



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **J. M.**, zast. Mgr. MUDr. Janou Kollrossovou, advokátkou se sídlem nám. Republiky 28, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9239/09-1500-403121, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2012, č. j. 30 Af 14/2010 - 65,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2012, č. j. 30 Af 14/2010 - 65, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9239/09-1500-403121, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.
- IV. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti v celkové výši 15 712 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně Mgr. MUDr. Jany Kollrossové, advokátky se sídlem nám. Republiky 28, Plzeň.

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh řízení

Finanční úřad v Plzni dne 23. 10. 2008 předvolal žalobkyni (dále jen „stěžovatelku“) ve věci prodeje nemovitosti v roce 2004. Na ústním jednání dne 20. 11. 2008 oprávněná úřední osoba stěžovatelku upozornila, že v jejím případě převod spoluvlastnického podílu nemovitosti nesplňuje podmínky pro osvobození od daně z příjmů fyzických osob a vyzvala ji tak k podání přiznání k této dani. Stěžovatelka tuto výtku uznala a uvedla, že si toho doposud nebyla vědoma. Dne 2. 12. 2008 stěžovatelka podala řádné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004, přiznanou daňovou povinnost uhradila dne 4. 12. 2008.

Podáním ze dne 27. 2. 2009 a 12. 3. 2009 stěžovatelka požádala o přezkoumání vyměřené daně za zdaňovací období 2004 z důvodu prekluze daňové povinnosti dle nálezu Ústavního soudu

ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, publ. pod č. 36 sv. 7 SbNU. Finanční ředitelství v Plzni svým rozhodnutím ze dne 22. 4. 2009, č. j. 3357/09-1100-400276, nepovolilo přezkoumání rozhodnutí o vyměření daně, neboť dospělo k závěru, že nový názor Ústavního soudu není důvodem pro použití mimořádných opravných prostředků.

Dne 14. 5. 2009 stěžovatelka požádala správce daně o vrácení přeplatku daně, neboť její daňová povinnost dle nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 zanikla. Finanční úřad v Plzni v samostatném sdělení ze dne 22. 5. 2009 neuznal námitku prekluze daňové povinnosti stěžovatelky. Odvolal se na existenci rozhodnutí, jímž byla stěžovatelce vyměřena daň. Toto rozhodnutí nebylo odstraněno pomocí řádných opravných prostředků a Finanční ředitelství v Plzni nepřistoupilo k jeho přezkoumání. Rozhodnutí na daň z příjmů stěžovatelky za rok 2004 je tak pravomocné a pro finanční úřad závazné. Vlastní žádost o vrácení přeplatku Finanční úřad v Plzni zamítl rozhodnutím ze dne 17. 7. 2009, č. j. 259765/09/138513402944, neboť ke dni žádosti neměla stěžovatelka na svém osobním daňovém účtu evidovaný přeplatek a ten nevznikl ani ve lhůtě 60 dnů. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatelka odvolala.

Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutím ze dne 10. 12. 2009, č. j. 9239/09-1500-403121, odvolání stěžovatelky zamítlo. Daň byla stěžovatelce řádně vyměřena a stěžovatelka tuto daň uhradila, na jejím osobním daňovém účtu tak nemůže být evidován přeplatek. K otázce případné prekluze daňové povinnosti finanční ředitelství konstatovalo, že předmětem odvolacího řízení je přezkoumání rozhodnutí o přeplatku, nikoli hodnocení rozhodnutí o vyměření daně. Závěrem finanční ředitelství odkázalo na tzv. časový test pro osvobození od daně, podle něhož se lhůta pro vyměření daně pozastavuje po dobu, po kterou se hodnotí splnění podmínek pro osvobození od daně. Proti tomuto rozhodnutí stěžovatelka podala žalobu ke Krajskému soudu v Plzni.

Krajský soud svým rozsudkem ze dne 31. 8. 2012, č. j. 30 Af 14/2010 - 65, žalobu stěžovatelky zamítl. Krajský soud vyšel z toho, že správce daně nemůže zohlednit prekluzivní lhůtu pro vyměření daně v řízení o žádosti o vrácení přeplatku. Prekluzivní lhůta byla posouzena v rámci vyměřovacího řízení a stěžovatelka vydané rozhodnutí nenapadla. Úkolem správce daně bylo posoudit, zda je na osobním daňovém účtu evidován přeplatek, který může být vrácen. Žádný takový přeplatek evidován nebyl, s čímž se krajský soud ztotožnil. Nad rámec rozhodovacích důvodů pak krajský soud také uvedl, že pro použití závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 nebylo v případě stěžovatelky místo, neboť nálezu byl vyhlášen až po podání daňového přiznání.

Proti tomuto rozhodnutí krajského soudu nyní stěžovatelka brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatelka ve včasné kasační stížnosti uplatnila důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“); namítla tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatelka předně uvedla, že vznik přeplatku na jejím osobním daňovém účtu úzce souvisí s posouzením toho, zda finanční úřad postupoval při vyměření daně zákonným způsobem. V řízení stěžovatelka jednala v dobré víře ve správnost pokynů správce daně, který si prověřování toho, zda má být vyměřena daň, ponechal až na samý konec prekluzivní lhůty. Podle stěžovatelky byla daň vyměřena po uplynutí prekluzivní lhůty, její vyměření a uhrazení je tak v rozporu se zákonem. Protože daňová povinnost zanikla, je třeba na její uhrazení hledět jako na daňový přeplatek.

Ve vztahu k samotnému plynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně a uplatnění závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 stěžovatelka připomněla, že její daňová povinnost zanikla uplynutím dne 31. 12. 2007. Na základě nesprávného poučení správce daně podala daňové

pokračování

příznání a následně i daň uhradila, avšak až poté, co její daňová povinnost zanikla. Tehdejší výklad plynutí lhůty (tj. výklad, podle něhož lhůta pro vyměření daně uběhla až 31. 12. 2008) je od počátku nesprávný, nelze se tedy na něj odvolávat a užívat ho v neprospěch daňových subjektů. V opačném případě by byla ochrana poskytována veřejnoprávnímu subjektu, který je v postavení profesionála a silnější strany oproti daňovým subjektům. Dále stěžovatelka odkázala na judikaturu Nejvyššího soudu, podle níž je v případě tzv. judikatorních obrátů třeba aplikovat nový právní názor zásadně na všechna probíhající řízení. Protože v jejím případě nebyla daň vyměřena pravomocně, závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 se tak nepochybně uplatní.

Závěrem stěžovatelka odkázala na postup finančních orgánů v případě jejího bratra, který je skutkově totožný. V jeho případě však správce daně dospěl k opačnému závěru, tedy že daňová povinnost zanikla a zaplacenou daň vrátil jako přeplatek.

Z těchto důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, případně aby zrušil též rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 10. 12. 2009.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

Finanční ředitelství v Plzni se ve svém vyjádření ztotožnilo s argumentací uvedenou v odůvodnění napadeného rozsudku, dále odkázalo na své vyjádření k žalobě a na odůvodnění svého rozhodnutí ze dne 10. 12. 2009. Dále finanční ředitelství s odkazem na ústavně zaručenou rovnost účastníků soudního řízení požádalo o náhradu nákladů řízení ve výši 64,60 Kč, které vznikly zaplacením poštovního poplatku za zaslání správních spisů Nejvyššímu správnímu soudu.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Uplatněné stížní námítky lze rozdělit do dvou okruhů. Prvním z nich je otázka, zda se na věc stěžovatelky uplatní náleze Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, tedy zda právo státu vyměřit daň zaniklo plynutím času podle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Druhý okruh se zabývá tím, zda má v řízení o žádosti o vrácení přeplatku význam řešit otázku případné prekluze, a jak se do tohoto řízení promítne diskriminační postup správce daně tvrzený stěžovatelkou. Nejvyšší správní soud se těmito okruhy námitek zabýval v nastíněném pořadí.

Posouzení dopadů nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 na případ stěžovatelky je problémem temporálních účinků změny judikatury, tedy posouzení toho, na jaké případy lze aplikovat právní názor, na jehož základě dochází ke změně dosavadní judikatury. Pro oblast soudního rozhodování platí, že nalézání práva je zásadně pouze výkladem a zpřesňováním stávající právní úpravy. Z povahy věci tak plyne, že soudní rozhodnutí působí zpětně, neboť se zpravidla vyjadřuje k jednání v minulosti a k tomuto minulému jednání provádí výklad zákona, který platí od jeho přijetí. Ke změně judikatury dochází v situacích, kdy je soud přesvědčen o tom, že předchozí judikatura byla založena na nesprávném výkladu práva. Nový, správný výklad se až na výjimky uplatní bezprostředně na souzený případ, v němž ke změně dosavadního právního názoru došlo, již probíhající případy, a také na všechny budoucí případy, jež mají skutkový

základ v minulosti (tzv. incidentní retrospektivita). Zároveň však platí, že samotná změna judikatury není důvodem pro použití mimořádných opravných prostředků proti pravomocným rozhodnutím, pokud jsou tyto podány jen z důvodu změny judikatury (srov. již rozhodnutí NSS ČSR sp. zn. 15043/37, publ. jako Boh. F 8766/37; náleží ÚS ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11).

V nynější věci nedošlo ke změně právního názoru v průběhu řízení před soudem, ale ve vyměřovacím řízení před správcem daně. Podle stěžovatelky se již v tomto řízení měl uplatnit nový právní názor Ústavního soudu. Podle žalovaného i krajského soudu se nový právní názor na vyměřovací řízení nepoužije, neboť k řádnému vyměření daně došlo ještě před vyhlášením příslušného nálezu.

S tímto závěrem nelze souhlasit. Z judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že daň je nutno ve lhůtě 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat, vyměřit či doměřit pravomocně. Nestačí tedy, když je v uvedené prekluzivní lhůtě vydáno pouze nepravomocné rozhodnutí o vyměření či doměření daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS).

Rozhodnutí o vyměření daně je v právní moci, nelze-li proti němu uplatnit řádný opravný prostředek (§ 32 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). V právní moci je tedy i doručené rozhodnutí, u kterého již uplynula lhůta pro podání řádného opravného prostředku. Řádný opravný prostředek – odvolání – lze podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje (§ 48 odst. 5 téhož zákona).

Ve věci stěžovatelky byla daň vyměřena postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. V takovém případě se za den vyměření daně a současně za den doručení rozhodnutí o vyměření daně považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Jak bylo popsáno výše, stěžovatelka podala daňové přiznání dne 2. 12. 2008. Lhůta pro podání odvolání začala běžet dne 4. 12. 2008 a skončila uplynutím dne 2. 1. 2009 (§ 48 odst. 5 ve spojení s § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků), takže rozhodnutí tak nabylo právní moci tímto dnem.

Ze shora uvedeného vyplývá, že daňová povinnost stěžovatelky nebyla v době, kdy byl vyhlášen náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, vyměřena pravomocně, pokud byla skutečně vyměřena postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Nový náhled na počítání prekluzivní lhůty se tak mohl uplatnit již v řízení o vyměření daně, neboť platí, že právní názor obsažený v odůvodnění rozhodnutí Ústavního soudu (jeho nosných důvodech), má-li obecnou povahu, je závazný při řešení typově shodných případů (srov. usnesení ÚS ze dne 14. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 355/02, publ. pod č. 35 sv. 28 SbNU, a tam citovanou judikaturu). Není tedy správný názor krajského soudu a finančního ředitelství, že daňová povinnost stěžovatelky byla řádně vyměřena. Právě naopak, než rozhodnutí nabylo právní moci, vyšlo najevo, že vyměřená daň je prekludována a právo státu na její vyměření a vybrání zaniklo. Za takové situace bylo na místě rozhodnutí zrušit, neboť „*v případě prekluze nemá plnění dlužníka po uplynutí prekluzivní lhůty zákonnou oporu a pro věřitele znamená bezdůvodné obohacení. [...] Podle čl. 11 odst. 5 Listiny lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Podle čl. 4 odst. 1 Listiny lze povinnosti ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích. V daném případě tento zákon omezuje dobu, v níž je možné daň vyměřit, a po jejím uplynutí činí takový postup protiprávním.*“ (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, publ. pod č. 39 sv. 52 SbNU). Pro úplnost soud uvádí, že v případě, že by ke dni vyhlášení nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 nebyl postup dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků uplatněn, bylo na místě řízení o podaném přiznání zastavit, tak jak tomu bylo u bratra stěžovatelky.

pokračování

Druhý okruh námitek stěžovatelky směřuje proti nerovnému přístupu finančních orgánů, které jí upřely právo na ochranu jejího vlastnictví, když jí nevrátily daň, kterou zaplatila po prekluzi její daňové povinnosti.

Zásadu rovnosti v právech podle článku 1 Listiny základních práv a svobod, vyhlášené usnesením předsednictva České národní rady č. 2/1993 Sb. jako součást ústavního pořádku České republiky (dále jen „Listina“), a konkretizovanou v článku 3 Listiny je třeba posoudit v návaznosti na čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (publ. pod vyhl. č. 120/1976 Sb.), který stanoví, že všichni jsou si před zákonem rovni a mají právo na stejnou ochranu zákona bez jakékoli diskriminace. Rovnost jako kategorie relativní vyžaduje odstranění neodůvodněných rozdílů. Zásadě rovnosti v právech je proto třeba rozumět tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům nesmí být projevem libovůle (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, publ. pod č. 11 sv. 29 SbNU, 40/2003 Sb.).

V posuzovaném případě stěžovatelka nabyla společně se svým bratrem nemovitost jako dědictví po matce. Důvodem pro podání daňového přiznání byla výzva finančního úřadu, podle níž stěžovatelka nepřiznala a neodvedla daň z příjmu, který získala převodem spoluvlastnického podílu k této nemovitosti. Jak stěžovatelka, tak i její bratr byli finančním úřadem upozorněni na to, že tento příjem není osvobozen od daně z příjmů (stěžovatelka 20. 11. 2008 Finančním úřadem v Plzni, její bratr 2. 12. 2008 Finančním úřadem Plzeň – sever). Stěžovatelka podala daňové přiznání dne 2. 12. 2008, její bratr dne 5. 12. 2008. Finanční úřad Plzeň – sever svým rozhodnutím ze dne 2. 2. 2009, č. j. 7466/09/145910/1947, vyměřovací řízení bratra stěžovatelky pro marné uplynutí tříleté prekluzivní lhůty zastavil a jeho žádosti o vrácení přeplatku ze dne 9. 2. 2009 zcela vyhověl. Oproti tomu Finanční úřad v Plzni vyměřovací řízení stěžovatelky nezastavil, platbu stěžovatelky zaevidoval na její osobní účet s tím, že již došlo k vyměření daně postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, a žádost o přeplatek zamítl. Stěžovatelka tak na rozdíl od svého bratra úspěšná nebyla.

Jak plyne ze spisu, Finanční ředitelství v Plzni nepovažovalo tento postup finančních orgánů za nerovný, neboť byl způsoben rozdílnou rychlostí při vedení řízení u Finančního úřadu v Plzni a Finančního úřadu Plzeň – sever, a tím způsobenými rozdíly. Takovému závěru Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit. Předmětem daně byl v případě stěžovatelky i jejího bratra příjem z prodeje jedné a té samé nemovitosti v roce 2004. Oba sourozenci byli vyzváni finančními úřady těsně před koncem roku 2008, aby tento svůj příjem přiznali a odvedli z něj daň. Stěžovatelka podala své daňové přiznání o pouhé tři dny dříve, než její bratr, vyměřovací řízení ani jednoho ze sourozenců nemohlo být skončeno pravomocným rozhodnutím dříve, než byl vyhlášen náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07. V případě obou sourozenců tedy daň nebyla pravomocně vyměřena v prekluzivní lhůtě, která uplynula dne 31. 12. 2007. Obecně formulované vysvětlení rozdílnou rychlostí postupu finančních orgánů nemůže zpochybnit popsany průběh řízení, ze kterého je zřejmé, že oba sourozenci byli ve zcela srovnatelné situaci.

Zásada rovnosti si žádá, aby ve srovnatelných případech státní orgány přistupovaly k jednotlivci – nositeli ústavně zaručených základních práv a svobod – srovnatelným způsobem. V případě stěžovatelky lze nerovnost spatřovat v tom, že finanční orgány jí odmítly vrátit platbu prekludované daně, přestože jejímu bratru platbu prekludované daně vrátili. Bez přesvědčivého ospravedlnění takovým postupem odnímají ústavně chráněné dobro jednomu subjektu oproti subjektu druhému, přestože se oba subjekty nacházely v procesně srovnatelné situaci.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňová povinnost stěžovatelky zanikla a že s ní finanční orgány jednaly nerovným způsobem. Musel se ovšem také zabývat tím, jaký vliv mají tato zjištění na tu skutečnost, že rozhodnutí nabylo právní moci a nebylo následně zrušeno.

Naskýtá se tak otázka, zda má pro posouzení kasační stížnosti význam, že finanční orgány ve svém přístupu ke stěžovateli pochybily, nebo zda je v souladu se zásadou presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy významné toliko to, že toto rozhodnutí bylo vydáno a nebylo následně zrušeno. Nejvyšší správní soud má za to, že s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti měl postup správních orgánů za následek vydání nezákonného rozhodnutí.

Na tomto místě je podstatné zmínit, že v projednávané věci jde o vertikální vztah mezi jednotlivcem a státem, ve kterém stěžovatelka podala své daňové přiznání na základě výzvy finančního úřadu. Nález Ústavního soudu, který změnil výklad počítání prekluzivní lhůty, jakkoliv mohl být překvapivý pro obě strany tohoto vztahu, nemůže jít k tíži stěžovatelky. Je to totiž stát reprezentovaný orgány finanční správy, kdo ve věci nesprávně počítal prekluzivní lhůtu v neprospěch stěžovatelky a na základě toho ji pozdě vyzval k podání daňového přiznání.

Finanční ředitelství v Plzni ve svém rozhodnutí poukázalo na právní moc rozhodnutí o vyměření dani a uvedlo, že stěžovatelka proti němu mohla podat odvolání, pokud s ním nesouhlasila. Taková námitka však nebere v úvahu konkrétní okolnosti případu. Stěžovatelka jednala s důvěrou ve správnost výzvy státního orgánu a skutečnost, že její daňová povinnost je prekludována, vyšla najevo až po podání daňového přiznání, ale ještě před nabytím právní moci rozhodnutí o vyměření dani. Stěžovatelka zjevně neměla dostatečný časový prostor na adekvátní právní reakci, tedy zohlednění nejnovějšího rozhodnutí Ústavního soudu a podání odvolání proti rozhodnutí o vyměření dani. Nelze jí tak vytýkat, že v takové situaci odvolání nepodala (srov. nález ÚS ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11). Z průběhu řízení je naopak zřejmé, že stěžovatelka správce daně upozornila na nezákonnost jeho postupu hned, jak se o této nezákonnosti dozvěděla.

Jednou ze základních povinností správce daně je i povinnost dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (§ 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Mezi tyto chráněné zájmy patří též rovnost v právech, ochrana vlastnictví a ochrana důvěry jednotlivce v právo (součást principu právního státu), tedy ústavně chráněné hodnoty. Stejně tak tato práva musí brát v úvahu i soudy, neboť dle čl. 4 Ústavy jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci. V demokratickém právním státě totiž nemůže být zájem státu na vybrání daně samoučelný, ale musí v konečném důsledku respektovat základní ústavní příkazy. Jak opakovaně Nejvyšší správní soud připomíná, z ústavního principu výkonu státní moci jako služby občanům (čl. 2 odst. 3 Ústavy) plyne, že občané tu nejsou pro stát, ale právě naopak: stát je tu pro občany a z jejich vůle (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2012, č. j. 2 Ans 13/2012 - 14). Ve věci stěžovatelky tedy bylo na místě, aby orgány, na něž se s důvěrou obracela, zohlednily konkrétní skutkové okolnosti jejího příběhu při ústavně souladném výkladu právních předpisů.

V posuzovaném případě nebylo povinnosti chránit práva stěžovatelky učiněno zadost. Finanční orgány stěžovatelku vyzvaly k přiznání prekludované daně, platbu této daně od ní přijaly, a ačkoliv daňová povinnost nebyla vyměřena pravomocně, k prekluzi práva nepřihlédly a odmítly jí uhrazenou částku vydat jako přeplatek s tím, že pravomocné rozhodnutí nebylo zrušeno. Opomněly však, že zrušení rozhodnutí samy v přezkumném řízení odmítly a stěžovatelce, jednající s důvěrou ve výzvu finančního úřadu, časový sled okolností de facto znemožnil odvolání podat. Finanční orgány naopak tento časový sled nesprávně (viz výše) použily jako vysvětlení, proč daňová povinnost prekludována nebyla, a krajský soud toto zdůvodnění akceptoval.

Jak plyne z judikatury Ústavního soudu, orgány veřejné moci nesmí volit přehnaně formalistický postup za použití v podstatě sofistikovaného odůvodňování zřejmé nespravedlnosti. Soudy tak nejsou absolutně vázány doslovným zněním zákona, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit, pokud to vyžaduje účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém

pokračování

celku, a že povinnost soudů nalézat právo neznamena pouze vyhledávat přímé a výslovné pokyny v zákonném textu, ale též povinnost zjišťovat a formulovat, co je konkrétním právem i tam, kde jde o interpretaci abstraktních norem a ústavních zásad (srov. např. náleze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, publ. pod č. 13 sv. 7 SbNU, 63/1997 Sb., nebo náleze ze dne 3. 2. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 19/98, publ. pod č. 19 sv. 13 SbNU, 38/1999 Sb.). Při výkladu a aplikaci právních předpisů nelze pomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větách toho kterého předpisu, ve kterém je třeba vždy nalézat i principy uznávané demokratickými právními státy (náleze ze dne 16. 11. 2010, sp. zn. II. ÚS 1648/10, publ. pod č. 226 sv. 59 SbNU).

Již bylo řečeno, že stěžovatelce nelze klást k tíži, že se proti vyměření daně nebránila a nepodala odvolání. Stejně tak Nejvyšší správní soud popsal, jakým způsobem finanční orgány porušily ústavně zaručená práva stěžovatelky plynoucí z čl. 1 ve spojení s čl. 11 odst. 5 Listiny a z čl. 1 odst. 1 Ústavy. Popsaná kumulace neústavních zásahů do práv stěžovatelky se při posouzení kasační stížnosti musí projevit tak, že k právní moci rozhodnutí ze dne 2. 12. 2008 nelze přihlídnout, byť nebylo napadeno opravnými prostředky. Opačný závěr by byl pouhým ospravedlnováním toho, proč důsledky nezákonného postupu státu musí nést stěžovatelka.

Vyzvaly-li správní orgány stěžovatelku k přiznání a úhradě prekludované daně, k prekluzi práva samy z úřední povinnosti nepřihlédly, ačkoliv tak v dosud neskončeném vyměřovacím řízení byly povinny učinit, stěžovatelkou uhrazená částka je daňovým přeplatkem.

Lze tedy uzavřít, že veřejná moc nesmí s jednotlivci ve srovnatelných situacích zacházet odlišně, stejně tak jako nesmí zasahovat do vlastnických práv tam, kde jí to zákon nedovoluje.

V projednávaném případě finanční orgány vyzvaly stěžovatelku a jejího bratra k placení prekludované daně, tj. daně, na kterou stát ztratil právo. Po zaplacení požadované daně však tyto orgány přistupovaly ke stěžovateli zásadně odlišným způsobem, neboť daň pocházející ze stejné kauzy jejímu bratrovi vrátily z důvodu prekluze a jí nikoli, přestože o její vrácení žádala. Jednáním státních orgánů tak byla porušena ústavně zaručená práva stěžovatelky. Jakkoliv se finanční orgány a krajský soud odvolávají na znění příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků, z judikatury Ústavního soudu plyne, že samotný text zákona musí při výkladu práva v jednotlivém případě ustoupit tehdy, pokud by se přičil hodnotám ústavního řádu České republiky. Taková situace nastala právě ve věci stěžovatelky, neboť ojedinělá kumulace pochybení státních orgánů dosáhla protiústavní intenzity.

V. Závěr

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky proti rozsudku krajského soudu je důvodná, a proto tento rozsudek zrušil (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Protože již v řízení před krajským soudem byly důvody pro zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití ustanovení § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. zrušil i toto rozhodnutí a věc se vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V tomto řízení bude na žalovaném, aby v mezích vysloveného právního závěru kasačního soudu vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu. Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.).

Pro úplnost Nejvyšší správní soud konstatuje, že ke dni 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů. Dle § 7 písm. a) tohoto zákona Odvolací finanční ředitelství vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům. Je to Odvolací finanční ředitelství, které nově rozhoduje

o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů, o nichž dříve rozhodovala finanční ředitelství. Na Odvolací finanční ředitelství tak v tomto řízení o kasační stížnosti přešlo postavení žalovaného, které do 31. 12. 2012 svědčilo Finančnímu ředitelství v Plzni.

Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3, věta druhá, s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Žalovaný ve věci úspěch neměl, náhrada nákladů řízení mu proto nenáleží. Stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, proto jí Nejvyšší správní soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Tyto náklady řízení jsou tvořeny částkou 7 000 Kč za soudní poplatky (soudní poplatek za žalobu ve správním soudnictví proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 2 000 Kč a soudní poplatek za kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč). Zástupkyně stěžovatelky v řízení o žalobě učinila ve věci celkem dva úkony právní služby, kterými jsou převzetí a příprava zastoupení a písemné podání ve věci samé – žaloby, tedy úkony ve smyslu § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012. Za každý úkon právní služby v dané věci náleží mimosmluvní odměna ve výši 2 100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu. Náhrada nákladů za řízení před krajským soudem tak činí 4 800 Kč. V řízení o kasační stížnosti zástupkyně stěžovatelky učinila ve věci celkem jeden úkon právní služby, kterým je písemné podání soudu ve věci samé – kasační stížnosti, tedy úkon právní služby v hodnotě 2 100 Kč ve smyslu § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Taktéž jí náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč. Náhrada nákladů za řízení před Nejvyšším správním soudem tak činí 2 400 Kč.

Náhrada nákladů řízení před krajským soudem a před Nejvyšším správním soudem tak činí 7 000 Kč za soudní poplatky a 8 712 Kč (4 800 Kč za žalobní řízení, 2 400 Kč za kasační řízení, to vše zvýšeno o 21 %, neboť zástupkyně stěžovatelky je plátkyní daně z přidané hodnoty), celkem tedy 15 712 Kč. Tuto částku je povinen žalovaný uhradit k rukám zástupkyně stěžovatelky Mgr. MUDr. Jany Kollrossové, advokátky se sídlem nám. Republiky 28, Plzeň. Náhrada nákladů řízení je splatná ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 13. února 2014

JUDr. Radan Malík
předseda senátu