



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové a soudců Zdeňka Kühna a Miloslava Výborného v právní věci žalobce: **HORES ČR, s. r. o.**, se sídlem Prokopa Holého 113/20, Děčín, zast. JUDr. Janem Hájkem, advokátem se sídlem Masarykova 1120/43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 4. 5. 2012, čj. 4406/12-1500-506476, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 2. 2015, čj. 15 Af 297/2012 – 27,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Předmět řízení

[1] Finanční úřad v Děčíně (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 8. 12. 2011, čj. 189134/11/178913505853 nevyhověl žádosti žalobce (dále jen „stěžovatel“) o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999. Odvolání proti rozhodnutí správce daně zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 4. 5. 2012, čj. 4406/12-1500-506476. Kasační stížností stěžovatel napadá rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla žaloba proti tomuto rozhodnutí zamítnuta.

[2] Nejvyšší správní soud k osobám účastníků řízení uvádí, že s účinností od 1. 1. 2013 došlo dle § 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ke zrušení Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, které bylo v projednávané věci žalovaným

správním orgánem. Dle citovaného zákona se jeho právním nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „žalovaný“).

## II. Relevantní skutkové okolnosti vyplývající ze správního spisu

[3] Stěžovatel podal dne 26. 10. 1999 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999, v němž požádal o vrácení nadměrného odpočtu ve výši 8 835 110 Kč. Správce daně zahájil vytykáací řízení, na jehož základě vydal dne 2. 5. 2001 platební výměr, kterým stěžovateli vyměřil nadměrný odpočet ve výši 1 018 070 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru bylo zamítnuto. Žalovaný odkázal na výsledek vytykáacího řízení, na základě kterého správce daně stanovil daňovou povinnost za zdaňovací období III. čtvrtletí 1999 odchylně od daňové povinnosti přiznané stěžovatelem, tj. neuznal nárok na odpočet daně u dokladů č. 007/1999 a č. 008/1999 a platebním výměrem vyměřil daň z přidané hodnoty (nadměrný odpočet) ve zbývající výši 1 018 070 Kč.

[4] Krajský soud na základě podané žaloby obě rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost. Správce daně proto vydal dne 15. 11. 2004 nový platební výměr, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet opět ve výši 1 018 070 Kč. Správní orgán druhého stupně potvrdil i toto rozhodnutí, obě rozhodnutí byla opět zrušena krajským soudem. Rozhodnutím ze dne 12. 7. 2007, čj. 98459/07/178913/6380, správce daně zastavil řízení, neboť marně uplynula lhůta pro vyměření daně dle § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto a i následná žaloba byla krajským soudem zamítnuta.

[5] Dne 5. 10. 2011 stěžovatel požádal o vrácení přeplatku na dani. Odkázal na náleží Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, stejně jako veškerá dále citovaná rozhodnutí Ústavního soudu). Správce daně žádosti stěžovatele nevyhověl, neboť podle jeho názoru žádný přeplatek není evidován, poukázal na to, že závěry citovaného nálezu nelze použít paušálně.

[6] Proti rozhodnutí správce daně podal stěžovatel odvolání, kterým opět poukázal na závěry Ústavního soudu přijaté v nálezu, sp. zn. I. ÚS 3244/09. V případě, kdy vytykáací řízení neskončilo pravomocným vyměření daně z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty, neexistuje dle citovaného nálezu daň vyměřená odchylně od daňového přiznání. Neskončilo-li vytykáací řízení zákonem předpokládaným způsobem, pak jedinou možností vyměření daně je jeho konkludentní vyměření v souladu s daňovým přiznáním dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel byl proto přesvědčen, že již minimálně od data 25. 11. 1999 musel správce daně evidovat vratitelný přeplatek ve výši 8 835 110 Kč.

[7] Žalovaný odvolání stěžovatele zamítl. Podotkl, že jediný společník a jednatel stěžovatele Miroslav Čermák byl pravomocně odsouzen rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 9. 2008, čj. 3 T 10/2005 – 997, mimo jiné za spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 2 zákona č. 140/1961 Sb., trestního zákona, ve stádiu pokusu, spočívajícím v úmyslu získat jednáním coby jednatel stěžovatele neoprávněný nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 ve výši 7 817 040 Kč. Nárok na tuto částku uplatňoval fakturami č. 007/1999 a č. 008/1999. Vrchní soud v Praze usnesením ze dne 3. 4. 2009, sp. zn. 3 To 6/2009, zamítl odvolání jednatel stěžovatele proti odsuzujícímu trestnímu rozsudku, který je nyní pravomocný. Žalovaný dále konstatoval, že došlo k prekluzi práva vyměřit daň. Podotkl, že předmětem přezkumu v projednávané věci není přezkoumávání daňové povinnosti, ale pouze toho, zda správce daně evidoval přeplatek na dani, který by byl

pokračování

povinen vrátit. Tento přeplatek evidován nebyl. Podle žalovaného nelze závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 aplikovat na posuzovaný případ, neboť již v řízení o vyměření daně měl správce daně důvodné pochybnosti o výši nadměrného odpočtu. Pokud uplynula prekluzivní lhůta k vyměření daně, pak jediným možným postupem bylo zastavení vyměřovacího řízení a nikoli nastolení fikce konkludentního vyměření daně. Ústavní soud ve zmíněném nálezu rozhodoval za situace, kdy nevěděl o pravomocném odsouzení účastníka řízení za trestný čin zkrácení daně, a chránil dobrou víru daňového subjektu. Zásadní proto je, že správce daně nevyměřením nadměrného odpočtu ve stěžovatelsky požadované výši zabránil dokonání trestného činu. Bezvýhradná aplikace namítaného nálezu Ústavního soudu by tedy byla v rozporu s dobrými mravy a přiznávala by stěžovateli práva, která nabyt spácháním trestného činu.

### III. Řízení před krajským soudem

[8] Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou, podle které zastavení vyměřovacího řízení z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty nemá na posuzovanou věc vliv. Stěžovatel považoval výklad nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 provedený žalovaným za účelový a zavádějící. Ze zmíněného nálezu je podle žaloby zřejmé, že zahájení vytykáčím řízení neznámá absolutní překážku pro konkludentní vyměření daně za situace, kdy vytykáčím řízení nebylo zákonem předpokládaným způsobem ukončeno vydáním pravomocného platebního výměru. Stěžovatel vyjádřil na základě uvedeného přesvědčení, že v jeho případě došlo ke konkludentnímu vyměření daně ve výši dle příslušného daňového přiznání. Vznikl tedy vratitelný přeplatek, který mu měl být na jeho žádost vrácen. Skutečnost, že není na osobním účtu stěžovatele evidován vratitelný přeplatek, nepředstavuje absolutní překážku pro vrácení přeplatku na dani.

[9] Krajský soud žalobu zamítl. Ztotožnil se se závěry správních orgánů, podle nichž neexistoval vratitelný přeplatek na dani z přidané hodnoty, který by mohl být stěžovateli vrácen. Z odůvodnění napadeného rozsudku dále vyplývá, že závěry z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 o konkludentním vyměření daně v případě marného uplynutí lhůty k vyměření daně, nelze vztáhnout na případ, kdy daňový subjekt, tj. stěžovatel, žádající o vrácení sporného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, popř. jeho jediný jednatel a společník, byl současně pravomocně odsouzen za spáchání trestného činu zkrácení daně pro neexistenci uskutečněného zdanitelného plnění, z něhož je uplatňován nárok na vrácení nadměrného odpočtu. Podle krajského soudu je nepřipustné, aby se daňový subjekt dovolával nároku, který měl původ v trestním jednání a používal jej jako podporu pro žádost o vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, neboť toto počínání je v příkrém rozporu s dobrými mravy a s římskoprávními zásadami, že z bezprávi nemůže povstat právo nebo že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti. Ve vztahu k části stěžovatelem uplatněného nadměrného odpočtu ve výši 1 018 070 Kč, který byl správcem daně původně vyměřen, krajský soud konstatoval, že se stěžovatel může domáhat škody způsobené nesprávným úředním postupem dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

### IV. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností, v níž setrval na své argumentaci vyjádřené v žalobě s tím, že závěry krajského soudu považuje za nesprávné. Namítal, že i ve věci, ve které bylo rozhodováno nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, byl účastník řízení pravomocně odsouzen za trestný čin zkrácení daně. Nelze tedy uvažovat

o odlišných skutkových okolnostech právě projednávané věci, neboť oba případy jsou skutkově shodné. Stěžovatele nelze ztotožňovat s jeho jednatelem a společníkem, není proto důvod k jeho postihu neboť společník stěžovatele byl již trestním soudem za své jednání potrestán. S odkazem na výše citovaný nálezn Ústavního soudu setrval na názoru, že v projednávané věci došlo ke konkludentnímu vyměření daně, neboť vytykácn řízení nebylo ukončeno pravomocným platebním výměrem. Na takové vytykácn řízení je proto nutno pohlížet, jako by nikdy neproběhlo a nemělo žádné účinky. Trestní odpovědnost statutárního orgánu stěžovatele, byť by se jednalo o trestný čin zkrácení daně za předmětné zdaňovací období, na tuto skutečnost nemá vliv. Na základě těchto skutečností je stěžovatel přesvědčen, že mu svědčí právo na vrácení nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 ve výši dle uplatněného daňového přiznání. Závěrem navrhl provést důkaz rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 5 T 8/2007, rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, čj. 9 Afs 73/2009 – 110, a nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09.

[11] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil podáním ze dne 30. 4. 2015, kterým se ztotožnil s vypořádáním věci krajským soudem. Uvedl, že stěžovatel nenamítá nic nového, a zrekapituloval proto závěry přijaté ve správních rozhodnutích a v napadeném rozsudku.

[12] V replice k vyjádření žalovaného stěžovatel setrval na své argumentaci.

### V. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[13] Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu je v ní namítán důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[14] Na základě § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. je Nejvyšší správní soud při přezkumu rozhodnutí krajských soudů vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, ledaže by bylo řízení před soudem zmatečné, bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo v případě je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné. K těmto vadám soud přihlíží z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek z těchto důvodů a žádné z výše uvedených pochybení v řízení před krajským soudem neshledal.

[15] Pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti je stěžejní vypořádání námítky, podle které došlo ke konkludentnímu vyměření daně, neboť vytykácn řízení nebylo ukončeno pravomocným platebním výměrem. Na takové vytykácn řízení je podle stěžovatele nutno pohlížet jako by nikdy neproběhlo a nemělo žádné účinky. Stěžovatel namítal, že mu měl být vrácen nadměrný odpočet ve výši deklarované v daňovém přiznání. Trestní odpovědnost statutárního orgánu stěžovatele, byť by se jednalo o trestný čin zkrácení daně, na tuto skutečnost nemá vliv.

[16] Skutkový stav popsáný v části druhé tohoto rozsudku není v projednávané věci mezi stranami sporný. Mezi stranami tedy nebylo zpochybněno, že stěžovatel uplatnil v rámci daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 1999 nadměrný odpočet ve výši 8 835 632 Kč. Správce daně zahájil ohledně této daně vytykácn řízení, které však neskončilo vydáním pravomocného platebního výměru, jímž by byla výše nadměrného odpočtu stěžovateli vyměřena. Správce daně vydal postupně dva platební výměry, kterými byl stěžovateli vyměřen nadměrný odpočet ve výši 1 018 070 Kč, neboť odchylně od daňové povinnosti přiznané stěžovatelem neuznal nárok na odpočet daně u dokladů č. 007/1999 a č. 008/1999. Oba tyto platební výměry (a následná rozhodnutí o odvolání) byly krajským soudem zrušeny. Poté správce daně vzhledem k uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně řízení

pokračování

zastavil. Pravomocný platební výměr vyměřující výši nadměrného odpočtu stěžovatele za této situace nebyl vydán.

[17] Není též sporu o tom, že na podobnou situaci reagoval v jiné věci Ústavní soud nálezem ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, v němž vyslovil, 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 [srovnej např. nález sp. zn. II. ÚS 493/05 ze dne 11. 1. 2007 (N 5/44 SbNU 53), dostupný rovněž na <http://nalus.usoud.cz/>]. Podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém příznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. Možnost tzv. konkludentního stanovení daně tedy nastupuje za situace, kdy pracovník správce daně nemá při vyměřovacím řízení pochybnosti o správnosti, pravdivosti, průkaznosti nebo úplnosti daňového příznání, a nemusí tedy platební výměr vystavovat a ani doručovat, pouze zaznamená potřebné údaje do tiskopisu daňového příznání a současně daň předepíše. Jakkoli 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 vytykácí řízení, není z textu tohoto ustanovení 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 příznání. 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 zákona č. 337/1992 Sb., ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje.“

[18] Pro úplnost považuje soud za vhodné zmínit skutkové okolnosti případu projednávaného v citovaném nálezu. V tehdy posuzované věci uplatnil daňový subjekt nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2000, jehož převážnou většinu správce daně po provedeném vytykáčím řízení neuznal. Vydal proto platební výměr, jímž na nadměrném odpočtu přiznal pouze malou část nárokované částky (15 004 Kč). Platební výměr byl potvrzen v odvolacím řízení, avšak rozhodnutí byla zrušena krajským soudem. V navazujícím řízení správce daně vydal platební výměr na stejnou částku. V odvolacím řízení však byl platební výměr zrušen z důvodu uplynutí lhůty k vyměření daně. Daňový subjekt následně požádal o vrácení přeplatku na dani v původní žádné výši, neboť dle jeho názoru došlo ke konkludentnímu vyměření daně. Této žádosti správce daně nevyhověl, protože měl za to, že vytykáčím řízením představuje absolutní překážku pro konkludentní vyměření daně; odvolání i následná žaloba a kasační stížnost byly zamítnuty. Ústavní soud v popsané věci vyslovil závěr, že zahájení vytykáčím řízením nepředstavovalo absolutní překážku pro aplikaci konkludentního vyměření daně dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků za situace, kdy vytykáčím řízením nebylo z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty ukončeno pravomocným vyměření daně platebním výměrem. Ústavní soud uvedený názor vyslovil s odůvodněním, že důsledky nevyměření daně v průběhu prekluzivní lhůty nemohou jít k tíži daňového subjektu.

[19] Stěžovatel považoval právní závěr vyslovený v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 za přímo a bezprostředně závazný a aplikovatelný na právě projednávanou věc, neboť má za to, že skutkové okolnosti v obou věcech jsou totožné. Nejvyšší správní soud se s ním však neztotožnil.

[20] Předně je třeba zdůraznit, že v projednávané věci se nejedná o tzv. kasační, nýbrž precedenční závaznost citovaného nálezu Ústavního soudu. Podstatou kasační závaznosti je přísná vázanost soudů promítnout posouzení věci provedené Ústavním soudem do rozhodování v té věci, v níž byl kasační nálezn Ústavního soudu vyneseno. Ústavní soud k tomu dodal, že za účelem zamezení „ping-pongu“ mezi soudními orgány a neustálého oddalování ukončení sporu mezi účastníky řízení nemohou soudy v konkrétní věci, v níž byl kasační nálezn vydán, názor Ústavního soudu nerespektovat s tím, že přednesou konkurující úvahy.

[21] K precedenční závaznosti svých rozhodnutí, Ústavní soud uvedl, že soudy mají respektovat (nebo reflektovat) ratio decidendi (nosné důvody rozhodnutí) ve skutkově obdobných věcech. Při precedenční závaznosti mohou obecné soudy za určitých podmínek 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 (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05).

[22] V projednávaném případě Nejvyšší správní soud hodnotil nálezn Ústavního soudu z hledisek precedenční vázanosti a dospěl k závěru, že nyní hodnocený skutkový stav je významně odlišný od stavu zjištěného ve věci nálezu Ústavního soudu I. ÚS 3244/09. Žalovaný měl v nyní projednávané věci již při rozhodování o odvolání proti platebnímu výměru k dispozici pravomocný rozsudek z trestního řízení, který jednoznačně hodnotil jednání jednatele společnosti HORES spočívající v uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH za III. čtvrtletí roku 1999 na základě faktur č. 007/1999 a č. 008/1999 jako trestný čin. Pouze vzhledem k nepřiznání nároku na odpočet ze strany správce daně nedošlo k jeho dokonání (na rozdíl od I. a II. čtvrtletí roku 1999), ale pouze k pokusu. Žalovaný vydával napadené rozhodnutí se znalostí této skutečnosti, kterou musely vzít v potaz i jakékoliv další subjekty, které ve věci rozhodovaly.

[23] Naopak z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 (a též z rozsudků krajského soudu ze dne 12. 2. 2009, čj. 15 Ca 37/2008 – 50, a Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, čj. 9 Afs 73/2009 – 110), je zřejmé, že v těchto soudních řízeních nebyla otázka pravomocného odsouzení účastníka řízení, či jeho společníka a jednatele, pro trestný čin zkrácení daně ve výši odpovídající zjištěným správce daně známa a posuzována. Ústavní soud při vyslovení svého právního názoru neměl k dispozici informaci o odsouzení tamějšího stěžovatele za trestný čin zkrácení předmětné daně. O tom bylo rozhodnuto až následně.

[24] Nejvyšší správní soud zcela respektuje závěry přijaté v nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09. V posuzovaném případě však existují závažné skutkové okolnosti bránící jeho přímé aplikaci coby precedenčního rozhodnutí. Závěry uvedené v citovaném nálezu chrání daňové subjekty, které by bez svého zavinění nesly důsledky případné liknavosti či jiné vady řízení ze strany správce daně, který nevyměřil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty v průběhu prekluzivní lhůty. Ústavní soud ve výše citovaném nálezu výslovně uvedl, že případné negativní důsledky nevyměření daně nemohou jít k tíži daňového subjektu, proto je nutno v podobných případech postupovat tak, jako by vytykáci řízení vůbec neproběhlo. Tento závěr však nelze použít v projednávané věci, kdy výsledky vytykáciho řízení byly beze zbytku potvrzeny v trestním řízení, a podle nich podstatná část nárokováného odpočtu byla získána trestným činem. Nejvyšší správní soud považuje za správný postup žalovaného, který tuto informaci při svém rozhodování zohlednil a podrobně ve svém rozhodnutí popsal, z jakých důvodů není namíste za daných okolností nálezn sp. zn. I. ÚS 3244/09 aplikovat.

pokračování

[25] V projednávané věci nejsou vzhledem k pravomocnému rozsudku vydanému v trestním řízení pochybnosti o tom, že daňový subjekt – stěžovatel – neuplatnil nárok na odpočet DPH v dobré víře a ani v případě neukončení vytykácího řízení nelze dospět k závěru, že mu měl být jím uplatněný nárok na nadměrný odpočet přiznán. V rozsudku ze dne 26. 9. 2008, čj. 3 T 10/2005-997, je jednání jednatele společnosti HORES popsáno tak, že spolu s ostatními obviněnými uzavřel dohodu o provedení fiktivního řetězového obchodu, jejímž předmětem byl předstíraný opakovaný převod nadhodnoceného zboží, jeho deklarovaný vývoz do Arménie, a následné neoprávněné uplatnění odpočtu DPH jednatel společnosti HORES jakožto koncovým vývozcem. V odůvodnění rozsudku je dále uvedeno, že obchody, za které stěžovatel uplatňoval nárok na nadměrný odpočet, nikdy neproběhly a proběhnout nemohly, neboť zboží deklarované jako repasované výherní automaty neexistovalo v tvrzené formě a kvalitě, a neexistovaly rovněž peníze, které za zboží měly být dle daňových dokladů zaplacený. U převážné části zboží nebylo prokázáno, kam byly vyvezené automaty dodány. Tyto závěry byly bez výhrad a změn potvrzeny odvolacím soudem a prokazují, že stěžovatel vyvíjel v souvislosti s nárokem na odpočet DPH za III. čtvrtletí 1999 trestnou činnost s úmyslem získat neoprávněně finanční prostředky ze státního rozpočtu.

[26] Vyslovení viny v trestním řízení musí být respektováno ve všech dalších navazujících řízeních, respektive správce daně si v daňovém řízení nemůže činit sám úsudek, zda byl či nebyl spáchán trestný čin (§ 28 zákona č. 337/1992 Sb. a § 99 odst. 2 daňového řádu). Pokud tedy součástí posuzovaného nároku na odpočet za III. čtvrtletí 1999 bylo i plnění deklarované fakturami č. 007/1999 a č. 008/1999, o čemž není sporu, v daňovém řízení nelze na základě použití jakýchkoliv důkazů či výkladů dospět k jinému závěru, než jaký byl ohledně tohoto plnění vysloven v pravomocném trestním rozsudku.

[27] Vzhledem k tomu, že v trestním řízení byly zkoumány totožné skutečnosti, tj. nárok na odpočet DPH za III. čtvrtletí 1999, a byl přijat pravomocný závěr, že uplatněním tohoto nároku naplnil jednatel stěžovatele znaky trestného činu, daňové řízení nemohlo být ukončeno přiznáním takového nároku. Fikci použití ustanovení o konkludentním vyměření daně v tomto případě nelze připustit. Žalovaný posoudil správně, že vyplacením částky nárokované stěžovatelem by došlo k dokonání trestného činu, který byl spáchán právě kvůli nepřiznání nároku na odpočet DPH za uvedené období pouze ve stadiu pokusu.

[28] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud uzavřel, že správce daně i krajský soud postupovali správně, pokud žádost stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 1999 ve výši 8 835 110 Kč zamítli.

[29] Stěžovatel dále namítal, že je jako právnická osoba nespravedlivě postihován za jednání osoby od něho odlišné, čímž mínil svého jednatele. Nejvyšší správní soud odkazuje na obecná ustanovení o jednání právnických osob, které jednájí prostřednictvím svých statutárních orgánů a v daňovém řízení nelze úkony jednatele společnosti (ke kterým je na základě společenské smlouvy či jiné zakládací listiny oprávněn) oddělit od společnosti jakožto daňového subjektu. K tvrzené trestní odpovědnosti je dále nutno uvést, že v době spáchání trestného činu nebylo možno za trestný čin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby postihnout právnickou osobu, to umožnil až zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, který nabyl účinnosti 1. 1. 2012. Do té doby bylo možno za tento trestný čin možné postihnout pouze statutární orgán právnické osoby, která se na trestné činnosti podílela a za právnickou osobu jednala.

[30] Nad rámec uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud považuje za vhodné vypořádat se s otázkou, zda a jakým způsobem by za výše uvedených skutkových okolností bylo možné oddělit část nadměrného odpočtu (výši 1 018 070 Kč), která nebyla ovlivněna trestním jednáním.

[31] Na původně vyměřenou částku ve výši 1 018 070 Kč by teoreticky bylo možno aplikovat možnost fikce konkludentního vyměření nadměrného odpočtu ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09. Nadměrný odpočet v této výši správce daně za předmětné zdaňovací období stěžovateli opakovaně vyměřil, prekluzivní lhůta k vyměření daně uběhla z důvodů, které nesouvisely (bezprostředně) s trestnou činností jednatele stěžovatele, a ohledně této částky by tedy přicházelo v úvahu použití závěru Ústavního soudu, dle něhož nevyměření daně v prekluzivní lhůtě nemá jít k tíži daňového subjektu. Tento postup však nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu správci daně uložit, neboť vrácení takto vzniklého přeplatku brání § 64 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. (za použití § 264 odst. 10 daňového řádu), dle něhož přeplatek zaniká, nepožádá-li daňový subjekt o jeho vrácení do 6 let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl. Pokud by v dané věci nárok na odpočet vznikl konkludentním vyměření, stalo by se tak v roce 1999, stěžovatel požádal o vrácení přeplatku dne 5. 10. 2011, což je evidentně několik let po uplynutí zákonem stanovené prekluzivní lhůty.

[32] Provedení stěžovatelem navržených důkazů neshledal Nejvyšší správní soud v projednávané věci za nezbytné. Navrhovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu jsou Nejvyššímu správnímu soudu známa z úřední činnosti a jejich obsah není třeba dokazovat. Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 22. 10. 2008, sp. zn. 5 T 8/2007, není pro posuzovanou věc relevantní. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že i ve věci rozhodované nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09 došlo k trestnímu odsouzení dotyčného stěžovatele za trestný čin zkrácení daně, nicméně jak již výše uvedl, Ústavní soud při vydání nálezu (ani Nejvyšší správní soud v řízení předcházejícím vydání tohoto nálezu) neměl informaci o této skutečnosti k dispozici.

## VI. Závěr a náklady řízení

[33] Kasační námítka uplatněná stěžovatelem neshledal Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené důvodnými a ani z přezkumu dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., který Nejvyšší správní soud provádí z úřední povinnosti, nevyplynul důvod pro zrušení napadeného rozsudku krajského soudu. Kasační stížnost proto byla v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. větou poslední zamítnuta.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud dle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Toto právo vy svědčilo žalovanému, protože však žalovaný žádné náklady neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani žádné náklady, jež by mu vznikly a jež by překročily náklady jeho běžné administrativní činnosti, ze spisu nezjistil, rozhodl tak, že ani žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnost nenáleží.

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

V Brně dne 16. června 2016

Daniela Zemanová  
předsedkyně senátu