



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: J. D., proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, PSČ 602 00, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 10. 2012, č. j. 5 Ca 94/2009 - 28,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

[1] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojí kasační stížností proti shora uvedenému rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 6. 2009, č. j. 8676/09-1500-106794, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Zrušeným rozhodnutím bylo zamítnuto žalobcovo odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) ve věci žalobcovy žádosti o přeplatek na dani z přidané hodnoty, jímž bylo rozhodnuto o vrácení přeplatku pouze v části žalobcem vzneseného nároku, a to ve výši 43 607 Kč.

[2] Ze spisového materiálu vyplývá, že v řádném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2000 vykázal žalobce nadměrný odpočet ve výši 306 193 Kč. Tento odpočet mu nebyl vrácen, když správce daně zahájil vytýkácí řízení vydáním výzvy podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a následně vyměřil žalobci nadměrný odpočet v částce 38 893 Kč.

[3] V odvolacím daňovém řízení byl vyměřený daňový odpočet změněn na vlastní daňovou povinnost ve výši 43 607 Kč. Následně žalobce podal žalobu k městskému soudu, která byla zamítnuta, avšak Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce rozsudkem ze dne 14. 10. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007 - 113, (rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná na internetové adrese www.nssoud.cz) zrušil rozhodnutí městského soudu, když dospěl k závěru, že výzva, kterou bylo zahájeno vytýkácí řízení, je nezákonná, neboť neobsahuje konkrétní skutkové důvody zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání, čímž byla způsobena nezákonnost celého vytýkácího řízení.

[4] Na základě právního názoru vysloveného v předchozích soudních rozhodnutích byl dne 19. 2. 2009 stěžovatelem zrušen výše uvedený platební výměr správce daně a s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků bylo řízení dle § 27 odst. 1 písm. d) zákona zastaveno.

[5] Proti rozhodnutí o zastavení řízení se žalobce odvolal a zároveň požádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši nadměrného odpočtu v částce 306 193 Kč a o vrácení 43 607 Kč představující vyměřenou kladnou daňovou povinnost, kterou k výzvě správce daně uhradil dne 25. 11. 2003. O této žádosti rozhodl správce daně tak, že dle § 64 zákona o správě daní a poplatků vrátil žalobci přeplatek daně z přidané hodnoty ve výši 43 607 Kč. K odvolání žalobce bylo rozhodnutí správce daně potvrzeno. Stěžovatel ve svém rozhodnutí s odkazem na § 105 odst. 1 a § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků uvedl, že vratitelný přeplatek na dani z přidané hodnoty vzniká v den, ve kterém je daň správcem daně vyměřena. K vyměření daně však dle stěžovatele za zdaňovací období IV. čtvrtletí roku 2000 vůbec nedošlo.

[6] Městský soud v následujícím řízení rozhodnutí stěžovatele zrušil, když s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09 (N 39/60 SbNU 463, rozhodnutí Ústavního soudu jsou rovněž dostupná na internetové adrese nalus.usoud.cz) dospěl k závěru, že pokud neexistuje platební výměr, kterým by daň byla vyměřena odlišně od daňového přiznání, platí, že daň byla vyměřena konkludentně. Podstatné dle městského soudu není, zda bylo po podání daňového přiznání zahájeno vytýkácí řízení, ale zda ohledně příslušné daně existuje platební výměr, který by byl vydán po právu. Žádá-li daňový subjekt o vrácení přeplatku na dani ve výši původně nárokováného nadměrného odpočtu v situaci, kdy dříve vydaný platební výměr na daň byl zrušen, je s ohledem na názor Ústavního soudu dle městského soudu třeba nahlížet na věc tak, jako by platební výměr nebyl nikdy vydán. Městský soud proto podané žalobě vyhověl a zrušil rozhodnutí stěžovatele a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

II.

Shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti

pokračování

[7] Proti shora označenému rozsudku městského soudu podal stěžovatel včasnou kasační stížnost, a to z důvodů nesprávného posouzení právních otázek soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)] a vadě řízení, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že pokud jde o problematiku vyměření daně způsobem uvedeným v § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, je pro něho stěžejní výklad rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS, z něhož vychází i nadále judikatura zdejšího soudu, jak je patrné z rozsudku ze dne 25. 5. 2011, č. j. 2 Afs 84/2010 - 83, tj. rozsudku vydaného po vydání výše uvedeného nálezu Ústavního soudu.

[9] Vyměřovací řízení za předmětné zdaňovací období bylo z důvodu uplynutí lhůty pro vyměření daně dle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků pravomocně zastaveno. Nadměrný odpočet nárokovaný v podaném daňovém přiznání tak dle stěžovatele vůbec vyměřen nebyl. Na účtu daně z přidané hodnoty proto nebyl a není evidován žádný vratitelný přeplatek. Proto stěžovatel potvrdil postup správce daně dle ustanovení § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, v souladu s kterým byla žádost žalobce o vrácení přeplatku zamítnuta. V rámci tohoto rozhodnutí již nebyla řešena problematika vyměření daně a dle názoru stěžovatele případné zohlednění nálezu Ústavního soudu nebylo v řízení o žádosti o vrácení přeplatku namístě. S ohledem na tyto skutečnosti proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu ze dne 10. 10. 2012, č. j. 5 Ca 94/2009 - 28, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Shrnutí vyjádření žalobce ke kasační stížnosti

[10] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že má za to, že na souzenou věc je i nadále naprosto přílehlavé rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, č. j. I. ÚS 3244/09, na základě kterého byl vydán napadený rozsudek městského soudu. Žalobce trvá na tom, že skutečnost, že správce daně není schopen vyměřit daň do uplynutí prekluzivní lhůty, nemůže být kladena k tíži daňového subjektu a není proto důvod rozsudek městského soudu jakkoliv měnit. Souběžně podaná žaloba proti rozhodnutí stěžovatele o zastavení řízení ve věci nadměrného odpočtu DPH za IV. čtvrtletí roku 2000 byla městským soudem odmítnuta pro opožděné podání. Proti tomuto rozhodnutí byla podána kasační stížnost, o které doposud nebylo rozhodnuto. I v případě, že by byla zamítnuta, nemá to dle žalobce na rozhodování o této kasační stížnosti žádný vliv. Souběžně podaná žaloba zpochybňující zákonnost zastavení řízení byla dle žalobce podána z opatrnosti pro zachování práv daňového subjektu v důsledku různých možných výkladů dalšího postupu k získání nezákonně zadržovaného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty po prohlášení celého vytýkacího řízení za nezákonné.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[11] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu (v souzené věci označeného jako „městský soud“), které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a jedná za něj osoba, která má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud proto neshledal žádné důvody pro nepřipustnost kasační stížnosti.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

IV. A.

Ke konkludentnímu vyměření daně

[14] Stěžovatel podal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, již výslovně opřel o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Z obsahu kasační stížnosti nicméně vyplývá, že stěžovatel namítá toliko nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a proto se bude kasační soud v dalším věnovat pouze této námitce.

[15] Na základě předložené spisové dokumentace soud zjistil, že správce daně a následně i stěžovatel měli za to, že k vyměření daně vůbec nedošlo a žalobci tudíž ani nemohl vzniknout žádný přeplatek na dani. Žalobce naopak svoji žádost o vrácení přeplatku založil na tom, že daň byla vyměřena konkludentně ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a to ve výši, kterou sám uvedl ve svém daňovém přiznání.

[16] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že se v žádném případě neztotožňuje s tím, že žalobci v důsledku marného uplynutí prekluzivní lhůty nebyla vůbec vyměřena daň, a tudíž mu nepřisluší nadměrný daňový odpočet. Vzhledem k tomu, že vytykácí řízení vedené správcem daně nevyústilo v zákonem předvídaný výsledek, tedy vydání platebního výměru, který by nebyl na základě následného přezkumu zrušen, nebyl zde v podstatě jiný způsob vyměření daně, než konkludentní vyměření podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tento závěr plně odpovídá aktuální judikatuře Ústavního soudu, konkrétně nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, na jehož závěrech je založena argumentace městského soudu.

[17] V této souvislosti je třeba vzít na vědomí, že dochází k postupnému vývoji judikatury, neboť dřívější rozhodovací praxe, jak uvádí sám stěžovatel, považovala zahájení vytykácího řízení za absolutní překážku pro stanovení daně na základě § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09 ovšem popřel, že by absolutnost této překážky nemohla vyvrátit ani skutečnost, že k vyměření daně po zahájení vytykácího řízení v důsledku uplynutí prekluzivní lhůty vůbec nedošlo. Takový způsob výkladu zákona o správě daní a poplatků by totiž dle Ústavního soudu vybočoval z mezí ústavnosti.

pokračování

[18] Na tuto judikaturní změnu ostatně reagoval i zdejší soud, když v rozsudku ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 96/2012 - 38 uvedl, že „pokud na základě vytykácího řízení nedojde k vydání platebního výměru z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, jak tomu bylo také v nyní souzené věci, je konkludentní vyměření daně jediným způsobem vyměření daně, který je možné použít.“ Předmětné rozhodnutí, jakož i samotný nálezn Ústavního soudu, bylo přitom vydáno v téměř identické věci, jako je nyní posuzovaný případ. Přezkoumáváno bylo taktéž rozhodnutí o vrácení přeplatku na dani, přičemž tento přeplatek měl vzniknout na základě vyměření daně podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. I v tomto případě se jednalo o nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, který byl vykázán na základě daňového přiznání.

[19] Závěry vyplývající z výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu jsou zcela ve shodě s předmětným nálezem Ústavního soudu, který uvádí, že nesouhlasí s dosavadním názorem Nejvyššího správního soudu v tom, že „jinak nezpochybnitelný závěr, že zahájení vytykácího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. platí bezvýhradně i za situace, kdy vytykácí řízení neskončilo zákonem předpokládaným způsobem, tedy vyměření daně. Ústavní soud má naopak za to, že v případě, kdy nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně k uzavření vytykácího řízení, tj. nedošlo k pravomocnému vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti, které zejména, pokud jde o povinnost prokazovat, jsou po uplynutí delší doby vždy spjaty s určitými problémy.“

[20] Ústavní soud dále uvedl, že z textu ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků není „pojmově vyloučeno aplikovat je také na situaci, kdy ve věci bylo zahájeno vytykácí řízení, ve kterém však z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně daň nebyla pravomocně vyměřena. V takovém případě totiž také není dána existence daně vyměřené odchylně od daně uvedené v daňovém přiznání. Jinými slovy, pokud 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 ustanovení § 46 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje. [...] Ústavní soud v této souvislosti zdůrazňuje, že v dané věci došlo k tomu, že vytykácí řízení neskončilo stanovením daňové povinnosti, zaviněním správce daně, kterému dává zákon č. 337/1992 Sb. dostatek zákonných instrumentů k tomu, aby byla daň v zákonné lhůtě vyměřena. Pokud se tak nestalo, nelze tuto skutečnost přičítat k tíži daňového subjektu.“

[21] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že pokud vytykácí řízení neskončilo vydáním platebního výměru, a nebyla tak vyměřena daň odchylná od daně uvedené v daňovém přiznání, je třeba postupovat podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a vyměřit daň v té výši, ve které byla tvrzena v daňovém přiznání. Postup, podle kterého by nakonec nebyla žádným způsobem daň pravomocně vyměřena, by byl ve svém důsledku v neprospěch žalobce (stejně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 96/2012 - 38, bod 24).

[22] Uvádí-li stěžovatel, že je pro něj i nadále stěžejní výklad rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147 či ze dne 25. 5.

2011, č. j. 2 Afs 84/2010 - 83, nelze k tomu než uvést, že ani jedno z těchto rozhodnutí neřešilo problematiku konkludentního vyměření daně v případě uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. V obou těchto rozhodnutích se zdejší soud zabýval danou problematikou pouze v obecné rovině a na podkladě tam vymezených skutkových okolností. Pokud však Ústavní soud dospěl k závěru, že v případě, kdy dojde k uplynutí prekluzivní lhůty, aplikace závěru vyplývajícího z usnesení rozšířeného senátu (5 Afs 92/2008 - 147) může vést až k protiústavním důsledkům, nelze než tento jeho názor plně respektovat.

[23] K vázanosti soudů judikaturou Ústavního soudu se rozšířený senát zdejšího soudu zabýval například v usnesení ze dne 11. 1. 2006, č. j. 2 Afs 66/2004 - 53, publ. pod č. 1833/2009 Sb. NSS, kde uvedl, že z čl. 95 Ústavy lze dovodit, že „*obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem (a minori ad maius).* Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 83 Ústavy ČR ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy hlavní interpretátor ústavního pořádku a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná. [...] [j]estliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení.“ V této souvislosti Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že nález Ústavního soudu byl vydán ve skutkově téměř totožné věci a proto je nezbytné, aby závěry vyplývající z tohoto rozhodnutí byly aplikovány i na právě projednávaný případ.

[24] Soud proto s ohledem na výše uvedené uzavírá, že v případě žalobce došlo ke konkludentnímu vyměření daně, a proto mu náleží požadovaný přeplatek na dani. Neshledává tak, že by městský soud nesprávně posoudil právní otázku možnosti aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

V.

Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji jako nedůvodnou zamítl.

[26] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl a žalobce úhradu nákladů nepožadoval, a podle obsahu spisu mu náklady v tomto stadiu řízení ani nevznikly, a proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **není** opravný prostředek přípustný.

pokračování

V Brně dne 31. května 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu