



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **Ing. M. K.**, zastoupený Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16448/07-1500-505267, ve věci vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2000, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2011, č. j. 15 Af 51/2011 – 176,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2 904 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Davida Hejzlara, advokáta se sídlem 1. máje 97, Liberec, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) napadlo kasační stížností shora označený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který navrhlo zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení. Napadeným

rozsudkem bylo zrušeno jak rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16448/07-1500-505267, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „finanční úřad“) ze dne 16. 5. 2007, č. j. 78394/07/178912/5055, tak i toto jemu předcházející rozhodnutí finančního úřadu, kterým byla zamítnuta žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za třetí čtvrtletí roku 2000.

Nejvyšší správní soud ze správního a soudního spisu zjistil následující skutečnosti:

Žalobce podal dne 25. 10. 2000 přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2000, v němž vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 119 687 Kč. Záhy finanční úřad zahájil vytýkácí řízení a vyzval žalobce výzvou ze dne 31. 10. 2000 k odstranění pochybností o správnosti uvedených údajů v předmětném daňovém přiznání. Žalobce finančnímu úřadu předložil požadované daňové a účetní doklady. Následně finanční úřad dožádal Finanční úřad v Nymburce o prověření uskutečnění dodávky u dodavatele společnosti SLAG, s. r. o. Konečnou odpověď na své dožádání obdržel finanční úřad až dne 11. 6. 2003, jejímž obsahem bylo, že faktura ze dne 27. 9. 2000, č. 2000/35, nebyla uznána jako uskutečnitelné zdanitelné plnění. Uvedená faktura zněla na dodávku zboží v ceně 6 125 967,33 Kč s daní z přidané hodnoty, přičemž tato daň v ceně představovala částku 1 104 682,63 Kč. Následně vydal finanční úřad dne 8. 7. 2003 platební výměr č. j. 93838/03/178911/0623, ve kterém uznal nadměrný odpočet jen ve výši 15 004 Kč. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí finančního úřadu odvolal, finanční ředitelství ale odvolání zamítlo. Poté žalobce podal žalobu ke krajskému soudu, který rozhodnutí finančního ředitelství i finančního úřadu pro vady řízení zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

Následně bylo zahájeno nové vytýkácí řízení, jehož výsledkem byl nový platební výměr ze dne 10. 8. 2006, ve kterém finanční úřad dospěl ke stejnému výsledku jako v původním platebním výměru ze dne 8. 7. 2003. Žalobce opět podal proti tomuto platebnímu výměru odvolání. Finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 9. 3. 2007, č. j. 3156/07-1300, zrušilo rozhodnutí finančního úřadu z důvodů uplynutí lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Dne 16. 3. 2007 podal žalobce žádost o vrácení daňového přeplatku na dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2000, ve které finančnímu úřadu sdělil, že ve smyslu § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků finanční úřad má povinnost vrátit přeplatek ve výši 1 104 683 Kč bez žádosti a zároveň mu přiznat úrok z přeplatku, neboť tento přeplatek vyplývá z původně podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2000. Podotkl, že za daného stavu je předmětný nárok na odpočet daně z přidané hodnoty konkludentně vyměřený podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dne 26. 4. 2007 zaslal žalobce finančnímu ředitelství upozornění na nečinnost finančního úřadu podle § 34c zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství dne 28. 5. 2007 žalobci sdělilo, že tento podnět pro neoprávněnost odložilo.

Mezitím, dne 16. 5. 2007, finanční úřad zamítl žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty rozhodnutím č. j. 78394/07/178912/5055, a odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo finančním ředitelstvím zamítnuto rozhodnutím ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16448/07-1500-505267. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 18. 1. 2008 žalobu

pokračování

ke krajskému soudu, která byla zamítnuta rozsudkem ze dne 12. 2. 2009, č. j. 15 Ca 37/2008 - 50, s odůvodněním, že ke vzniku daňového přeplatku v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně nedošlo a že § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků týkající se konkludentního vyměření daně nelze na danou věc aplikovat. Proti rozhodnutí krajského soudu podal žalobce kasační stížnost, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 30. 9. 2009, č. j. 9 Afs 73/2009 - 110 (dostupným z www.nssoud.cz stejně jako další zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu), v němž se ztotožnil se závěry krajského soudu a kasační stížnost zamítl. Rozsudek Nejvyššího správního soudu byl ze strany žalobce napaden ústavní stížností, o níž Ústavní soud rozhodl nálesem ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, publikovaným jako N 39/60 SbNU 463, dostupným na <http://nalus.usoud.cz>. Ústavní soud shledal, že oba rozsudky (krajského i Nejvyššího správního soudu) porušily právo žalobce na spravedlivý proces, proto je zrušil a ve zbývajících částech návrh odmítl.

Ústavní soud na rozdíl od obecných soudů dospěl k závěru, že za situace, kdy vytýkácí řízení neskončilo zákonem předpokládaným způsobem (pravomocným vyměření daně), nemůže jít k tíži daňového subjektu jinak nezpochybnitelná absolutní překážka pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků při zahájení vytýkácího řízení. Za takové situace totiž není dána existence daně vyměřené odchylně od daně uvedené v daňovém přiznání. Není-li vytýkácí řízení před skončením prekluzivní lhůty ukončeno zákonem stanoveným způsobem, je nutno na situaci nahlížet jako by vytýkácí řízení vůbec neproběhlo. Za daného procesního stavu tak nic nebrání použití § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

V intencích nálezu Ústavního soudu následně krajský soud o žalobě žalobce rozhodoval znovu, přičemž vydal nyní napadený rozsudek ze dne 14. 9. 2011, č. j. 15 Af 51/2011 - 176. Tímto rozsudkem zrušil rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16448/07-1500-505267, a jemu předcházející rozhodnutí finančního úřadu. Krajský soud prvotně zkoumal, zda v daném případě skutečně došlo k uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, přičemž podotkl, že samo finanční ředitelství vydalo rozhodnutí ze dne 9. 3. 2007, č. j. 3156/07-1300, kterým zrušilo platební výměr finančního úřadu ze dne 10. 8. 2006, č. j. 110602/06/178912/5055, na nadměrný odpočet daně ve výši 15 004 Kč z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na to a na nález Ústavního soudu následně shledal důvodnou námitku, že finanční úřad měl postupovat podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a považovat daňovou povinnost žalobce za vyměřenou na základě podaného daňového přiznání, neboť nebyla stanovena žádná daňová povinnost, která by byla z hlediska přiznané daně odchylná. Tím spíše, že v předmětné věci vytýkácí řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti zaviněním finančního úřadu. Vázán nálesem Ústavního soudu dospěl krajský soud k závěru, že v případě předmětné daně byla daňová povinnost žalobce, resp. jeho daňový nárok vyměřen dle údajů v daňovém přiznání ze dne 25. 10. 2000, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 1 119 687 Kč, a že skutečně vznikl přeplatek, který byl předmětem žádosti žalobce o vrácení přeplatku ze dne 16. 3. 2007.

Konstatoval, že závěry Ústavního soudu nejsou závazné jen pro krajský soud, ale rovněž i pro finanční orgány, které jsou povinny o věci znovu rozhodovat.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podalo finanční ředitelství kasační stížnost, v níž uplatnilo důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. důvod nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a důvod nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Finanční ředitelství v kasační stížnosti nejdříve obšírně zrekapitulovalo dosavadní průběh řízení, jakož i odůvodnění napadeného rozhodnutí krajského soudu a svého vyjádření ke sdělení žalobce v návaznosti na vydání nálezu Ústavního soudu. Následně namítlo, že krajský soud jeho vyjádření interpretoval nesprávně a navíc mu nebylo doručeno vyjádření žalobce, aby se k němu mohlo vyjádřit, čímž bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces (rovné postavení účastníků řízení před soudem), neboť mu nebylo umožněno nejen se s tímto žalobcovým vyjádřením seznámit, ale i na jeho obsah reagovat. Porušení práva na spravedlivý proces finanční ředitelství dále shledalo v tom, že nebylo ze strany soudu reagováno na jeho žádost ze dne 7. 9. 2011 o odročení ústního jednání nařízeného na 14. 9. 2011 z důvodu pracovní neschopnosti pověřené pracovnice jednat před soudem. Vzhledem k tomu, že nebylo soudem informováno o vyřízení žádosti, kontaktovalo soud dne 13. 9. 2011 a poté mu dne 14. 9. 2011 doručilo další žádost o odročení soudního jednání, neboť z důvodu nepřítomnosti ředitelky finančního úřadu nebylo možno změnit osobu pověřenou k soudnímu jednání. Spolu s touto žádostí finanční ředitelství předložilo i návrhy na provedení důkazů (trestními rozsudky ze dne 22. 10. 2008 a 9. 4. 2010 odsuzujícími žalobce pro trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby ve vztahu ke zdaňovacímu období 3. čtvrtletí 2000 a originálem faktury ze dne 27. 9. 2000). Krajský soud však na žádost finančního ředitelství před ústním jednáním nereagoval, finanční ředitelství se tak nemohlo účastnit jednání před krajským soudem dne 14. 9. 2011, neboť jiný pracovník nebyl na toto komplikované jednání připraven. V postupu krajského soudu finanční ředitelství spatřovalo zkrácení na jeho právech účastníka řízení a porušení práva na spravedlivý proces, tím spíše že návrhu žalobce na odročení bylo vyhověno.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu finanční ředitelství spatřovalo především v tom, že krajský soud jen odkázal na nálezu Ústavního soudu, aniž by sám uvedl své věcné důvody rozhodnutí. Námitky žalobce konkrétně nevypořádal. Soud rovněž v rámci ústního jednání neprovedl navržené důkazy. Především se neseznámil s obsahem trestních rozsudků. Skutečnost, že navržené důkazy neprovedl, je patrna rovněž z toho, že krajský soud nezjistil, že ve spise vůbec není faktura ze dne 27. 9. 2000, ze které žalobce odvozuje nárok na odpočet daně. Finanční ředitelství vyslovilo nesouhlas s tvrzením krajského soudu, že se v trestním řízení vedeném proti žalobci vyhodnocovaly jiné relevantní skutkové a právní skutečnosti, než v řízení před správním soudem. Podle finančního ředitelství však relevanci mají, neboť vychází ze shodného věcného základu, tj. že nenastalo uskutečnitelné zdanitelné plnění, a proto nemohl vzniknout ani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, ani tak nemohlo dojít k jeho vyměření ať už

pokračování

konkludentně či jakkoli jinak. S ohledem na uvedené dospělo finanční ředitelství k názoru, že předmětný nález Ústavního soudu je třeba vykládat v obecné podobě a v dané konkrétní věci pouze v kontextu s dalšími okolnostmi Ústavním soudem nezvažovanými, neboť mu nebyly v době rozhodování známy, jak tomu bylo i v případě odsuzujících trestních rozsudků a obsahu vyměřovacího spisu správce daně.

Závěrem finanční ředitelství upozornilo na rozpor odůvodnění a výroku rozsudku, kdy v odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud uvedl, že shledal žalobu důvodnou, a proto rozhodnutí finančního ředitelství zrušil podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc mu vrátil k dalšímu řízení, nicméně ve výroku I. napadeného rozsudku zrušil jak rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 21. 12. 2007, č. j. 16448/07-1500-505267, tak rozhodnutí finančního úřadu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 78394/07/178912/5055. Soud však neuvedl zrušení rozhodnutí finančního úřadu dle § 78 odst. 3 s. ř. s.

Žalobce ke kasační stížnosti zaslal své vyjádření, v němž uvedl, že se plně ztotožňuje se závěry obsaženými v rozsudku krajského soudu. Za podstatu nyní projednávané věci považuje výhradně procesní otázky spojené s postupem správních orgánů v průběhu daňového řízení (vytýkácího řízení), nikoli hmotněprávní problematiku, na jejímž základě požaduje finanční ředitelství zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu. V této souvislosti uvádí, že dosavadní výsledek trestního řízení je ve vztahu k nyní posuzované věci zcela irelevantní. Za podstatné považuje žalobce znění nálezu Ústavního soudu, který se k nyní posuzované procesní otázce vyslovil tak, že daň byla v daném případě vyměřena konkludentně ve výši dle podaného daňového přiznání, čímž vznikl účastníku řízení přeplatek, který má být ze strany správních orgánů vrácen. Na věci nemůže nic změnit finančním ředitelstvím tvrzená skutečnost, že uskutečnitelné zdanitelné plnění nenastalo, nemohl tak vzniknout ani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, a proto nemohlo dojít k jeho vyměření ať již konkludentně či jakkoli jinak.

K námitce neprovedení důkazů žalobce uvedl, že soud není povinen navržené důkazy provádět, pokud je neprovede, vždy však musí zdůvodnit, z jakého důvodu tak neučinil. Této své povinnosti krajský soud dostal, pokud vysvětlil, že provedení důkazů by nemělo na posouzení procesní otázky týkající se daňového řízení vliv. Žalobce nesouhlasí ani s názorem finančního ředitelství, že by nález Ústavního soudu vydaný v dané věci měl být vykládán pouze v obecné rovině a že by při dalším rozhodování měly být zohledněny i další okolnosti, které Ústavnímu soudu nebyly známy v době jeho rozhodování. Žalobce má naopak za to, že předmětný nález je pro další postup ve věci zcela závazný a závěry v něm uvedené jsou přímo aplikovatelné na nyní posuzovanou věc.

Žalobce následně zdejšímu soudu zaslal doplnění svého vyjádření, v němž poukázal na skutečnost, že do dne jeho sepisu nebylo rozhodnuto o žádosti o vrácení přeplatku.

K žalobcovu vyjádření a jeho doplnění stěžovatel zaslal repliku, v níž konstatoval, že trvá na argumentaci uplatněné v kasační stížnosti. Věcným základem pro nárok na vrácení nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty v dané věci je faktické uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na faktuře č. 2000/35. To se však žalobci nepodařilo

prokázat, navíc i trestní soudy dospěly k závěru, že v případě dané faktury šlo o fingovaný prodej a vývoz zboží. Nárok na vrácení nadměrného odpočtu žalobce tak byl neoprávněný. Stěžovatel dále zdůraznil, že ani formálně bezvadný účetní doklad nestačí na uznání nároku na odpočet, není - li prokázáno, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění.

Na úvod Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Dle § 19 odst. 1 tohoto zákona byla zrušena finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. To se dotklo též finančního ředitelství, které vydalo rozhodnutí, jež bylo v nynější věci předmětem přezkumu před krajským soudem. Od 1. 1. 2013 nově vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům Odvolací finanční ředitelství, které zdejšímu soudu sdělilo, že trvá na kasační stížnosti podané finančním ředitelstvím. V řízení o kasační stížnosti tak na pozici stěžovatele nahradilo finanční ředitelství.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Zdejší soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Přezkum v rámci řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zahájil u námítky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jelikož důvodnost této námítky by ze samotné povahy nepřezkoumatelnosti vyloučila možnost napadené rozhodnutí plně věcně přezkoumat.

Dle kasační námítky měla nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu spočívat v tom, že krajský soud pouze odkázal na nálezy Ústavního soudu, aniž by uvedl „svůj důvod“. Zdejší soud k tomu uvádí, že nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů je dána tehdy, pokud soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný jako č. 133/2004 Sb. NSS), dále vydá-li rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námítky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný jako č. 689/2005 Sb. NSS).

Taková vada však rozsudek krajského soudu netíží. Krajský soud totiž ozřejmil, jakým způsobem nahlížel na žalobní námítky a proč shledal napadená rozhodnutí nezákonnými. Vycházel přitom z nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, kterým byl zrušen jeho předchozí rozsudek v dané věci. Krajský soud shrnul podstatu argumentace Ústavního soudu, i z rozsudku krajského soudu je tak patrné, z jakých věcných důvodů nemohla správní rozhodnutí obstát. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením v kasační stížnosti, že krajský soud pouze odkázal na nálezy Ústavního soudu a

pokračování

své rozhodnutí dále neodůvodňoval. Dále lze zmínit, že ve skutečnosti, že krajský soud vycházel z nálezu Ústavního soudu týkajícího se přímo daného případu, nelze ani v náznaku spatřovat nepřezkoumatelnost jeho rozsudku.

K samotné podstatě otázky posuzované před krajským soudem lze uvést, že šlo o hodnocení, zda v případě zahájeného vytykácího řízení, které nebylo završeno vyměřením daňové povinnosti platebním výměrem z důvodu uplynutí prekluzivní lhůta k vyměření daně, může dojít ke konkludentnímu vyměření daně ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nebo zda dochází k tomu, že daň není vůbec vyměřena.

Tato otázka přitom byla posouzena přímo v podmínkách nynějšího případu Ústavním soudem, který dospěl k závěru, že *pokud vytykácí 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 vytykácí řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu použít za dané procesní situace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje*. Ústavní soud akcentoval, že naznačená situace nemůže jít k tíži daňového subjektu. Tím byl popřen předchozí závěr jak krajského soudu, tak Nejvyššího správního soudu, které vycházely z toho, že za takové situace není aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků možná a daňová povinnost není vůbec vyměřena, tj. nemůže dojít ani ke vzniku daňového přeplatku. Z tohoto Ústavním soudem překonaného názoru vycházel ve svých rozhodnutích jak finanční úřad, tak i finanční ředitelství.

Nejvyšší správní soud se přitom nemůže ztotožnit s tvrzením, že zmíněný nálezh Ústavního soudu, byť vydaný v nynější věci, představuje jen obecný návod pro postup správce daně, obecných soudů a dalších orgánů v obdobných situacích a s konkrétním dopadem pro finanční orgány jen v tom, že umožňuje věc znovu ve světle obecného názoru Ústavního soudu posoudit s přihlédnutím ke všem konkrétním okolnostem případu.

Ústavní soud se již v minulosti vyslovil k závaznosti své judikatury, komplexně tak učinil především v nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05, publikovaném jako N 190/47 SbNU 465, v bodech 55. až 72. Rozlišil zde kasační závaznost svých nálezů a precedenční závaznost svých rozhodnutí. Podstatou kasační závaznosti je přísná vázanost soudů promítnout posouzení věci provedené Ústavním soudem do rozhodování v té věci, v níž byl kasační nálezh Ústavního soudu vynesen. Ústavní soud k tomu dodal, že za účelem zamezení věčného ping-pongu mezi soudními orgány a neustálého oddalování ukončení sporu mezi účastníky řízení nemohou soudy v konkrétní věci, v níž byl kasační nálezh vydán, názor Ústavního soudu nerespektovat s tím, že přednesou konkurující úvahy. Co se týče precedenční závaznosti svých rozhodnutí, Ústavní soud uvedl, že soudy mají respektovat (nebo reflektovat) *ratio decidendi* (nosné důvody rozhodnutí) v jiných, ale skutkově obdobných věcech. Při precedenční závaznosti mohou obecné soudy za určitých podmínek (viz body 70. až 73. citovaného nálezů) přednést své konkurující úvahy, aniž by

se jednalo o porušení čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky, dle kterého jsou vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu závazná pro všechny orgány i osoby.

V nynější věci dle nastíněného rozlišování vystupuje nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 v pozici kasační závaznosti se všemi důsledky z toho plynoucími. Z nálezu Ústavního soudu přitom jasně vyplývá, že v dané věci došlo k tomu, že vytýkácí řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti zaviněním správce daně, a pokud se tak stalo, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži daňového subjektu. Za dané procení situace tak dle Ústavního soudu nic nebrání tomu, aby byl aplikován § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků o konkludentním vyměření daně dle daňového přiznání. Nejvyšší správní soud přitom nesdílí náhled předestřený v kasační stížnosti, že své hodnocení v uvedeném nálezu Ústavní soud vyslovil toliko jako obecný návod pro obdobné situace, který však dovoluje i nynější věc znovu posoudit. Ústavní soud sice relativně obecně vymezil podmínky pro aplikaci ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků pro skutkové okolnosti popsané v nálezu, nicméně tyto podmínky zhodnotil též vůči nynějšímu případu, kde dospěl k závěru o použitelnosti ust. § 46 odst. 5 zmíněného zákona.

Otázku aplikovatelnosti zmíněného ustanovení v nynější věci je proto třeba považovat za vyřešenou, přičemž právním názorem Ústavního soudu jsou v podmínkách nynějšího případu vázány nejen krajský soud a Nejvyšší správní soud, ale také finanční orgány (čl. 89 odst. 2 Ústavy České republiky, od kterého se tato vázanost odvíjí, pojednává o všech orgánech).

Na tom nic nemění ani poukaz na pravomocné trestní rozsudky, jimiž byl žalobce uznán vinným z trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby mj. ve vztahu k dani z přidané hodnoty ve zdaňovacím období 3. čtvrtletí 2000, ve vztahu k čemuž trestní soud pojednal o simulovaném zdanitelném plnění na základě faktury č. 2000/35 ze dne 27. 9. 2000. K těmto rozsudkům se ostatně krajský soud vyjádřil způsobem, s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Právní úvaha, na které stála rozhodnutí finančních orgánů a která byla předmětem přezkumu ze strany krajského soudu, se týkala otázky, zda a případně jak v dané věci mohlo dojít k vyměření daně, když vytýkácí řízení nebylo ukončeno vydáním platebního výměru z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty. Pro daný případ závazné řešení této otázky vyjádřil Ústavní soud. Zvolené řešení však za posuzovaných okolností nepočítá s tím, že by se v rámci rozhodování o žádosti o vrácení daňového přeplatku pro účely zjištění, v jaké výši byla daňová povinnost vyměřena, prověřovaly skutečnosti dle hmotného daňového práva rozhodné pro určení její výše. Ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků se vychází z údajů v daňovém přiznání. Tuto logiku pak respektuje hodnocení krajského soudu, který dospěl k závěru, že v trestním řízení se vůči žalobci vyhodnocovaly jiné skutkové a právní okolnosti než ty, které jsou ve světle názoru Ústavního soudu rozhodné pro přezkum rozhodnutí o vrácení přeplatku na dani v nynější věci.

Nejvyšší správní soud se v dané věci dále neztotožnil s námitkou, že krajský soud nemohl v rámci jednání dne 14. 9. 2011 provést důkaz trestními rozsudky (rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 5 T 8/2007, a rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 9. 4. 2010, sp. zn. 4 To 95/2009). O provedení tohoto důkazu jasně svědčí protokol o jednání. Neobstojí ani tvrzení, že v rámci jednání před krajským soudem,

pokračování

kteřé započalo v 8.30 hod. a skončilo v 10.00 hod., nemohly být přečteny tyto rozsáhlé rozsudky (čítající 144 a 84 stran). Jakkoli jsou oba trestní rozsudky rozsáhlé, týkají se mnoha obžalovaných a více zdaňovacích období, ne všechny jejich části mají relevanci k žalobci. Pokud krajský soud provedl důkaz rozsudky tím, že sdělil jejich obsah týkající se žalobce (srov. § 129 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, za použití s § 64 s. ř. s.), nelze usuzovat, že by to nebylo možno v rámci jednání stihnout. V dané souvislosti lze poznamenat, že krajský soud důkaz rozsudky provedl, ale ve svém rozhodnutí odůvodnil, proč nemají vliv na posouzení žalobních námitek.

Dále nebylo možno souhlasit s tvrzením v kasační stížnosti, že obsahem správního spisu není faktura č. 2000/35 ze dne 27. 9. 2000. Ve správních spisech, které měl krajský soud k dispozici a které následně zaslal Nejvyššímu správnímu soudu, kopie této faktury je. Krajský soud při jednání konstatoval obsah spisu, jehož součástí je i zmíněná faktura.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou, že krajský soud tím, že finančnímu ředitelství nezaslal vyjádření žalobce podané k jeho vyjádření, zkrátil tak finanční ředitelství na jeho procesních právech.

Při jejím posuzování vzal zdejší soud za podstatné, že namítané vyjádření žalobce se vztahovalo k dopadu nálezu Ústavního soudu do řízení před krajským soudem, kam byla věc vrácena k novému projednání. Skutečnost, že zrušující náleze Ústavního soudu má v následném řízení před orgánem, jehož rozhodnutí bylo takto zrušeno, zásadní vliv pro vydání nového rozhodnutí, je zcela zjevná. Náleze Ústavního soudu byl oběma stranám sporu před krajským soudem znám, ty pak s touto podstatnou okolností pro řízení byly seznámeny. Obě strany sporu se též ke zmíněnému nálezu vyjádřily a předeštrely svou představu o tom, jak na něj má krajský soud reagovat. Žalobce tak učinil sdělením ze dne 1. 4. 2011, v němž uvedl svůj názor, že náleze Ústavního soudu prokazuje důvodnost žaloby podané ke krajskému soudu, a to bez potřeby dalšího jednání či dokazování. Toto žalobcovo sdělení bylo finančnímu ředitelství krajským soudem zasláno, finanční ředitelství pak k nálezu a sdělení žalobce zaslalo vyjádření ze dne 20. 6. 2011, kde předeštrelo svůj názor o roli nálezu jako obecného názoru, který umožňuje věc znovu posoudit, a to ve světle všech aspektů případu, tj. i trestních rozsudků odsuzujících žalobce. Vyjádření finančního ředitelství bylo krajským soudem zasláno žalobci. Strany sporu tak byly seznámeny jak s nálezem Ústavního soudu, tak i s náhledem protistrany na význam tohoto nálezu v řízení před krajským soudem. Žalobce dále ve vyjádření ze dne 28. 6. 2011 reagoval na vyjádření finančního ředitelství ze dne 20. 6. 2011, kde setrval na svém stanovisku, že není třeba dalšího dokazování, a to ani ve vztahu k trestním rozsudkům, na které poukázalo finanční ředitelství, či okolnostem v těchto rozsudcích uvedeným. Posledně zmíněné vyjádření žalobce ze dne 28. 6. 2011 krajský soud finančnímu ředitelství již nezaslal.

Nejvyšší správní soud se k povinnosti soudu zasílat vyjádření účastníků řízení ostatním účastníkům v minulosti již vyjadřoval, tuto problematiku rozebral např. v rozsudku ze dne 6. 12. 2007, č. j. 2 Afs 91/2007 – 90. Ve zmíněném rozsudku zdejší soud

uvedl, že komunikaci soudu s účastníky upravuje zejména § 74 odst. 1 s. ř. s., který však komunikaci soudu s účastníky neupravuje vyčerpávajícím způsobem. Soud tak může účastníkům řízení doručovat i další repliky a vyjádření v § 74 odst. 1 s. ř. s. nezmíněná. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále nastínil kritéria, od nichž se odvíjí povinnost soudu zaslat určité vyjádření ostatním účastníkům řízení. Pro nynější řízení je podstatné, že soud zasílá účastníkům řízení všechna relevantní vyjádření. Tato povinnost jej netíží v případě vyjádření nepřínosných či repetitivních.

V případě vyjádření ze dne 28. 6. 2011, které je předmětem námitky a které finančnímu ředitelství zasláno nebylo, žalobce setrval na svém stanovisku, které se týkalo významu nálezu Ústavního soudu pro řízení před krajským soudem a možnosti rozhodnout bez dalšího jednání či dokazování. Zmíněné stanovisko žalobce bylo přitom protistraně známo z jeho sdělení ze dne 1. 4. 2011, k němuž se finanční ředitelství vymezilo. Ve své podstatě žalobce ve vyjádření, které nebylo zasláno finančnímu ředitelství, zopakoval svůj náhled na význam nálezu Ústavního soudu v řízení před krajským soudem, šlo tak o repetici finančnímu ředitelství známého názoru žalobce. Finanční ředitelství tak bylo dobře obeznámeno jak s nálezem Ústavního soudu, tak s náhledem protistrany na možnost krajského soudu rozhodnout bez provádění jakéhokoli dokazování, k němuž se též vyjádřilo. Za takové situace krajský soud neporušil práva finančního ředitelství v řízení tím, že mu nezaslal vyjádření žalobce ve své podstatě opakující závěr z předchozího sdělení žalobce.

Nejvyšší správní soud se následně zabýval námitkou zkrácení finančního ředitelství na právech účastníka řízení před soudem, které bylo spatřováno v tom, že na jeho žádost nebylo odročeno jednání nařízené na 14. 9. 2011, kterou finanční ředitelství odůvodnilo pracovní neschopností pověřené pracovnice.

K této námitce vyplynuly ze spisu krajského soudu následující okolnosti. O nařízeném jednání bylo finanční ředitelství zpraveno dne 4. 7. 2011, o pracovní neschopnosti pověřené pracovnice muselo vědět nejpozději dne 7. 9. 2011, tj. v době sepsu žádosti o odročení jednání z tohoto důvodu. Ve spise krajského soudu je založen úřední záznam ze dne 13. 9. 2011, dle něhož pověřený pracovník finančního ředitelství Ing. J. K. telefonicky soudu sdělil, že žádost o odročení jednání bere zpět, jelikož se předmětného jednání zúčastní jiný pověřený pracovník. Dle úředního záznamu pak výslovně souhlasil s tím, aby se nařízené jednání uskutečnilo. Dne 14. 9. 2011 se k jednání před krajským soudem dostavil pracovník finančního ředitelství, který byl pověřen výhradně k doručení soudu žádosti o odročení jednání a předložení listin, jimiž současně navrhl provést důkaz. Nebyl však pověřen k jednání před soudem, kterého se pak účastnil pouze jako veřejnost.

K obsahu úředního záznamu z 13. 9. 2011 bylo v kasační stížnosti uvedeno, že toho dne byla ředitelka finančního ředitelství na služební cestě a nikdo jiný nemohl změnit osobu pověřenou jednat před krajským soudem. K účasti na jednání byla pověřena jen pracovnice, která byla v pracovní neschopnosti. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v kasační stížnosti je k uvedenému úřednímu záznamu výslovné vyjádření, nijak zde však není rozporován jeho obsah, tj. skutečnost, že žádost o odročení jednání byla vzata zpět. Za této situace nová žádost o odročení jednání doručená soudu v den jednání (tj. 14. 9. 2011) postrádá racionální opodstatnění, nelze tak krajskému soudu vytýkat, že

pokračování

jednání neodročil, ale v daný den uskutečnil. Na tomto hodnocení nemůže nic změnit ani zmínka o tom, že dne 13. 9. 2011 byla ředitelka finančního ředitelství na služební cestě, přičemž jediná ona mohla pověřit jiného pracovníka k účasti u jednání. V první řadě bylo věci finančního ředitelství, aby nastavilo zastupitelnost ředitelky ohledně vydávání takových pověření tak, aby to nepřekáželo řádnému chodu jeho agendy. Navíc, pokud byla tato ředitelka schopna dne 14. 9. 2011 před jednáním pověřit jednoho z pracovníků finančního ředitelství k doručení listin soudu, byla jistě schopna vydat pověření i k jednání před soudem. Ze strany zdejšího soudu lze dodat, že finanční ředitelství vědělo nejméně v týdenním předstihu o pracovní neschopnosti pověřené pracovnice. V takovém případě bylo možno případ předat jinému pracovníkovi, který by měl dostatek času se s ním seznámit, aby mohl před krajským soudem kvalifikovaně vystupovat. Není možné se domnívat, že jednání za finanční ředitelství před krajským soudem je schopna zajistit pouze jedna jeho pracovnice, kterou není finanční ředitelství schopno nahradit, jelikož o její pracovní neschopnosti ví s nejméně týdenním předstihem. Tuto skutečnost také ve svém rozsudku postihl krajský soud, který poukázal na skutečnost, že daný případ v průběhu času u finančního ředitelství vyřizovala též JUDr. N. A., tj. jiná pracovnice než ta, která byla dne 14. 9. 2011 v pracovní neschopnosti. Krajský soud poukázal na to, že JUDr. N. A. vyřizovala podání vyjádření ze dne 4. 4. 2008, sdělení k výzvě krajského soudu ze dne 14. 4. 2008, podání vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 18. 6. 2009 a též sdělení soudu ze dne 16. 6. 2011.

Z předestřených důvodů nebylo možno přisvědčit námitce, že krajský soud pochybil, jelikož jednání neodročil, finanční ředitelství totiž mohlo zajistit u jednání svou plnohodnotnou reprezentaci. Skutečnost, že na návrh žalobce bylo předtím jednání odročeno, neznamena automaticky, že se tak stane i ve vztahu k novému termínu odročeného jednání i na návrh žalovaného, který je svou účast schopen zajistit. Takový náhled by v krajním případě mohl vést k neustálému oddalování jednání.

Konečně nebylo možno přisvědčit ani námitce spatřující nezákonnost rozsudku krajského soudu v tom, že soud v odůvodnění výslovně neuvedl, že ruší rozhodnutí finančního úřadu dle § 78 odst. 3 s. ř. s. Věcné důvody, pro které nemohlo vedle rozhodnutí finančního ředitelství obstát ani rozhodnutí finančního úřadu, jsou z rozsudku krajského soudu patrné. Samotná skutečnost, že krajský soud výslovně neuvedl ve svém rozsudku odkaz na § 78 odst. 3 s. ř. s., nevede k závěru o nutnosti zrušit napadený rozsudek. Jde sice o jisté opomenutí krajského soudu, nicméně pro zrušení rozhodnutí finančního úřadu byly v řízení před krajským soudem podmínky a ostatně i znění kasační stížnosti nasvědčuje tomu, že nevznikly nejmenší pochyby, že krajský soud při jeho zrušování postupoval podle § 78 odst. 3 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že při přezkumu rozhodnutí krajského soudu neshledal žádnou z kasačních námitek důvodnou, dospěl proto k závěru, že kasační stížnost není důvodná a podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. ji zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel úspěch neměl, nenáleží mu proto náhrada důvodně vynaložených nákladů, která naopak náleží žalobci, jenž měl ve věci úspěch.

Náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení tvoří jeden úkon právní služby dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), dále jen „advokátní tarif“. S účinností ode dne 1. 1. 2013 byl advokátní tarif novelizován vyhláškou č. 486/2012 Sb., kterou byla zvýšena tarifní hodnota mj. ve věcech kasačních stížností, nicméně dle čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb. za právní služby poskytnuté přede dnem nabytí účinnosti této vyhlášky přísluší advokátovi odměna podle advokátního tarifu účinného před 1. 1. 2013. Vzhledem k tomu, že úkon právní služby, za který je přiznána náhrada nákladů řízení, byl učiněn před tímto datem, vycházel zdejší soud ze znění advokátního tarifu účinného do 31. 12. 2012. Šlo o vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 15. 2. 2012, což představuje úkon právní služby dle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, kterým je písemné podání soudu nebo jinému orgánu týkající se věci samé. Za tento úkon právní služby náleží náhrada ve výši 2 100 Kč [na základě § 7 bod 5. ve spojení s § 9 odst. 3 písm. f)], která se zvyšuje dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu o částku náhrady výdajů ve výši 300 Kč. Žalobci tak náleží částka 2 400 Kč zvýšená o částku 504 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty (sazba daně z přidané hodnoty činí 21 % dle § 47 odst. 1 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném po 1. 1. 2013). V souhrnu tedy žalobci náleží částka 2 904 Kč jako náhrada nákladů řízení, kterou mu je stěžovatel povinen zaplatit do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Davida Hejzlara, advokáta se sídlem 1. máje 97, Liberec.

Nejvyšší správní soud k náhradě nákladů řízení poznamenává, že zástupce žalobce zdejšímu soudu zaslal taktéž doplnění vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 24. 1. 2013. V tomto případě však nešlo o důvodně vynaložený náklad řízení před soudem, a proto za něj nelze vůči stěžovateli přiznat náhradu. Žalobce zde poukazoval na to, že po zrušení rozhodnutí finančního úřadu a finančního ředitelství stále nebylo rozhodnuto o žádosti o přeplatek, žalobce zrekapituloval kroky, které učinil, aby bylo vydáno požadované rozhodnutí, včetně podání nečinnostní žaloby, a argumentoval, proč dle jeho mínění mají finanční orgány o žádosti o přeplatek neprodleně rozhodnout. Takové vyjádření se týká žalobcem tvrzené následné nečinnosti finančních orgánů, ta není v nynějším řízení jakkoli posuzována a pro řízení před zdejším soudem nemá význam a nejde o podání soudu, které se týká věci samé. Pokud navíc sám žalobce smysl zmíněného vyjádření vidí v „*dokreslení aktuálního stavu věci*“, nejde o důvodně vynaložený náklad řízení, který by měl jít k tíži stěžovatele.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. března 2013

pokračování

JUDr. Radan Malík
předseda senátu