ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **Yate spol. s r.o.**, se sídlem Brněnská 371, Hradec Králové, zastoupené JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2011, čj. 6706/11-1500-603331, v řízení o kasační stížnosti Finančního ředitelství v Hradci Králové proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 10. 2012, čj. 31 Af 12/2012 – 34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 2.904 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala dne 26. 1. 2004 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíc prosinec roku 2003, ve kterém uplatnila nadměrný daňový odpočet ve výši 244.803 Kč. Dne 11. 2. 2004 vydal Finanční úřad v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) výzvu k odstranění pochybností o správnosti tohoto daňového přiznání ve smyslu § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Doručením této výzvy žalobkyni dne 13. 2. 2004 bylo zahájeno vytýkací řízení, na jehož základě vydal správce daně dne 26. 3. 2007 platební výměr, jímž žalobkyni vyměřil nadměrný odpočet DPH za předmětné období ve výši 88.875 Kč. Ten jí také dne 4. 4. 2007 vrátil. Proti uvedenému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, o němž bylo rozhodnuto zamítavě. Následně

však krajský soud rozsudkem ze dne 13. 3. 2009, čj. 31 Ca 37/2008 - 48 rozhodnutí o odvolání i příslušný platební výměr zrušil. Dne 13. 10. 2009 správce daně vydal rozhodnutí o zastavení řízení ve věci vyměření DPH za prosinec roku 2003 podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, neboť lhůta pro vyměření daně ve smyslu § 47 téhož zákona marně uplynula dne 31. 12. 2007. Toto rozhodnutí nebylo ze strany žalobkyně napadeno.

[2] Dne 6. 5. 2011 podala žalobkyně žádost o vrácení nadměrného odpočtu DPH za prosinec roku 2003, a to ve výši 155.928 Kč, tedy částky rovnající se rozdílu mezi nadměrným odpočtem uplatněným žalobkyní v daňovém přiznání (tj. částky 244.803 Kč) a částky, která jí již byla správcem daně vrácena (tj. 88.875 Kč), včetně úroku z přeplatku. Správce daně vydal dne 1. 6. 2011 rozhodnutí čj. 300992/11/228914602863, kterým částečně žádosti žalobkyně vyhověl a vrátil jí přeplatek ve výši 6.754 Kč, jenž ke dni podání žádosti evidoval. Proti tomuto rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání k Finančnímu ředitelství v Hradci Králové (dále jen „finanční ředitelství“), které jej v záhlaví specifikovaným rozsudkem zamítlo. Finanční ředitelství tak nepřisvědčilo názoru žalobkyně, že jí, v souladu se závěrem vysloveným v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, měla být předmětná daň vyměřena na základě § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[3] Proti rozhodnutí finančního ředitelství podala žalobkyně žalobu ke krajskému soudu, který shora uvedeným rozsudkem rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

II. Shrnutí odůvodnění napadeného rozsudku

[4] Krajský soud souhlasil s námitkou žalobkyně, že v jejím případě bylo třeba aplikovat závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, přičemž skutkové odlišnosti obou porovnávaných věcí zdůrazňované finančním ředitelstvím nemohly závazné názory Ústavního soudu zvrátit. Soud uvedl, že Ústavní soud jednoznačně konstatoval, že „*možnost konkludentního vyměření daně nastupuje za situace, kdy pracovník správce daně nemá při vyměřovacím řízení pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového přiznání a nemusí tedy platební výměr vystavovat a ani doručovat, pouze zaznamená potřebné údaje do tiskopisu daňového přiznání a současně daň předepíše. Jakkoliv je zjevné, že se jedná o takovou předpokládanou situaci, kdy se ze zákona uplatní fikce vydání platebního výměru a jeho doručení, aniž by bylo proběhlo vytýkací řízení, není z textu tohoto ustanovení pojmově vyloučeno aplikovat je také na situaci, kdy ve věci bylo zahájeno vytýkací řízení, ve kterém však z důvodu uplynutí prekluzívní 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 vytýkací řízení neskončilo zákonem předpokládaným a žádoucím způsobem, tedy stanovením daňové povinnosti, a to z toho důvodu, že uplynula prekluzívní lhůta k vyměření daně, pak je nastolena situace, jako by toto vytýkací řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu, použít za dané procení situace ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní, ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případ ani neumožňuje.*“

[5] Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 podle krajského soudu prolomil dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se absolutní překážky spočívající v zahájení vytýkacího řízení pro možnou aplikaci § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[6] Krajský soud konstatoval, že ač se mohou závěry obsažené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 zdát ve vztahu k závazné judikatuře Nejvyššího správního soudu překvapivými či ojedinělými, je třeba v souladu s nimi v případě žalobkyně postupovat. Proto uvedl, že pokud vytýkací řízení nebylo ukončeno z důvodu prekluze práva daň vyměřit,

pak se na toto řízení pohlíží, jako by vůbec neproběhlo a nemá tedy žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Správce daně tedy v takovém případě při vyměření daně použije § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť pokud dle Ústavního soudu nedošlo k vyměření daně, nemůže jít tato skutečnost k tíži daňového subjektu.

III. Argumenty kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[7] Proti rozsudku krajského soudu brojilo finanční ředitelství (stěžovatel) kasační stížností z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem.

[8] Nejprve stěžovatel namítl, že odůvodnění napadeného rozsudku vychází pouze ze závěrů nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09; nejedná se přitom o ustálenou judikaturu, což vyplývá i z usnesení Ústavního soudu ze dne 21. 10. 2010, sp. zn. III. ÚS 2203/10, v obdobné věci, ve které byla ústavní stížnost pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta.

[9] Stěžovatel upozornil, že platební výměr podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků existuje pouze právně, protože objektivní právo stanoví, že se na něj má hledět, jako by existoval, i když fakticky vydán nebyl. Navíc vzniká pouze podmíněně (pokud se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém přiznání), a to se zpětnou účinností k poslednímu dni lhůty pro podání daňového přiznání.

[10] V souvislosti s nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 stěžovatel namítl, že případ řešený v tomto nálezu není skutkově a právně totožný s nyní posuzovaným případem. V případě řešeném Ústavním soudem totiž platební výměr zrušil pro prekluzi odvolací správní orgán, správce daně nezastavil řízení o vyměření daně na základě podaného daňového přiznání, daňový subjekt žádal bezprostředně po rozhodnutí odvolacího orgánu o vrácení přeplatku a upozorňoval na nečinnost správce daně. Zato v souzené věci platební výměr zrušil krajský soud, správce daně rozhodl o zastavení řízení ve věci vyměření daně, proti kterému nebylo uplatněno odvolání, a žalobkyně požádala o vrácení částky 155.928 Kč s odstupem jednoho a půl roku. Podle názoru stěžovatele správce daně nemohl opětovně vyměřit daň jednak z důvodu prekluze práva a jednak z důvodu překážky věci pravomocně rozhodnuté.

[11] Dále stěžovatel tvrdil, že použití § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků by v tomto případě znamenalo vyměření daňové povinnosti po uplynutí prekluzivní lhůty ve výši navrhované v daňovém přiznání. V této věci odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, čj. 1 Aps 2/2008 - 76, č. 1997/2010 Sb. NSS, ze kterého vyplývá, že zruší-li soud platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování v daňovém řízení a řízení může být pouze zastaveno. Z toho stěžovatel vyvodil, že v takovém případě nelze vyměřit daň ani podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[12] Stěžovatel uzavřel, že žalobkyni bylo známo, že nedošlo k vyměření daně podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neboť správce daně rozhodl o zastavení řízení a žalobkyně proti tomuto rozhodnutí nijak nebrojila. Proto podle něj nelze až v žádosti o vrácení přeplatku předpokládat, že správce daně vyměřil daň v souladu s uvedeným ustanovením.

[13] Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 7. 12. 2012 žalobkyně uvedla, že se plně ztotožňuje se závěry rozsudku krajského soudu. Nad rámec toho upozornila, že usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2203/10 je rozhodnutím ze dne 21. 10. 2010, je tedy staršího data než nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, jímž žalobkyně celou dobu argumentuje. Žalobkyně nerozporovala fakt, že v dané věci nejde o ustálenou judikaturu, naopak uvedla,

že jde spíše o judikaturu přelomovou, s čímž se Ústavní soud vypořádal mimo jiné v bodě 24: „*V kontextu své dosavadní judikatury se Ústavní soud cítí být oprávněn k výkladu jednoduchého práva v oblasti veřejné správy pouze tehdy, jestliže by aplikace jednoduchého práva v daném konkrétním případě učiněná Nejvyšším správním soudem byla důsledkem interpretace, která by extrémně vybočila z kautel zaručených v hlavě páté Listiny, a tudíž by ji bylo lze kvalifikovat jako aplikaci práva mající za následek porušení základních práv a svobod […]. Právě takové pochybení Nejvyššího správního soudu shledal Ústavní soud v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud rezignoval na svou povinnost interpretovat a aplikovat jednotlivá ustanovení jednoduchého práva v první řadě vždy z pohledu účelu a smyslu ochrany ústavně garantovaných základních práv a svobod a dospěl k ústavně neakceptovatelnému závěru, že pokud stěžovatel podal řádně daňové přiznání, a správcem daně zahájené vytýkací řízení nebylo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně ukončeno pravomocným stanovením daňové povinnosti, pak tedy nebyla stěžovateli žádným způsobem pravomocně daň vyměřena, což bylo ve svém důsledku použito v neprospěch stěžovatele. Ústavnímu soudu tedy nezbylo, než přistoupit k ústavně souladnému výkladu ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., který za konkrétní, zákonem ne zcela jednoznačně řešené situace prolamuje dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně absolutní překážky zahájení vytýkacího řízení pro možnou aplikaci citovaného ustanovení.*“ Zároveň žalobkyně zdůraznila otázku závaznosti rozhodnutí Ústavního soudu.

[14] K námitce stěžovatele, že rozhodnutí o zastavení řízení o vyměření daně nebylo zpochybněno, žalobkyně uvedla, že v zásadě neodmítá názor správce daně o nutnosti zastavení řízení poté, kdy je soudem zrušen platební výměr a zároveň uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Podle žalobkyně z ničeho nevyplývá, že by za situace nastolení účinků § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků byla žalobkyně povinna provést další krok v podobě odvolání proti rozhodnutí o zastavení daňového řízení.

IV. Právní posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost.

[16] K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), přešla působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Předmětem přezkumu je v této věci rozhodnutí o vrácení přeplatku na dani ve smyslu § 155 odst. 2 daňového řádu. Konkrétně se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda žalobkyni vznikl daňový přeplatek na základě tzv. konkludentního vyměření daně ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků za situace, kdy byl platební výměr, jímž byla vyměřena daň správcem daně na podkladu vytýkacího řízení, zrušen krajským soudem, a řízení o vyměření daně bylo zastaveno z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 téhož zákona.

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

[20] Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že považuje za správný postup správce daně, který zastavil řízení směřující k vyměření daně po vydání rozsudku krajského soudu čj. 31 Ca 37/2008 - 48 kvůli uplynutí tříleté prekluzivní lhůty ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků. Proto ani nelze vytýkat žalobkyni, že proti tomuto rozhodnutí nijak nebrojila. Nelze však souhlasit s tím, že žalobkyni v důsledku marného uplynutí prekluzivní lhůty nebyla vůbec vyměřena daň, a tudíž jí nepřísluší nadměrný daňový odpočet DPH. Vzhledem k tomu, že vytýkací 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 žalobkyně.

[21] V této souvislosti je třeba vzít na vědomí, že dochází k postupnému vývoji judikatury, neboť dřívější rozhodovací praxe, jak uvádí sám stěžovatel, považovala zahájení vytýkacího řízení za absolutní překážku pro stanovení daně na základě § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Konkrétně rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 3. 2007, čj. 7 Afs 10/2006 - 57, č. 1872/2009 Sb. NSS, uvádí, že „[z]*ahájení vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona* […]. *Správce daně je tak po ukončeném vytýkacím řízení vždy povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém přiznání jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné. Až den vydání platebního výměru je tedy dnem vyměření daně. V případě, že se jedná o daň z přidané hodnoty, je tento den i dnem vyměření ve smyslu § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty* […]. 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 vytýkacího řízení vůbec nedošlo. Takový způsob výkladu zákona o správě daní a poplatků by totiž dle Ústavního soudu vybočoval z mezí ústavnosti.

[22] Uvedený závěr v citovaném rozsudku zdejšího soudu čj. 7 Afs 10/2006 - 57 tedy nelze použít univerzálně. Pokud totiž na základě vytýkacího 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. Tento názor se shoduje se závěrem citovaného nálezu Ústavního soudu, který uvedl, že nesouhlasí s dosavadním názorem Nejvyššího správního soudu v tom, že „*jinak nezpochybnitelný závěr, že zahájení vytýkacího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. platí bezvýhradně i za situace, kdy vytýkací řízení neskončilo zákonem předpokládaným způsobem, tedy vyměřením daně. Ústavní soud má naopak zato, že v případě, kdy nedošlo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně k uzavření vytýkacího 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* […].“

[23] 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 vytýkací 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 vytýkací 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 vytýkací 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 vytýkací 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.*"

[24] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že pokud vytýkací 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 žalobkyně.

[25] Co se týče kasační námitky, že nelze vycházet pouze z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, protože se nejedná o konstantní judikaturu, zdejší soud uvádí, že při své rozhodovací činnosti vychází z aktuální judikatury Ústavního soudu a reflektuje její vývoj. K vázanosti soudů judikaturou Ústavního soudu se rozšířený senát zdejšího soudu zabýval například v usnesení ze dne 11. 1. 2006, čj. 2 Afs 66/2004 – 53, 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 (arg. 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.*" Dále Nejvyšší správní soud připomíná, že usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 2203/10, na něž odkazoval stěžovatel, předcházelo nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09. Je také třeba upozornit, že usnesení Ústavního soudu nezakládají závaznou judikaturu, na rozdíl od právních názorů vyslovených v nálezech Ústavního soudu, jež jsou pro obecné soudy závazné.

[26] Soud nepovažuje za důvodnou ani námitku žalobkyně, že případ řešený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 není skutkově a právně totožný s nyní projednávaným případem. Zdejší soud má naopak za to, že se jednalo o obdobnou věc. 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 DPH, který byl vykázán na základě daňového přiznání. Správce daně zde zahájil vytýkací řízení a vydal platební výměr, kterým vyměřil nižší nadměrný odpočet DPH. Tento platební výměr byl však zrušen krajským soudem, a proto správce daně zahájil nové vytýkací řízení a vydal další platební výměr. Ten však byl vydán až po uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, a proto jej nadřízený správní orgán zrušil. Lze tedy konstatovat, že stejně jako v nyní souzené věci, zde po uplynutí prekluzivní lhůty a i přes zahájené vytýkací řízení neexistoval žádný pravomocný platební výměr, kterým by byla vyměřena daň v odlišné výši oproti daňovému přiznání. Proto soud uzavírá, že v hlavních rysech jsou oba případy stejné a není tak důvod neaplikovat závěry zmiňovaného nálezu Ústavního soudu také na nyní posuzovanou věc.

[27] Soud uzavírá, že v případě žalobkyně došlo ke konkludentnímu vyměření daně, a proto jí náleží požadovaný přeplatek na dani. Neshledává tak, že by krajský soud nesprávně posoudil

právní otázku možnosti aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v souvislosti s posouzením, zda žalobkyni vznikl daňový přeplatek, který by mu měl být v souladu § 155 odst. 2 daňového řádu vrácen.

V. Závěr a náklady řízení o kasační stížnosti

[28] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[29] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť neměl ve věci úspěch. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a tak má právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Náklady řízení na straně žalobkyně spočívají v jednom úkonu právní služby (podání vyjádření ke kasační stížnosti), tedy ve výši 1 x 2.100 Kč a 1 x 300 Kč, celkem 2.400 Kč [dle § 9 odst. 3 písm. f) a dle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění do 31. 12. 2012]. Protože advokát zastupující žalobkyni je plátcem DPH, zvyšují se náklady řízení o částku 504 Kč, odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalovaný je tedy povinen uhradit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti v částce 2.904 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Ing. Tomáše Matouška, advokáta se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové.

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

V Brně dne 17. ledna 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu