední věta citovaného ustanovení pak uvádí, že „tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost“. Ústřední pravidlo celého § 46 odst. 7 dle Nejvyššího správního soudu tkví právě v oné *bezpodmínečné povinnosti správce daně při zjištění, že stanovená daň není v zákonné výši, vydat dodatečný platební výměr tak, aby výsledná daň byla v souladu se zákonem*. Kdyby tato norma neměla dopadat se stejnou silou jak na případy původní daně nižší, tak na případy původní daně vyšší, bylo by celkem zbytečné vůbec formulovat pravidlo o přiměřeném použití obsažené v poslední větě citovaného ustanovení.

Úpravu postupu správce daně při zjištění, že daň byla vyměřena v nesprávné výši, je dle Nejvyššího správního soudu vhodné srovnat s úpravou postupu daňového subjektu v takové situaci. Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen podat dodatečné daňové přiznání (srov. § 41 odst. 1 daňového řádu). Zjistí-li však daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo jeho daňová ztráta vyšší, není podání dodatečného daňového přiznání jeho povinností, nýbrž právem, navíc omezeným (srov. § 41 odst. 4 daňového řádu). Samostatně se tu tedy upravují dva různé případy, které se odlišují právě na základě toho, zda daňový subjekt státnímu rozpočtu něco dluží, nebo zda státní rozpočet dluží jemu. Taková samostatná řešení pro postup správce daně ve dvou odlišných situacích však daňový řád neobsahuje: naopak, jak výše uvedeno, obě situace jsou upraveny v jediném ustanovení za pomoci pravidla přiměřené aplikace.

Žalovaný správní orgán se v řízení před Nejvyšším správním soudem dovolával § 2 odst. 6 daňového řádu, podle nějž je správce daně povinen zahájit daňové řízení vždy, jsou-li

splněny podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a dovozuje z toho, že taková povinnost tu naopak není, jsou-li splněny podmínky pro vznik či existenci pohledávky daňového subjektu za správcem daně. Toto tvrzení je ale dle Nejvyššího správního soudu pravdivé jen částečně. *Správce daně skutečně není v daňovém řízení povinen aktivně vyhledávat okolnosti, které prospívají daňovému subjektu* (srov. k tomu např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58, dostupné na www.nssoud.cz, nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114 – bude publikováno pod č. 1223/2007 Sb. NSS); *je však povinen založit své rozhodování na všech okolnostech, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, ať už jsou to okolnosti ve prospěch daňového subjektu, nebo v jeho neprospěch*. O tom, že okolnost vyšla najevo a správci daně je známa, pak snad ani nemůže být sporu v situaci, kdy daňový subjekt na tuto okolnost opakovaně poukazuje a domáhá se toho, aby správce daně rozhodl v souladu s ní.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále upozornil na zásadu, podle níž by daňové příjmy státu sice rozhodně neměly být kráceny (§ 2 odst. 2 daňového řádu), ale stát by se jimi ani neměl obohacovat nad rámec stanovený mu zákonem. Správou daně se ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Stejně tak daňová kontrola (§ 16 odst. 1 daňového řádu) slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Oním „správným zjištěním“ a „správným stanovením“ se má na mysli zjištění a stanovení daně právě v zákonné výši; *nesprávné tak není pouze to, pokud daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i pokud odvedl více, než měl, správce daně si toho je vědom, a přesto zůstává nečinný*. *Správa daně obecně ani daňová kontrola konkrétně sice nejsou primárně zaměřeny k tomu, aby vyhledávaly pochybení daňového subjektu, které jej vedlo k zaplacení daně vyšší, než mu zákon ukládá; pokud už však takové pochybení vyjde najevo a daňový subjekt na to správce daně upozorní, nelze toto zjištění přehlížet*. *Výsledkem daňového řízení by měl být stav, v němž si správce daně a daňový subjekt nic nedluží navzájem, nikoli stav, v němž pouze daňový subjekt nic nedluží státu, ale naopak to neplatí*. *Zjistí-li správce daně - i bez toho, že by o takové zjištění usiloval, což ostatně není jeho povinností - že je daňovému subjektu něco dlužen, měl by postupovat tak, aby tento dluh zahladil*. To ostatně neplyne jen ze základních zásad daňového řízení, ale též z principů dobré správy a z požadavku na důvěru občanů ve spravedlivé a nestranné rozhodování správních orgánů.

Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále uvedl, že „v projednávané věci však vůbec nešlo o to, že by žalobkyně opomněla – ačkoli jí to zákon umožňoval – uplatnit nárok na nadměrný odpočet a poté se domáhala toho, aby správce daně její opomenutí napravil vydáním dodatečného platebního výměru. Žalobkyně se v době účtování o dani z přidané hodnoty za leden 2002 a v době, kdy podávala přiznání k této dani, domnívala, že postupuje správně a že jí nárok na nadměrný odpočet ve výši 37 708 Kč nevznikl; o svém pochybení se (stejně jako žalobce v nyní projednávané věci) dozvěděla až při daňové kontrole. To, že nepožádala o vrácení nadměrného odpočtu již dříve, tedy nebylo důsledkem její ekonomické úvahy, kterou by bylo možno změnit až podáním dodatečného daňového přiznání, nýbrž jejího nesprávného právního úsudku. Pokud pak žalobkyně žádala správce daně, aby vydal dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2002, nejednalo se o uplatňování nároku na nadměrný odpočet, nýbrž o výzvu správci daně, aby vyvodil závěr ze zjištění, ke kterým dospěl při daňové kontrole. Správce daně tak měl učinit tím spíše, že v souvislosti se stejným obchodním případem doměřil žalobkyni daň za zdaňovací období květen 2002; zjištění o nesprávně nižší původně přiznané dani za květen

2002 tak mělo svůj zrcadlový odraz ve zjištění o nesprávně vyšší původně přiznané dani za leden 2002.“ *Povinnost správce daně vydat dodatečný platební výměr na daň vyšší nebo nižší ve smyslu § 46 odst. 7 se navíc neodvozuje od toho, zda k nesprávnému stanovení původní daně došlo v důsledku pochybení daňového subjektu, nebo v důsledku dřívějších nesprávných zjištění samotného správce daně: tato povinnost je dána vždy, když správce daně jakoukoli nesprávnost zjistí. Je přitom lhostejné, kdo je původcem této nesprávnosti.*

Z citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, zejména pak z jeho pasáží označených kurzívou, dle názoru Městského soudu v Praze zřetelně vyplývá nesprávnost názoru žalovaného, jakož i nesprávnost stanoviska Generálního ředitelství cel ze dne 11.6.2008 zn. 2008/1802/23, které možnost, resp. povinnost správce daně vydat dodatečný platební výměr na přeplatek na spotřební dani, který byl zjištěn při daňové kontrole, podmiňují tím, zda je v daném okamžiku zachována lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání na snížení daně nebo na zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně plátcem daně, zakotvená v § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Uvedená lhůta limituje výlučně možnost podání dodatečného daňového přiznání plátcem daně; nijak se netýká povinnosti správce daně doměřit daň na základě zjištění, k nimž dospěl při daňové kontrole. Jak ve shora citovaném rozsudku výslovně konstatoval Nejvyšší správní soud, povinnost správce daně vydat dodatečný platební výměr na daň vyšší nebo nižší ve smyslu § 46 odst. 7 se neodvozuje od toho, zda k nesprávnému stanovení původní daně došlo v důsledku pochybení daňového subjektu nebo v důsledku dřívějších nesprávných zjištění samotného správce daně; tato povinnost je dána vždy, když správce daně jakoukoli nesprávnost zjistí.

Vzhledem k výše uvedenému má soud za to, že postup žalovaného, který v návaznosti na zjištění o existenci přeplatků a současně též nedoplatků žalobce na spotřební dani za zdaňovací období květen, červenec a září 2004 učiněná při daňové kontrole žalobci za toto zdaňovací období doměřil pouze daňové nedoplatky, je v rozporu nejen s § 46 odst. 7 ZSDP, ale též se základními zásadami daňového řízení zakotvenými v § 2 odst. 1 ZSDP (povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů). Ze strany žalovaného se jedná o nečinnost, k jejímuž odstranění nevedl ani podnět ze dne 14.10.2008, kterým žalobce podle § 34c odst. 1 písm. b/ ZSDP brojil proti nečinnosti žalovaného u nadřízeného orgánu. S cílem odstranit tuto důvodně namítanou nečinnost soud žalovanému v prvním výroku tohoto rozsudku uložil povinnost vydat do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku dodatečné platební výměry, kterými bude žalobci dodatečně vyměřena spotřební daň z vína a meziproductů za zdaňovací období květen, červenec a září 2004.

Žaloba však není důvodná v části, v níž se žalobce domáhá ochrany proti nečinnosti žalovaného spočívající v nevydání dodatečného platebního výměru, kterým by byl žalobci dodatečně vyměřen přeplatek na spotřební dani z lihu za leden 2004. Ze spisového materiálu předloženého v této věci žalovaným je zřejmé, že takové rozhodnutí žalovaný vydal již dne 23.10.2008 – jedná se o dodatečný platební výměr č. 19388/08-176100-024, který nabyt právní moci dne 5.11.2008. Tímto dodatečným platebním výměrem byl žalobci dodatečně vyměřen přeplatek na spotřební dani z lihu za leden 2004 ve výši 2.848.750,- Kč. Tvzení žalobce o nečinnosti žalovaného, pokud jde o doměření přeplatku na spotřební dani za leden 2004, jsou tedy neopodstatněná, a soud proto ve druhém výroku tohoto rozsudku žalobu v této části jako nedůvodnou zamítl.

Za splnění podmínek zakotvených v ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (oba účastníci řízení s tímto postupem výslovně souhlasili).

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta druhá s.ř.s. žalobci, který měl ve věci převažující úspěch, právo na náhradu poměrné části nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 1.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za právní zastoupení žalobce advokátem, a to za tři úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, replika), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1.9.2006). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny třemi paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1.9.2006). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 8.200,- Kč. Protože byl žalobce v řízení úspěšný pouze ze tří čtvrtin (domáhal se vydání dodatečných platebních výměrů na přeplatek na spotřební dani za čtyři zdaňovací období, nicméně ve vztahu k jednomu z těchto zdaňovacích období byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta, soud přiznal žalobci právo na náhradu poloviny jemu vzniklých nákladů řízení, tj. částky 4.100,- Kč, odpovídající rozdílu mezi úspěchem (3/4) a neúspěchem (1/4) žalobce v řízení.

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 ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 27. dubna 2012

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Matznerová, DiS.