



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Karla Kosteckého a soudkyň Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. a Mgr. Lucie Trejbalové v právní věci žalobce **H.R.**, bytem xx, JBC, zast. Ing. Jitkou Routkovou, daňovou poradkyní se sídlem Komenského 87/3, Liberec, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradbní 61, Ústí nad Labem, o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14.6.2011, č.j. 5498/11-1500-505267, ze dne 15. 6. 2011, č.j. 5501/11-1500-505267, a ze dne 14. 6. 2011, č.j. 5499/11-1500-505267,

t a k t o :

I. Žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem č.j. 5498/11-1500-505267 ze dne 14.6.2011, č.j. 5501/11-1500-505267 ze dne 15. 6. 2011 a č.j. 5499/11-1500-505267 ze dne 14. 6. 2011 s e z a m í t a j í .

II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobami podanými v zákonné lhůtě se žalobce domáhal zrušení shora označených rozhodnutí žalovaného, kterými byla shodně zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“), jimiž v třech případech správce daně zamítl žalobcovu žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) podanou dle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Rozhodnutím správce daně ze dne 23. 8. 2010 byla zamítnuta žalobcovu žádost o vrácení přeplatku na DPH za zdaňovací období březen 2010, rozhodnutím ze dne 3. 12. 2010 žádost o vrácení přeplatku DPH za červen 2010 a rozhodnutím ze dne 19. 10. 2010 pak zamítnuta žádost o vrácení přeplatku DPH za květen 2010, a to z důvodu neexistence vratitelného přeplatku na DPH.

Protože podané žaloby byly v podstatě shodného obsahu a věci spolu skutkově souvisely, soud usnesením ze dne 3. 11. 2011, č.j. 59 Af 40/2011-35, věci vedené u zdejšího

soudu pod sp. zn. 59 Af 40/2011, 59 Af 41/2011 a 59 Af 42/2011 spojil ke společnému projednání a rozhodnutí.

První společnou žalobní námitkou byla námitka nicotnosti žalobou napadených rozhodnutí žalovaného. Ta podle žalobce spočívá v rozporu mezi výrokem rozhodnutí, v němž jsou uvedeny ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a odůvodněním, v němž žalovaný své závěry opírá o některá hmotně právní a procesní ustanovení zákona ZSDP ve znění platném do 31. 12. 2010. Tato skutečnost podle žalobce činí rozhodnutí vnitřně rozpornými. Nárok na vrácení přeplatku na dani považuje žalobce za hmotně právní nárok, pro který není přípustná zpětná účinnost zákona. Není tedy zřejmé, podle jakého právního předpisu žalovaný ve věci rozhodoval, zda pouze podle § 264 odst. 1 a § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu či také podle ZSDP. Z odkazu na § 264 odst. 1 daňového řádu lze tušit, že o hmotně právním nároku na vrácení přeplatku a o vzniku přeplatku konkludentním vyměřením DPH za zdaňovací období březen, červen a květen 2010 žalovaný rozhodoval podle právního předpisu, který nebyl v předmětném období účinný, což je nepřipustnou retroaktivitou.

Žalobce dále namítal nezákonnost rozhodnutí spočívající v nesprávném právním posouzení věci žalovaným. Podle žalobce mu na základě podaných daňových přiznání k DPH vznikl přeplatek na DPH za zdaňovací období březen, červen a květen 2010. Protože uplynula lhůta dle § 105 odst. 1 zákona o DPH pro vrácení přeplatku, podal žádosti dle § 64 ZSDP. Podle žalobce byla DPH za uvedená zdaňovací období vyměřena konkludentně dle § 46 odst. 5 ZSDP a výzvy vydané správcem daně dne 26. 5. 2010, resp. dne 19. 8. 2010, resp. ve třetím případě dne 16. 7. 2010 nebyly způsobilé zákonně zahájit vytykáací řízení, neboť dle § 21 ZSDP se vytykáací řízení zahajuje dnem, kdy byl žalobce vyrozuměn o prvním úkonu, který vůči němu správce daně učinil, tedy dnem doručení výzvy dle § 43 ZSDP. Přitom uvedené výzvy byly žalobci doručeny až dne 2. 6. 2010, resp. dne 31. 8. 2010, resp. 3. 8. 2010, tedy až po uplynutí 30 denní lhůty dle § 43 odst. 2 ZSDP, podle něhož byl správce daně povinen zahájit postup k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy byla podána dodatečná přiznání v případě, kdy daňovému subjektu má vzniknout přeplatek. V žalobcově případě měla být vytykáací řízení zahájena nejpozději do 26. 5. 2010, resp. do 25. 8. 2010, resp. do 26. 7. 2010. Předmětné výzvy však byly žalobci doručeny až po těchto datech, vytykáací řízení nemohla být proto zahájena z důvodu, že daň již byla pravomocně vyměřena postupem dle § 46 odst. 5 ZSDP a marně uplynula 30 denní odvolací lhůta.

Dle žalobce se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení č.j. 5 Afs 92/2008-147 ze dne 27. 7. 2010 s tímto argumentem nevypořádal, v současnosti je otázka předložena plénu Ústavního soudu. Z podaných žalob vyplývá, že podle žalobce není rozhodné, že předmětné výzvy k odstranění pochybností ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP byly správcem daně v 30 denní lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP vydány, žalobce považuje za rozhodující, že v této lhůtě nebyla zahájena vytykáací řízení ve věci vyměření DPH za zdaňovací období březen, červen a květen 2010.

Další část žaloby se týká povahy DPH, kdy žalobce zdůraznil, že by měl být včas a řádně informován, nejpozději do okamžiku, kdy důvodně očekává vrácení nadměrného odpočtu, o tom, že daň nebyla vyměřena konkludentně a je zahájeno vytykáací řízení a odpočet mu nebude v očekávané 30 denní lhůtě vrácen.

V žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 6. 2010 (č.j. 5498/11-1500-505267 a č.j. 5499/11-1500-505267) žalobce namítal také vadu odvolacího řízení spočívající v tom, že se nemohl řádně a včas seznámit s obsahem daňového spisu. Žalobce má dosud nevyjasněné pochybnosti o podjatosti pracovnice správce daně paní Lenky Rašínové, jejíž chování považuje za nestandardní a nelogické.

V žalobě proti rozhodnutí ze dne 15. 6. 2011, č.j. 5501/11-1500-505267, a druhému rozhodnutí ze dne 14. 6. 2011, č.j. 5499/11-1500-505267, se žalobce ohradil proti tomu, že žalovaný se nevypořádal s námitkou vadnosti vydané výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP pro její nezákonnost. Ta má spočívat v tom, že výzva neobsahuje odůvodnění, i když se jedná o rozhodnutí dle § 32 odst. 1, odst. 3 ZSDP. Vyřízení žádosti o osvědčení neplatnosti výzvy považuje žalobce za formální, neboť se správce daně s námitkám žalobce nevypořádal. Podle žalobce výzvy správce daně neobsahují odůvodnění a žalobce nesouhlasil s názorem žalovaného, že námitky vůči výzvám lze uplatnit v rámci odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, nikoli např. proti rozhodnutí o přeplatku, které je předmětem řízení.

Žalobce konstatoval, že zahájení vytýkacích řízení v daných třech případech bylo formální a jeho hlavním účelem bylo zadržení nadměrného odpočtu a s ohledem na zadržení několika nadměrných odpočtů tak i snaha ekonomicky poškodit žalobce a vyřadit ho z hospodářské soutěže.

Z uvedených důvodů žalobce navrhoval zrušení napadených rozhodnutí žalovaného a požadoval přiznání náhrady nákladů soudního řízení.

V písemném vyjádření žalovaný uvedl shodné skutečnosti jako v odůvodnění napadených rozhodnutí a zdůraznil, že postup k odstranění pochybností dle § 43 byl zahájen včas ve smyslu § 43 odst. 2 ZSDP. Žalovaný v napadených rozhodnutích netvrdil, že vydáním výzev byla zahájena vytýkácí řízení. Vytýkácí řízení je dle § 21 odst. 1 ZSDP zahájeno doručením výzvy, což žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl. Podle žalovaného ovšem nelze včasnost zahájení postupu k odstranění pochybností ve smyslu § 43 odst. 2 ZSDP posuzovat dle doručení výzvy k odstranění pochybností, lhůta ukládající správci daně, aby zahájil postup k odstranění pochybností, se nemůže odvíjet od doručení této výzvy, na které nemá správce daně bezprostřední vliv, ale právě od vydání výzvy, kterým je den vydání rozhodnutí, tj. datum podpisu rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP. Skutečností rozhodnou pak bylo, že v době, kdy žalobce žádal o vrácení nadměrných odpočtů, neexistovaly na osobním daňovém účtu přeplatky z titulu nadměrného odpočtu, a to právě z důvodu probíhajícího vytýkácího řízení. Správce daně tak zahájením vytýkácího řízení dle § 43 ZSDP vyloučil možnost aplikace ustanovení § 46 odst. 5 ZSDP, tj. vyměření daně konkludentním způsobem. S ohledem na to, že postup k odstranění pochybností byl vyhodnocen jako včasný, nezabýval se žalovaný namítaným odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č.j. 5 Afs 92/2008. Podle žalovaného je vznesená námitka nicotnosti napadených rozhodnutí nedůvodná. Protože byla odvolání do rozhodnutí správce daně o žádostech o vrácení přeplateků podána za účinnosti ZSDP, ale žalovaný již rozhodoval za účinnosti daňového řádu, v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 daňového řádu uvedl do výroků rozhodnutí ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu,

podle něhož o odvoláních rozhodoval. V odůvodnění pak žalovaný uvedl důvody osvědčující zákonnost rozhodnutí správce daně o přeplatku. Protože se jednalo o rozhodnutí vydaná za účinnosti ZSDP, zákonnost zamítavých rozhodnutí správce daně nelze odůvodnit jinak než ustanovením § 64 odst. 1, odst. 4 ZSDP, kterým se v době vydání rozhodnutí řídil i správce daně jako platným právním předpisem. Nejedná se tak o vnitřní rozpornost rozhodnutí. Podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu výrok rozhodnutí obsahuje uvedení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, není požadován odkaz na konkrétní ustanovení zákonů, na jejichž základě je rozhodnutí vydáváno. Důsledné naplnění požadavků na citaci všech použitých ustanovení by vedlo k nepřehlednému výčtu procesních a hmotně právních ustanovení. Žalovaný také jako nedůvodnou odmítl námitku, podle níž se nevypořádal s namítanou vadností výzev pro její nezákonnost či neplatnost. S touto námitkou se žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí vypořádal. K námitce neumožnění nahlížení do spisu žalovaný uvedl, že podle § 23 odst. 4 ZSDP byl žalobce oprávněn podat odvolání, pokud s rozsahem, v jakém mu bylo umožněno nahlédnout do spisu nesouhlasil. Žalovaný v závěru svého písemného vyjádření navrhl zamítnutí podaných žalob jako nedůvodných.

Ze správního spisu předloženého žalovaným správním orgánem soud ověřil skutečnosti rozhodné pro posouzení projednávané věci.

Žalobce podal dne 26. 4. 2010 daňové přiznání k DPH za zdaňovací období březen 2010, ve kterém uvedl výši nadměrného odpočtu 85 221 Kč. Dne 25. 6. 2010 bylo podáno daňové přiznání k DPH za květen 2010 s nadměrným odpočtem ve výši 84 169 Kč. Daňové přiznání k DPH za červen 2010 pak bylo podáno dne 27. 7. 2010 s nadměrným odpočtem ve výši 63 910 Kč. Na tiskopisech podaných daňových přiznání není záznam správce daně o tom, že by provedl úkon ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP, tedy že by předepsal žalobcem přiznanou daň, v daném případě vyměřil nadměrný odpočet.

Výzvou ze dne 26. 5. 2010, žalobci dle přiložené doručenky doručenou dne 3. 6. 2010 (nikoli 2. 6. 2010, jak žalobce uvádí v žalobě), správce daně žalobce vyzval k odstranění jeho pochybností o přijatých zdanitelných plněních uvedených v daňovém přiznání za březen 2010, a to s odkazem na místní šetření provedené v provozovně žalobce dne 6. 5. 2010.

Výzvou ze dne 19. 8. 2010, daňové poradkyni doručenou dne 31. 8. 2010, žalobci doručenou dne 27. 8. 2010 (oběma po uložení výzvy u doručovatele k vyzvednutí dne 24. 8. 2010), správce daně žalobce vyzval k odstranění jeho pochybností o uplatněné snížené sazbě daně u uskutečněných zdanitelných plněních uvedených v daňovém přiznání za červen 2010 a objemu uskutečněných zdanitelných plnění.

Výzvou ze dne 16. 7. 2010, daňové poradkyni doručenou dne 26. 7. 2010, žalobci doručenou dne 3. 8. 2010 (oběma po uložení výzvy u doručovatele k vyzvednutí dne 22. 7. 2010), správce daně žalobce vyzval k odstranění jeho pochybností o uplatněné snížené sazbě daně u uskutečněných zdanitelných plněních uvedených v daňovém přiznání za květen 2010, a to s odkazem na nesrovnalosti v daňovém přiznání za měsíc březen 2010 zjištěné při místním šetření konaném dne 6. 5. 2010.

Na výzvy k odstranění pochybností správce daně žalobce reagoval uplatněním námitek opožděného zahájení vytýkacího řízení a žádostmi o vrácení přeplatků na DPH

dle § 64 odst. 4 ZSDP, neboť podle něj dle § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, marně uplynula lhůta pro jejich vrácení.

Pro úplnost je třeba uvést, že dne 15. 6. 2010 žalobce předložil správci daně omezenou plnou moc o zastoupení daňovou poradkyní. Námitky proti postupu pracovníka správce daně spočívající ve vydání výše označených výzev nebyly shledány důvodnými, rovněž nebyla správce daně ověřena neplatnost těchto výzev.

Všechny tři žádosti žalobce o vrácení přeplatku správce daně zamítl rozhodnutími ze dne 23. 8. 2010, resp. ze dne 3. 12. 2010 a ze dne 19. 10. 2010, s odůvodněním, že na osobním účtu žalobce nebyl ke dni podání jeho žádosti evidován vratitelný přeplatek a ani nevznikl ve lhůtě 60 dnů od podání jeho žádosti. Správce daně žalobce upozornil na to, že neodstranil pochybnosti, jak k tomu byl správcem daně vyzván dle § 43 odst. 1 ZSDP. Podle správce daně je 30 denní lhůta k zahájení vytýkacího řízení lhůtou pořádkovou, nikoli propadnou a její zmeškání neznamená zánik pochybností správce daně a povinnost vyměřit daňovou povinnost ve shodě s podaným daňovým přiznáním.

Podaná odvolání proti prvostupňovým zamítavým rozhodnutím správce daně žalovaný zamítl napadenými rozhodnutími a rozhodnutí správce daně potvrdil postupem dle § 116 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 264 odst. 1 daňového řádu. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný shodně uvedl, že výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP byly vydány ve všech případech ve lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP, tedy včas. Uvedená lhůta k „zahájení postupu správce daně“ se neodvívá ode dne doručení takové výzvy daňovému subjektu, kterým je dle § 21 ZSDP zahájeno vytýkací řízení, protože na tento moment nemá správce daně vliv, ale právě od vydání výzvy, kterým je dle § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP datum podpisu rozhodnutí. Žalovaný poté uvedl, že tento princip je již v novém daňovém řádu explicitně vyjádřen v § 89 odst. 4 daňového řádu, podle jehož znění (na rozdíl od ZSDP) musí v uvedené 30 denní lhůtě správce daně učinit úkon k doručení výzvy k odstranění pochybností s odkazem na ust. § 101 odst. 2 daňového řádu. Protože je dle žalovaného zahájení vytýkacích řízení u žalobce včasné, není třeba se zabývat namítaným odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, sp. zn. 5 Afs 92/2008. Pokud správce daně zahájí s daňovým subjektem vytýkací řízení, nedochází k vyměření daně a až do rozhodnutí nevzniká ani nadměrný odpočet (přeplatek na dani). Správce daně pak vydává platební výměr i v případě, že po provedení vytýkacího řízení dojde k závěru, že daň má být stejná. Zahájením vytýkacího řízení dle § 43 ZSDP správce daně vyloučí možnost aplikace § 46 odst. 5 ZSDP. V době, kdy daňový subjekt žádal o vrácení nadměrného odpočtu neexistoval na jeho osobním účtu přeplatek z titulu nadměrného odpočtu právě z důvodu probíhajícího vytýkacího řízení, což mu bylo známo na základě doručení výzvy dle § 43 odst. 1 ZSDP. A protože přeplatek na dani nevznikl ani ve lhůtě 60 dnů ode dne podání žádosti, správce daně rozhodl o zamítnutí žádosti žalobce v souladu se zákonem.

V odůvodnění rozhodnutí ze dne 15. 6. 2011 (zdaňovací období červen 2010) pak žalovaný doplnil, že výzvu k odstranění pochybností ze dne 19. 8. 2010 odůvodnil již tím, že specifikoval důvody vzniku jeho pochybností, kromě toho výzva obsahuje část odůvodnění, v němž správce daně uvedl právní rámec pro vydání výzvy a provádění vytýkacího řízení. Proto také správce daně ve sdělení ze dne 27. 9. 2010 neosvědčil neplatnost výzvy vydané k odstranění pochybností. K námitce podjatosti pracovnice správce daně žalovaný uvedl,

že o ní bylo rozhodnuto rozhodnutím ze dne 27. 9. 2010 a důvody pro její vyloučení nebyly shledány. K námitce rozsahu nahlížení do správního spisu žalovaný odkázal žalobce na jeho možnost podat odvolání podle § 23 odst. 4 ZSDP, pokud s rozsahem umožnění nahlížet do spisu nesouhlasil.

V druhém rozhodnutí ze dne 14. 6. 2011 (zdaňovací období květen 2010) se žalovaný zabýval namítanou nezákonností výzvy k odstranění pochybností ze dne 16. 7. 2010 a obdobně dospěl k závěru, že výzva obsahovala konkrétní vymezení pochybností správce daně a byla odůvodněna. Rovněž i v tomto případě proto správce daně nenalezl důvod osvědčit plnění podmínek její neplatnosti (sdělení ze dne 15. 9. 2010). Dále žalovaný zdůraznil, že do této výzvy není možné podat odvolání, námitky vůči výzvě lze uplatnit v rámci odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně, nikoli však v odvolacím řízení ve věci přeplatku na dani. Proto se žalovaný namítanými důvody nezákonnosti výzvy nezabýval. K námitce nahlížení do spisu se pak vyjádřil shodně jako v případě předchozího rozhodnutí ze dne 15. 6. 2011.

Krajský soud napadená rozhodnutí a řízení jejich vydání předcházející přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) v rozsahu a mezích uplatněných žalobních námitek dle § 75 odst. 2 s. ř. s., kterými je soud v duchu dispoziční zásady vázán, vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.

K projednání podaných žalob bylo nařízeno ústní jednání, při němž oba účastníci setrvali na svých závěrech vyjádřených v písemných podáních. Podle žalobce nejenže byla vytýkáci řízení zahájena po lhůtě, ale obsahy výzev byly nic neříkající, zcela v rozporu s rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 7/2007, důvody v nich uvedené byly smyšlené. Ačkoli žalobce spolupracoval, postup správce daně byl nesprávný a smyšlené bylo také místní šetření dne 6. 5. 2010, celkově tento postup pak dává důvod k výtkám o podjatosti pracovníka správce daně. Protože žalovaný uvedl, že neví, kde je nyní protokol o místním šetření ze dne 6. 5. 2010, žalobce navrhoval provedení důkazu spisovým přehledem, kde protokol o místním šetření není uveden, jedná se o přehled dokladů o DPH, který byl předložen při nahlížení do spisu dne 7. 2. 2012, když dříve nahlížení do spisu povoleno nebylo. Žalobce při ústním jednání navrhoval, aby soud jednání přerušil a položil předběžnou otázku k Evropskému soudnímu dvoru o tom, zda lze vytýkáci řízení zahájit po lhůtě stanovené vnitrostátní právní normou, zda je to v souladu se zásadou neutrality. Po provedeném jednání dospěl soud k závěru, že žaloby nejsou důvodné.

Důkaz spisovým přehledem ve věci DPH soud neprovedl, neboť pro posouzení podaných žalob nepovažoval za rozhodné, zda je součástí správního spisu týkajícího se posouzení žalobcových žádostí o vrácení přeplatků protokol o místním šetření ze dne 6. 5. 2010, jehož řádné provedení žalobce zpochybňoval. Soud pak vůbec nepovažoval za nutné zabývat se tím, zda k provedení místního šetření dne 6. 5. 2010 došlo či nikoli, případně zda byl postupem správce daně porušen ZSDP, neboť tuto skutečnost nepovažoval za důležitou při posouzení vznesených žalobních námitek.

Nejprve se soud musel zabývat žalobní výtkou nicotnosti napadených rozhodnutí z důvodu rozporu výroku a odůvodnění rozhodnutí žalovaného.

Za nicotný je třeba považovat správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost). K nicotnosti přezkoumávaného správního rozhodnutí je soud povinen přihlédnout nejen k námitce žalobce, ale z úřední povinnosti. Vlastní definici nicotnosti pak obsahuje zákon č. 500/2004 Sb., správní řád. Podle jeho § 77 odst. 1 je nicotné rozhodnutí, k jehož vydání nebyl správní orgán vůbec věcně příslušný; to neplatí, pokud je vydal správní orgán nadřízený věcně příslušnému správnímu orgánu. Nicotnost z tohoto důvodu zjišťuje a rozhodnutím prohlašuje správní orgán nadřízený správnímu orgánu, který nicotné rozhodnutí vydal. Podle odst. 2 uvedeného ustanovení je nicotné dále rozhodnutí, které trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž je nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Nicotnost z těchto důvodů vyslovuje soud podle soudního řádu správního. Z uvedeného vyplývá, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami shora zmíněnými, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu.

Žádné shora popsané vady napadených rozhodnutí soud nenalezl. A o natolik intenzivní vadu, která by způsobovala nicotnost, se nejedná v případě rozporu výroku a odůvodnění správního rozhodnutí. Taková vada rozhodnutí je zpravidla považována za vadu způsobující nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívající v jeho nesrozumitelnosti ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Soud však žalobcem tvrzený rozpor mezi výrokem napadených rozhodnutí a jejich odůvodněními neshledal. Všechna odvolání do rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti žalobce o přeplatek byla podána ještě za účinnosti ZSDP, žalovaný ale rozhodoval až po 1. 1. 2011, kdy nabyl účinnosti nový daňový řád. Podle přechodného ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu účinného od 1. 1. 2011 platí, že řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou nejbližší. Žalovaný tedy postupoval právě v intencích tohoto zákonného ustanovení, pokud odvolací řízení, zahájené ještě za účinnosti ZSDP, dokončil již podle daňového řádu účinného od 1. 1. 2011 a aplikoval ustanovení části druhé, hlavy VII, dílu 2 daňového řádu upravující odvolací řízení.

S ohledem na to, že podstatou výroku rozhodnutí nadřízeného správce daně jako odvolacího správního orgánu je rozhodnutí o tom, jak je naloženo s odvoláním a rozhodnutím správce daně vydaným v 1. stupni ve smyslu ve smyslu § 116 odst. 1 daňového řádu (tj. zda se napadené rozhodnutí mění či zda se napadené rozhodnutí ruší a zastavuje se řízení či zda se odvolání zamítá a napadené rozhodnutí se potvrzuje), byl odkaz žalovaného na ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu (ve spojení právě se shora cit. přechodným

ustanovením) ve výroku napadených rozhodnutí zcela na místě. Absence uvedení všech ustanovení ZSDP a potažmo zákona o DPH, která byla žalovaným ve věci aplikována, ve výroku rozhodnutí odvolacího orgánu pak nesrozumitelnosti rozhodnutí nezpůsobuje. Rozhodnutí o odvolání je třeba vnímat společně s rozhodnutím správce daně vydaným v 1. stupni řízení jako jeden celek, když teprve odvolacím rozhodnutím je o předmětu řízení pravomocně rozhodnuto. V daném případě žalovaný postupem podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu potvrdil napadená rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádostí žalobce podle § 64 odst. 4 ZSDP (příslušné ustanovení citováno správcem daně ve výročí jeho rozhodnutí), čímž potvrdil zjištění učiněná správcem daně a správnost jeho právních úvah a zamítnutí žádostí žalobce podle postupem podle § 64 odst. 4 ZSDP. Svá zjištění a právní úvahy, jež ho vedly k potvrzení rozhodnutí správce daně, pak žalovaný v odůvodnění svých odvolacích rozhodnutí rozvinul rovněž s poukazem na příslušná ustanovení zákona o DPH a ustanovení ZSDP upravující postup správce daně při rozhodování o přeplatcích, ve znění tehdy účinném. Z odkazu na § 264 odst. 1 daňového řádu ve výročí napadených rozhodnutí nelze dovodit, že by zákonnost postupu správce daně žalovaný posuzoval podle ustanovení daňového řádu týkajících se přeplatků, jak se žalobce snaží dovodit, ale právě jen to, že odvolací řízení bylo dokončeno v souladu s uvedeným ustanovením podle daňového řádu jako procesního předpisu účinného od 1. 1. 2011. Uplatněnou žalobní námitkou soud neshledal důvodnou, namítané skutečnosti nezpůsobují nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí, natož pak jejich nicotnost.

Podstatou věci je pak posouzení, zda žalobci vznikl přeplatek na DPH z titulu nadměrného odpočtu za zdaňovací období březen, červen a květen 2010, v závislosti na posouzení otázky konkludentního vyměření jeho daňové povinnosti ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP, a to za situace, kdy výzvy správce daně k odstranění jeho pochybností ve smyslu § 43 odst. 1 ZSDP byly vydány ve 30 denní lhůtě dle 43 odst. 2 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2010, ale k zahájení vytýkacího řízení ve smyslu § 21 ZSDP došlo až po uplynutí této lhůty.

Při posouzení projednávané věci krajský soud vycházel z níže uvedených ustanovení ZSDP.

Podle § 64 odst. 1 ZSDP je daňovým přeplatkem částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Dle § 64 odst. 4 ZSDP požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 téhož ustanovení požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek, běží lhůta pro jeho vrácení až ode dne následujícího po jeho vzniku, pokud se tak stane nejdéle do šedesáti dnů ode dne podání žádosti. Nevznikne-li do této lhůty vratitelný přeplatek, žádost se zamítne. Za den vrácení přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně.

Podle § 105 odst. 1 zákona o DPH ve znění, podle něhož bylo v řízení postupováno, platí, že vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu (tj. odpočet daně převyšuje daň na výstupu za příslušné zdaňovací období) vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do

30 dnů od jeho vyměření. Podle § 105 odst. 4 zákona o DPH se za den vzniku vratitelného přeplatku považuje den jeho vyměření.

Podle § 41 odst. 1 ZSDP je poslední známou daňovou povinností částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena tzv. konkludentním způsobem podle § 46 odst. 5 ZSDP či rozhodnutím ve formě platebního výměru, dodatečného platebního výměru nebo rozhodnutím o opravném prostředku. Možnost tzv. konkludentního způsobu vyměření daně je zakotvena v § 46 odst. 5 ZSDP, kde je stanoveno, že 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.

Podle § 43 odst. 1 ZSDP vzniknou-li pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, nebo dodatečného daňového přiznání nebo hlášení a dokladů daňovým subjektem předložených, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, sdělí správce daně tyto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve jej, aby se k nim vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší patnácti dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnosti neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu.

Podle § 43 odst. 2 ZSDP (ve znění zákona č. 270/2007 Sb.) pokud vyplývá z podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení, že daňovému subjektu má vzniknout přeplatek a správce daně má pochybnost podle odstavce 1, zahájí správce daně postup k odstranění pochybnosti do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno. Ve výzvě daňovému subjektu určí správce daně přiměřenou lhůtu k odpovědi, která nesmí být kratší než 15 dnů, a poučí ho o následcích spojených s tím, jestliže pochybnost neodstraní nebo nedodrží stanovenou lhůtu. V průběhu vytykácího řízení má daňový subjekt práva přiměřeně podle § 16 odst. 4 a výsledek vytykácího řízení pracovník správce daně projedná s daňovým subjektem postupem podle § 16 odst. 8.

Z uvedeného je nutno dovodit, že podmínkou vrácení přeplatku na dani z titulu nadměrného odpočtu je vyměření nadměrného odpočtu a splnění zákonných podmínek pro vznik vratitelného přeplatku dle § 64 ZSDP (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č.j. 9 Afs 73/2009-110, www.nssoud.cz).

Jistě lze se žalobcem obecně souhlasit v tom směru, že k vyměření nadměrného odpočtu může dojít i konkludentně na základě podaných daňových přiznání postupem podle § 46 odst. 5 ZSDP.

Vztahem vytykácího řízení a tzv. konkludentního daně se obecně zabýval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č.j. 5 Afs 92/2008-147,

www.nssoud.cz, na jehož podrobné úvahy v tomto směru si soud dovoluje odkázat. Lze jen zdůraznit, že zahájení vytýkácího řízení a tzv. konkludentního vyměření daně se pojmově vylučují, neboť správce daně vyměřuje daňovou povinnost postupem dle § 46 odst. 5 ZSDP tehdy, nemá-li pochybnosti o tom, že se má vyměřená daň shodovat s daní uvedenou v daňovém přiznání. Ostatně i žalobce zdůrazňuje, že pokud je daň stanovena konkludentně ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP, nemůže již správce daně provést vytýkácí řízení. Soud si je vědom právního závěru vysloveného Ústavním soudem v nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 ze dne 10. 3. 2011, v němž byla zpochybněna absolutnost závěru, že zahájení vytýkácího řízení představuje překážku konkludentního vyměření daně, nicméně závěry zde prezentované se týkaly zcela odlišné skutkové situace. V souzeném případě se však nejedná o případ neskončení vytýkácího řízení zaviněním správce daně a z tohoto důvodu nevyměřením daňové povinnosti v prekluzivní lhůtě dle § 47 odst. 1 ZSDP.

Rovněž je nutno se žalobcem souhlasit v tom směru, že v případě podaných daňových přiznání za zdaňovací období březen, červen a květen 2010 (podle nichž měl žalobci ve všech případech vzniknout nadměrný odpočet) měl správce daně postupovat v intencích § 43 odst. 2 ZSDP. Ostatně tento princip byl zdůrazněn v již cit. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, kdy Nejvyšší správní soud zdůraznil, že v některých případech je správce daně v možnosti zahájit vytýkácí řízení výslovně omezen, např. právě 30 denní lhůtou dle § 43 odst. 2 ZSDP.

V souzeném případě se z obsahu správního spisu podává, že ve 30 denní lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP správce daně na žalobcem podaných daňových přiznání k DPH neučinil záznam o vyměření nadměrných odpočtů, ale naopak v této lhůtě vtělil svoje konkrétní pochybnosti o správnosti údajů uvedených v daňových přiznáních do výzev dle § 43 odst. 1 ZSDP, vydaných dne 26. 5. 2010, 19. 8. 2010 a 16. 7. 2010. Žalovaný správně uvádí, že dnem vydání výzvy bylo třeba dle § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP považovat den podpisu oprávněného pracovníka správce daně na výzvě.

Pro právní názor žalobce, že ve 30 denní lhůtě ode dne podání daňových přiznání dle § 43 odst. 2 ZSDP mělo být zahájeno vytýkácí řízení, tj. že mu musely být v této lhůtě výzvy k odstranění pochybností i doručeny, soud nenalezl v cit. ustanoveních oporu. Samozřejmě okamžikem zahájení vytýkácího řízení je nepochybně den, kdy byl žalobce o vydání předmětných výzev vyrozuměn ve smyslu § 21 odst. 1 ZSDP, ostatně toto tvrdil i žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí. Nicméně zákonodárce, vědom si jistě toho, že vytýkácí řízení je zahájeno až tímto okamžikem, výslovně v § 43 odst. 2 ZSDP zakotvil, že správce daně v případě zde definovaném „zahájí postup k odstranění pochybností“, nikoli, že zahájí vytýkácí řízení. Soud se tak ztotožnil s názorem žalovaného prezentovaným v odůvodnění napadených rozhodnutí. Zahájení vytýkácího řízení doručením výzvy správce daně ve 30 denní lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP se jeví ve většině případů jako naprosto nereálné, když je nutno uvážit, že jednak vydání výzvy obvykle předchází nějaká činnost správce daně k vydání výzvy vedoucí (např. místní šetření, kontrola prováděná u jiného daňového subjektu, apod. a vyhodnocení zjištěných skutečností), jednak je výzva dle § 43 odst. 1 ZSDP doručována do vlastních rukou s ohledem na nepříznivé následky nevyhovění výzvě (v úvahu nutno vzít, že výzva bývá doručována nezřídka uložením písemnosti po dobu 15 dnů). Správnost tohoto výkladu pak podle přesvědčení soudu stvrzuje i obdobná úprava postupu správce daně k odstranění pochybností obsažená v § 89 odst. 4 daňového řádu, podle něhož

nemusí být v uvedené lhůtě výzva k odstranění pochybností správce daně daňovému subjektu doručena, ale musí být vydána.

Pro úplnost je třeba uvést, že žalobce pro svůj závěr o vyměření nadměrných odpočtů za zdaňovací období březen, červen a květen 2010 konkludentně ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP nevznášel jiný argument, než ne zahájení vytýkácího řízení ve lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP. Soud však ani v ZSDP ani v zákoně o DPH nenalezl zákonné ustanovení, jež by výslovně deklarovalo, že v případě ne zahájení vytýkácího řízení správcem daně v určité lhůtě se má za to, že jím byla daňová povinnost, resp. v daném případě nadměrný odpočet vyměřen shodně jako v podaném daňovém přiznání. V případě žalobce dal správce daně ve 30 denní lhůtě dle § 43 odst. 2 ZSDP zcela jasně najevo, že má pochybnosti o tom, že by měl být žalobci vyměřen nadměrný odpočet ve výši uvedené v podaných daňových přiznáních (a to zachycením konkrétních pochybností ve výzvách ze dne 26. 5. 2010, resp. 19. 8. 2010 a 16. 7. 2010), nenastala tak hypotéza pro vyměření daňové povinnosti ve smyslu § 46 odst. 5 ZSDP.

Protože soud dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu s § 43 odst. 2 ZSDP, neshledal důvod k přerušení řízení a položení shora nastíněné otázky Evropskému soudnímu dvoru. Nadto lze upozornit na to, že ani Nejvyšší správní soud při řešení případů obdobných neshledal rozpor vnitrostátních právních norem upravujících vytýkácí řízení a vrácení nadměrných odpočtů s normami evropského práva, resp. porušení zásady neutrality DPH, a žalobcem požadovanou předběžnou otázku nepoložil.

Je třeba odmítnout žalobcovu výtku, že by se žalovaný nevyjádřil k namítanému rozporu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 92/2008-147. Správními soudy je obvykle považováno za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů rozhodnutí odvolacího správního orgánu, jež se nevypořádá se všemi odvolacími námitkami. Žalovaný však na žalobcům odkaz reagoval, uvedl, že s ohledem na to, že shledal zahájení postupu správce daně k odstranění pochybností včasným, není na místě se odkazem zabývat. Není tedy pravdou, že by se žalovaný námitkou nezabýval. Pro úplnost soud konstatuje, že mu je usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č.j. 5 Afs 92/2008-147, známo, jakož i skutečnost, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2010, č.j. 5 Afs 92/2008-175, byl napaden ústavní stížností. Tato skutečnost však soud nevedla k závěru o nutnosti přerušení řízení či změně shora prezentovaného právního závěru, neboť ve zmíněné věci byly skutkové okolnosti případu odlišné, nejednalo se o případ vytýkácího řízení v případě, kdy má vzniknout přeplatek, nešlo o aplikaci ustanovení § 43 odst. 2 ZSDP. Nadto se závěry prezentovanými v posledně uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu se žalobce v podstatě ztotožňuje (nemožnost zahájení vytýkácího řízení po konkludentním vyměření daně), bližší argumenty pro vyměření nadměrného odpočtu dle § 46 odst. 5 ZSDP pak nevznášá, jak již soud konstatoval.

Soud nepřisvědčil ani námitce týkající se seznámení se spisem. Bližší skutkové okolnosti žalobce neuvedl a rovněž nenaznačil, jak se toto mohlo negativně odrazit na zákonnosti napadených rozhodnutí žalovaného. Soudu tak nezbyvá než rovněž v obecné rovině konstatovat, že skutkové okolnosti případu nebyly sporné, ve věci nešlo primárně

o dokazování rozhodných skutečností, ale o právní posouzení vzniku vratitelného přeplatku dle § 105 odst. 1 DPH, posouzení žádostí o vrácení přeplatků ve smyslu § 64 ZSDP v návaznosti na zodpovězení otázky o konkludentním vyměření nadměrných odpočtů, a není tak zřejmé, jak by se mohlo neseznámení se spisem správce daně negativně promítnout do práv žalobce a následně posouzení věci správcem daně a poté i žalovaným.

V podstatně shodně lze reagovat na žalobcovu zmínku o přetrvávajících pochybnostech o podjatosti pracovnice správce daně Lenky Rašínové. Ze správního spisu předloženého soudu žalovaným bylo zjištěno, že tato pracovnice správce daně se nepodílela na vydání výzev k odstranění pochybností, ani na vydání prvostupňových rozhodnutí správce daně ve věci žádostí o vrácení přeplatků, ale podle obsahu předloženého správního spisu jen na projednání zjištění vytýkalo řízení týkajícího se DPH za březen 2010 (protokol o ústním jednání ze dne 13. 10. 2010, č.j. 79949/10/18731500686). Opět tak není zřejmé, jak by se přetrvávající pochybnosti žalobce o podjatosti této pracovnice, jež se na řízení vedeném správcem daně o žádostech žalobce dle § 64 ZSDP vůbec nepodílela, mohla odrazit na zákonnosti napadených rozhodnutí. Žalobce nadto ani neuvedl žádné skutečnosti, v nichž by bylo možno spatřovat relevantní důvody pro její vyloučení.

Soud se také ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že v řízeních o vrácení přeplatku na dani dle § 64 ZSDP nebylo na místě řešit zákonnost výzev správce daně vydaných dle § 43 odst. 1 ZSDP. Tyto námitky, které žalobce nemůže uplatnit v odvolání proti těmto výzvám (není přípustné), ani v samostatných správních žalobách proti těmto výzvám (nejdou rozhodnutími ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.), mají své místo skutečně až v opravných prostředcích, potažmo následně ve správních žalobách proti rozhodnutí ve věci vyměření daňové povinnosti. Soud tak nebude věcně reagovat na výtky ohledně obsahu výzev a vyjádřených pochybností správce daně o správnosti údajů uvedených žalobcem v podaných daňových přiznáních k DPH za zdaňovací období březen, červen a květen 2010.

Ze všech shora uvedených důvodů nebyly žaloby shledány důvodnými, soud je proto zamítl postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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 (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). 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 Liberci dne 16. května 2012.

Mgr. Karel Kostecký, v.r.
předseda senátu