ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce **Slovnaft Česká republika, spol. s r. o.**, se sídlem Olbrachtova 9, Praha 4, zast. Mgr. Ing. Zdeňkem Tomicou, advokátem se sídlem Dolní Těrlicko 164, proti žalovanému: **Celní úřad Praha D1**, se sídlem Říčany, Nupaky 148, v řízení na ochranu proti nečinnosti, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 2. 2. 2011, č. j. 8 Ca 467/2008 - 47,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 2. 2. 2011, č. j. 8 Ca 467/2008 - 47, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení uvedeného rozsudku městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba na ochranu proti nečinnosti správního orgánu ve věci vydání dodatečných platebních výměrů na spotřební daň z minerálních olejů za období leden 2005 a červen 2005.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Konstatuje, že městský soud dospěl k závěru, že žalovaný neporušil zákonem stanovené povinnosti, přičemž vycházel z ust. § 56 odst. 9, resp. 11 zákona o spotřebních daních, které upravuje nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla, dospěl tedy k závěru o nemožnosti uplatnění nároku na vrácení daně po uplynutí 6-ti měsíců ode dne, kdy mohl být nárok poprvé uplatněn. Stěžovatel především namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, neboť soud se dopustil dle jeho názoru omylu při aplikaci právní normy na zjištěný skutkový stav. Stěžovatel nikdy neuplatňoval nárok na vrácení spotřební daně z protopených topných či jiných minerálních olejů (§ 56 zákona o spotřebních daních) a ani nijak jinak

neuplatňoval nárok na vrácení spotřební daně. Z podané žaloby je zcela jednoznačné, že stěžovatel uplatňoval své právo na spravedlivý proces, tedy na správné stanovení daňové povinnosti – vyměření daně platebním výměrem ve správné výši. Stěžovatel v žalobě zcela jednoznačně popsal skutkový stav, zejména skutková zjištění správce daně učiněná při kontrole, při kterých vyšlo najevo, že stěžovatel přiznal a zaplatil spotřební daň v měsíčním předstihu, tato skutečnost však nebyla správcem daně zohledněna a stanovil v konečném důsledku dodatečnou daň o měsíc později, tedy podruhé v měsíci, kdy skutečně stěžovateli vznikla. Za měsíční zdaňovací období leden 2005 a červen 2005 tedy zaplatil stěžovatel na dani více než činila jeho daňová povinnost. Za tato zdaňovací období však žalovaný nevystavil platební výměry. Stěžovatel již v žalobě odkazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007 - 91, který posuzoval obdobný problém a v němž se mimo jiné uvádí: „Výsledkem daňového řízení by měl být stav, v němž si správce daně a daňový subjekt nic nedluží navzájem, nikoli stav, v němž pouze daňový subjekt nic nedluží státu, ale naopak to neplatí. Zjistí-li správce daně - i bez toho, že by o takové zjištění usiloval, což ostatně není jeho povinností - že je daňovému subjektu něco dlužen, měl by postupovat tak, aby tento dluh zahladil. To ostatně neplyne jen ze základních zásad daňového řízení, ale též z principů dobré správy a z požadavku na důvěru občanů ve spravedlivé a nestranné rozhodování správních orgánů.“

Stěžovatel má za to, že je při vyměření spotřební daně nutno vycházet ze zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“), přitom na jeho použití odkazuje již samotný zákon o spotřebních daních v § 138. Zákon o spotřebních daních v žádném svém ustanovení neupravuje dodatečné vyměřovací řízení, zejm. dodatečné vyměření daně z podnětu správce daně. Zákon o spotřebních daních sice stanoví překážky podání dodatečného daňového přiznání, či přiznání nároku na vrácení daně, ale neupravuje již odlišnosti od způsobu a postupu při dodatečném vyměření daně, tak jak je stanoveno v § 46 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého žalovaný v dané věci postupoval (v případě těch zdaňovacích období, za která daň dodatečně vyměřil platebním výměrem).

Stěžovatel v žalobě výslovně uvedl pochybnosti stran závěrů, k nimž Celní ředitelství Praha v odpovědi na stěžovatelem podané upozornění na nečinnost podle ust. § 34c odst. 1 zákona o správě daní, dospělo, městský soud se však žalobními námitkami nezabýval a vůbec se s nimi nevypořádal. Stěžovatel považuje proto rozsudek městského soudu za nepřezkoumatelný. S přihlédnutím k uvedenému navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení

Žalovaný ke kasační stížnosti vyjádření nepodal.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se a priori musel zabývat vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku městského soudu, přitom ji shledal důvodnou.

V projednávané věci není sporu o stavu skutkovém. Ze spisového materiálu vyplynuly následující, pro věc rozhodné skutečnosti:

Žalovaný provedl u žalobce ve dnech 21. 9. 2007 až 29. 4. 2008 daňovou kontrolu podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních zaměřenou na odvody spotřební daně z minerálních olejů za vymezená zdaňovací období: prosinec 2004, leden – prosinec 2005, leden

až prosinec 2006, leden až červenec 2007. Kontrolou byly ve zprávě o kontrole specifikovaných zdaňovacích obdobích zjištěny rozdíly mezi daňovou povinností přiznanou a odvedenou plátcem a zjištěnou správcem daně. Zjištěné rozdíly na dani byly ve zprávě o kontrole popsány rovněž v předmětných zdaňovacích obdobích, tj. leden a červen 2005. Na základě zprávy o kontrole, která byla podkladem pro dodatečné doměření daně, byly dne 20. 8. 2008 vydány podle ust. § 46 zákona o správě daní dodatečné platební výměry, s výjimkou období leden 2005, červen 2005, ačkoli i za tato zdaňovací období žalovaný rozdíly ve výši daně (v neprospěch stěžovatele) zjistil a ve zprávě tyto uvedl.

Vzhledem k tomu, že žalovaný nevydal platební výměry za předmětná zdaňovací období, podal stěžovatel v souladu s ust. § 34c odst. 1 zákona o správě daní podnět nadřízenému správci daně - Celnímu ředitelství Praha. V něm uvedl, že žalovaný, ačkoli již došlo ke soustředění všech podkladů potřebných pro vydání rozhodnutí, platební výměr nevydal, jakož i to, že takový úkon nebyl proveden ve lhůtě, která je pro provedení úkonu obvyklá. Poukázal přitom na skutečnost, že při daňové kontrole žalovaný zjistil, že se v předmětných zdaňovacích obdobích daň liší od daně, která měla být správně přiznána, vyměřena a zaplacena. Stěžovatel v podnětu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007 - 91. Celní ředitelství v odpovědi na podnět stěžovatele konstatovalo, že postup správce daně je zcela v souladu se zákonem a v odůvodnění vyslovil právní názor, který opřel o výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, z něhož vyvodil právní závěry, na které bez dalšího odkázal poté i městský soud.

Celní ředitelství v Praze na základě zmiňovaného rozsudku dospělo k závěru, že pokud je při daňové kontrole zjištěno, že daňová povinnost kontrolovaného daňového subjektu měla být nižší, avšak lhůta stanovená v § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních již uplynula, tzn. nemůže-li již daňový subjekt podat platně dodatečné daňové přiznání na daň nižší, nelze danou situaci napravit ani postupem při daňové kontrole, a to i přesto, že postup stanovený v § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních se vztahuje k úkonu daňového subjektu a nikoli k úkonu správce daně. Celní ředitelství dále konstatovalo, že pokud je daňovému subjektu umožněno podat dodatečné daňové přiznání na zvýšení nároku na vrácení daně do 6 měsíců ode dne, kdy mohl být naposledy uplatněn, má daňový subjekt de facto maximálně 12 měsíců ode dne, kdy nárok mohl být uplatněn poprvé na to, aby případně zjistil, že jej uplatnil v nesprávné výši a podal dodatečné daňové přiznání. Pokud tedy správce daně zjistil při kontrole, že daňový subjekt nesprávně uplatnil nárok na vrácení daně, je oprávněn tento stav napravit rovněž pouze ve stejné lhůtě.

V podané žalobě stěžovatel na str. 5 uvádí konkrétní argumentaci svědčící o nesprávnosti závěru Celního ředitelství Praha, přitom poukazuje na ust. § 1 zákona o správě daní, a zejména argumentuje odlišnostmi ust. § 18 odst. 3 zákona o spotřebních daních, které pouze limituje plátce v možnosti podat dodatečné daňové přiznání, nelze zde však nalézt oporu proto, aby žalovaný nevyměřil správně daňovou povinnost, poukazuje rovněž na to, že v jeho případě se nejednalo o uplatňování nároku na vrácení daně, přitom o takový příklad správní orgán svoji argumentaci opírá, a konečné poukazuje též na to, že ust. § 56 odst. 10 a 11 zákona o spotřebních daních se týká vracení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla, což vůbec není jeho případ, když žalobce pořizuje minerální oleje za účelem jejich dalšího prodeje. Stěžovatel dále v žalobě na str. 6 až 8 provedl obsáhlou a podrobnou argumentaci k jednotlivým důvodům, zejména poukázal na fakt, že rozdíly na dani byly zjištěny samotným správcem daně v rámci daňové kontroly; uvedl, proč považuje názor nadřízeného orgánu žalovaného za nesprávný a na věc nedopadající.

Městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí na str. 3 provedl odkaz na relevantní ustanovení s.ř.s, poté cituje ust. § 56 odst. 9 zákona o spotřebních daních, ve znění platném do 30. 6. 2005 (nyní odst. 10 a 11- pozn. soudu), podle kterého nárok na vrácení daně lze uplatnit v daňovém přiznání poprvé do 25. dne měsíce následujícího po měsíci, ve kterém nárok na vrácení daně vznikl, nejpozději však do šesti měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé. Jestliže nebyl nárok v této lhůtě uplatněn, nárok na vrácení daně zaniká a tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav. Městský soud dále konstatuje, že daňová přiznání za leden a červen 2005 byla vyměřena v souladu se zákonem o spotřebních daních (§ 18 a 46), kdy daňový subjekt projevil vůli daň přiznat a zaplatit; s ohledem na dikci ust. § 56 odst. 9 zákona o spotřebních daních uběhla již lhůta, kterou nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav, a lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání již uběhla. Tím městský soud uzavírá, že se ztotožňuje s odůvodněním Celního ředitelství Praha, že danou situaci nelze napravit ani postupem v daňové kontrole.

V dalším městský soud odkazuje a cituje z rozsudku NSS č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, věnuje se zde výkladovým metodám při interpretaci zákona, přitom konstatuje, že je v ust. § 56 odst. 9, resp. 11 zákona o spotřebních daních soulad se smyslem a účelem zákona a současně je toto ustanovení v souladu s intencí zákonodárce.

Na základě uvedeného městský soud konstatoval, že žalovaný správní orgán není nečinný a sdělení, kterého se mu dostalo od nadřízeného správního orgánu je v souladu se zákonem.

Nejvyšší správní soud předesílá, že v projednávané věci se jednalo o situaci, kdy po provedené daňové kontrole byly stěžovateli na základě kontrolních zjištění vystaveny dodatečné platební výměry postupem dle § 46 zákona o správě daní a poplatků za kontrolované zdaňovací období, krom zdaňovacích období leden a červen 2005, kdy správce daně zjistil, že stěžovatel přiznal a zaplatil na dani více, než kolik měla činit jeho skutečná daňová povinnost. Dodatečnými platebními výměry za ta období, kdy stěžovatel vykazoval rozdíly v neprospěch státního rozpočtu, byla daň doměřena.

Není tedy zřejmé, proč se zabýval městský soud výkladovými teoriemi stran ust. § 56 zákona o spotřebních daních, a jak dospěl k závěrům stran ust. § 56 odst. 9, resp. 11 cit. zákona, které na danou věc nedopadá, a to ani po stránce skutkové, ani po stránce právní. Stěžovatel není v postavení plátce, který by si uplatňoval nárok na vrácení daně z minerálních olejů, které by nadto používal pro výrobu tepla. Stěžovatel vůbec neuplatňoval formou daňového přiznání žádný nárok na vrácení daně.

Právní otázkou, kterou bylo na místě se zabývat a kterou stěžovatel v žalobě zřetelně předestřel, byl výklad § 46 odst. 7 věty poslední zákona o správě daní, tj., zda je povinen správce daně vydat dodatečný platební výměr v případě, zjistí –li po daňové kontrole, že daňová povinnost stěžovatele byla nižší. Není přitom vůbec podstatné pro posouzení této otázky zabývat se lhůtami pro podání dodatečného daňového přiznání, resp. uplatněním nároku. V daném případě kontrolní zjištění učinil sám správce daně při kontrole, je tedy na místě přihlížet jak k ust. § 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, jakož i k ust. § 41 odst. 1 cit. zákona, z něhož vyplývá postup správce daně v případě neplatně podaného dodatečného daňového přiznání.

Žalovaný vycházel ze stanoviska nadřízeného orgánu, který rozborem rozsudku NSS č. j. 1 Ans 1/2007 - 91 dospěl k obecnému faktickému závěru, že nelze-li již vyměřit nižší daň, neboť nelze již podat dodatečné daňové přiznání na nižší daň, nelze tak učinit a daň v nižší výši

doměřit ani při kontrole. Takový závěr je však zcela nesprávný, městský soud jej převzal, aniž se však zabýval skutečnou podstatou věci a námitkami stěžovatele v žalobě.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné uvést, že zmiňovaný rozsudek NSS k žádnému takovému závěru, jak učinil správní orgán a poté i městský soud nesměřuje. V rozsudku se naopak mimo jiné uvádí: *„Ústřední pravidlo celého § 46 odst. 7 však tkví právě v oné bezpodmínečné povinnosti správce daně při zjištění, že stanovená daň není v zákonné výši, vydat dodatečný platební výměr tak, aby výsledná daň byla v souladu se zákonem. Kdyby tato norma neměla dopadat se stejnou silou jak na případy původní daně nižší, tak na případy původní daně vyšší, bylo by celkem zbytečné vůbec formulovat pravidlo o přiměřeném použití obsažené v poslední větě citovaného ustanovení."* Dále se v citovaném rozsudku např. uvádí: *„Správce daně skutečně není v daňovém řízení povinen aktivně vyhledávat okolnosti, které prospívají daňovému subjektu (srov. k tomu např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58, dostupné na www.nssoud.cz, nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114 – bude publikováno pod č. 1223/2007 Sb. NSS); je však povinen založit své rozhodování na všech okolnostech, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, ať už jsou to okolnosti ve prospěch daňového subjektu, nebo v jeho neprospěch"*. O tom, že v daném případě tato skutečnost vyšla najevo, není sporu, když sám správce daně ji ve zprávě o kontrole uvádí, přitom vzniklé rozdíly za období leden a červen 2005 rovněž vyčíslil.

V citovaném rozsudku se rovněž na jiném místě uvádí: *„Správou daně se ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Stejně tak daňová kontrola (§ 16 odst. 1 daňového řádu) slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Oním „správným zjištěním" a „správným stanovením" se má na mysli zjištění a stanovení daně právě v zákonné výši; nesprávné tak není pouze to, pokud daňový subjekt odvedl do státního rozpočtu méně, než měl, ale i pokud odvedl více než měl, správce daně si toho je vědom, a přesto zůstává nečinný. Správa daně obecně ani daňová kontrola konkrétně sice nejsou primárně zaměřeny k tomu, aby vyhledávaly pochybení daňového subjektu, které jej vedlo k zaplacení daně vyšší, než mu zákon ukládá; pokud už však takové pochybení vyjde najevo a daňový subjekt na to správce daně upozorní, nelze toto zjištění přehlížet. Výsledkem daňového řízení by měl být stav, v němž si správce daně a daňový subjekt nic nedluží navzájem, nikoli stav, v němž pouze daňový subjekt nic nedluží státu, ale naopak to neplatí. Zjistí-li správce daně - i bez toho, že by o takové zjištění usiloval, což ostatně není jeho povinností - že je daňovému subjektu něco dlužen, měl by postupovat tak, aby tento dluh zahladil. To ostatně neplyne jen ze základních zásad daňového řízení, ale též z principů dobré správy a z požadavku na důvěru občanů ve spravedlivé a nestranné rozhodování správních orgánů..... (ž)alobkyni by jistě nic nebránilo v tom, aby sama podala dodatečné daňové přiznání na daň nižší, jak ji k tomu žalovaný vyzýval; takový postup ovšem přichází v úvahu tehdy, pokud správce daně není obeznámen s tím, že daň byla vyměřena ve vyšší než zákonem požadované částce, a pokud si je této nesrovnalosti vědom jen daňový subjekt. Získal-li však správce daně jakýmkoli způsobem informaci o tom, že tato situace nastala, je ve smyslu § 46 odst. 7 věty poslední daňového řádu jeho povinností tuto nerovnovážnou situaci napravit vlastním rozhodnutím a nečekat na případné podání dodatečného daňového přiznání."* (z rozsudku č. j. 1 Afs 1/2007 - 96 ze dne 25. 7. 2007, příst. na www.nssoud.cz).

S přihlédnutím k uvedenému není zřejmé, jak dospěl správní orgán, jakož i soud s odkazem na citovaný judikát k závěrům, které zde vůbec obsaženy nejsou, naopak svědčí pro právní závěry zcela jiné. Nejvyšší správní soud zde totiž naopak dovodil, že povinnost správce daně vydat dodatečný platební výměr na daň vyšší nebo nižší ve smyslu § 46 odst. 7 se neodvozuje od toho, zda k nesprávnému stanovení původní daně došlo v důsledku pochybení daňového subjektu, nebo v důsledku dřívějších nesprávných zjištění samotného správce daně: tato povinnost je dána vždy, když správce daně jakoukoli nesprávnost zjistí při daňové kontrole. Je přitom lhostejné, kdo je původcem této nesprávnosti.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek městského soudu zcela nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, neboť městský soud opřel odůvodnění o právní argumentaci, která na daný skutkový stav vůbec nedopadá, bez dalšího pouze převzal názor správního orgánu, který byl zjevně nesprávný a žalobními námitkami stěžovatele a jeho argumentací v žalobě se in concreto nezabýval.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení; v něm je vázán právním názorem výše vysloveným. V novém rozhodnutí rozhodne městský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. listopadu 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu