



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D. v právní věci **žalobkyně: HORES ČR, s.r.o.**, se sídlem v Děčíně, ul. Prokopa Holého č.p. 113/20, IČ: 250 19 236, zastoupené JUDr. Janem Hájkem, advokátem, se sídlem v Ústí nad Labem, ul. Masarykova č.p. 43, **proti žalovanému: Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2008, č.j. 735/08-1500/500368,**

t a k t o :

- I.** Žaloba **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 :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 1. 2008, č.j. 735/08-1500/500368, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Děčíně (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 7. 2007, č.j. 98459/07/178913/6380, kterým bylo zastaveno řízení ve věci vyměření daňové povinnosti (nadměrného odpočtu) na základě daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1999 podaného dne 26. 10. 1999 s odůvodněním, že byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav. Současně žalobkyně navrhl, aby soud zrušil i dotyčné prvoinstanční rozhodnutí.

V žalobě uvedla, že u správce daně podala dne 26. 10. 2009 daňové přiznání na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 1999. Správce daně však stanovil daňovou povinnost

(nadměrný odpočet) žalobkyně odchylně od podaného daňového přiznání, a to platebním výměrem ze dne 2. 5. 2001 na daň z přidané hodnoty v celkové výši 1.018.70,-Kč. Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru sice bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 1. 2002 zamítnuto, ovšem následně byla obě tato rozhodnutí zrušena rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 7. 2004, č.j. 15 Ca 95/2002 – 25, pro vady řízení a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Správce daně posléze ohledně téhož daňového přiznání rozhodl znovu, a to platebním výměrem ze dne 15. 11. 2004, jímž žalobkyni opětovně vyměřil daň z přidané hodnoty v celkové výši 1.018.70,-Kč. I tento platební výměr žalobkyně napadla odvoláním, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 5. 2005 zamítl. Proti oběma rozhodnutím pak žalobkyně podala opět žalobu, na základě které krajský soud rozsudkem ze dne 15. 3. 2006, č.j. 15 Ca 147/2005 – 29, obě rozhodnutí zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek krajského soudu žalovaný sice napadl kasační stížností, avšak Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 6. 3. 2007, č.j. 2 Afs 148/2006 – 54. Následně správce daně vydal dne 12. 7. 2007 rozhodnutí, jež bylo již výše citováno, kterým rozhodl o zastavení řízení ve věci vyměření daně (daňového odpočtu) za 3. čtvrtletí roku 1999, které žalovaný potvrdil svým rozhodnutím ze dne 21. 1. 2008, proti němuž je brojeno předmětnou žalobou.

Dále žalobkyně uvedla, že správce daně jí vystavil „Potvrzení o stavu osobního daňového účtu“ o obsahu, že ve vztahu k dani z přidané hodnoty daň neeviduje, tj. není dána daňová povinnost ani nárok na odpočet. To dle žalobkyně znamená, že aniž by bylo ve věci pravomocně rozhodnuto, tak správce daně deklaruje ohledně předmětné daně určitý stav, a to odlišně od řádného daňového přiznání. Stav zjištěný správcem daně tedy pomíjí existenci daňového přiznání ze dne 26. 10. 1999, které žalobkyně podala za 3. čtvrtletí roku 1999 a bez pravomocného rozhodnutí správce daně sám určitý stav deklaruje.

Postup správce daně, kdy nerespektuje daňové přiznání, v rozporu s tímto daňovým přiznáním vystavuje potvrzení o stavu na daňovém účtu, ačkoliv nerozhodl o vyměření daně a naopak zastavuje řízení o vyměření daně, je dle žalobkyně nepřipustný.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost.

K věci uvedl, že rozhodnutí správce daně náležitě přezkoumal, přičemž v rámci přezkoumání neshledal porušení nějaké právní normy. Svou pozornost soustředil zejména na ust. § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). S ohledem na podání daňového přiznání na daň z přidané hodnoty dne 26. 10. 2002 by lhůta k vyměření ve smyslu ust. § 47 odst. 1 daňového řádu bez dalšího uplynula dnem 1. 11. 2002. V důsledku výzvy správce daně vydané dne 1. 11. 1999 dle ust. § 43 daňového řádu se ovšem lhůta prodloužila dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu do 31. 12. 2002. V této souvislosti žalovaný poznamenal, že soudní řízení uskutečněná ve věci lhůty stávala a nikoliv přerušovala, a to navíc až s účinností od 1. 1. 2003, kdy vstoupil v účinnost zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“).

Dále žalovaný k namítanému nesprávnému údaji na „Potvrzení o stavu osobního daňového účtu“ podotkl, že daň (daňový odpočet) není na osobním daňovém účtu žalobkyně evidována, neboť ji nelze vzhledem k prekluzi předepsat, a proto stav tohoto účtu je v souladu se skutečností.

O žalobě pak soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. bez jednání, neboť žalobkyně i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s.ř.s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ust. § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti podle § 76 odst. 2 s.ř.s. přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, které vyvolávají jeho nicotnost. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, aniž by se ovšem ztotožnil se všemi názory žalovaného, které uvedl v písemném vyjádření k žalobě.

V projednávané věci nebylo mezi účastníky řízení žádného sporu ohledně relevantních skutkových okolností případu, které byly řádně zachyceny ve správním spise, jenž byl předložen žalovaným. Soud tedy vycházel ze skutečnosti, že žalobkyně podala správci daně dne 26. 10. 2009 daňové přiznání na daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 1999, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 8.835.110,-Kč. Správce daně však stanovil daňovou povinnost (nadměrný odpočet) žalobkyně odchylně od podaného daňového přiznání, a to platebním výměrem ze dne 2. 5. 2001 na daň z přidané hodnoty v toliko celkové výši 1.018.70,-Kč. Žalobkyně tento platební výměr napadla odvoláním, které sice bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 1. 2002 zamítnuto, ovšem následně na základě podané žaloby u krajského soudu dne 8. 3. 2002 byla obě tato rozhodnutí zrušena rozsudkem krajského soudu ze dne 28. 7. 2004, č.j. 15 Ca 95/2002 – 25, pro vady řízení a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Správce daně posléze ohledně téhož daňového přiznání rozhodl znovu, a to platebním výměrem ze dne 15. 11. 2004, jímž žalobkyni opětovně vyměřil daň z přidané hodnoty toliko v celkové výši 1.018.70,-Kč. I tento platební výměr žalobkyně napadla odvoláním, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 5. 2005 zamítl. Proti oběma rozhodnutím pak žalobkyně podala opět žalobu u krajského soudu dne 1. 8. 2005, na základě které krajský soud rozsudkem ze dne 15. 3. 2006, č.j. 15 Ca 147/2005 – 29, obě rozhodnutí opětovně zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek krajského soudu žalovaný sice napadl kasační stížností, avšak Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl rozsudkem ze dne 6. 3. 2007, č.j. 2 Afs 148/2006 – 54. Následně správce daně vydal dne 12. 7. 2007 rozhodnutí o zastavení řízení ve věci vyměření daně (daňového odpočtu) za 3. čtvrtletí roku 1999 s odůvodněním, že byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav, přičemž toto rozhodnutí žalovaný potvrdil svým rozhodnutím ze dne 21. 1. 2008, proti němuž je brojeno předmětnou žalobou.

V daném případě se účastníci řízení „toliko“ neshodli v tom, zda žalovaná strana legitimně dospěla k závěru, že ve věci vyměření daně (daňového odpočtu) za 3. čtvrtletí roku 1999 byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav, tedy že došlo k prekluzi, a proto je nutné v dané věci zastavit řízení s poukazem na ust. § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu.

Problematicku prekluze v daňovém řízení upravuje ust. § 47 daňového řádu. Dle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový

odpočet po uplynutí tří 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. V odstavci 2 citovaného ustanovení je dále uvedeno, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

Otázku prekluze v předmětné věci soud vyhodnocoval předně ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp.zn. I. ÚS 1611/07, který je dostupný na www.nalus.cz, v němž oproti dosavadní konstantní judikatuře správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu byl nově vyložen běh lhůt podle § 47 daňového řádu, a to tak, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně, stanovená citovaným ustanovením, počíná již běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, a nikoliv až od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V případě zdaňovacího období za 3. čtvrtletí roku 1999 začala tříletá prekluzivní lhůta běžet dnem 30. 9. 1999 a konec jejího běhu bez dalšího připadal na den 30. 9. 2002.

Dne 1. 11. 1999 ovšem správce daně přikročil k vydání výzvy, pod č.j. 106218/99/178913/6258, ve smyslu ust. § 43 daňového řádu, která tvoří nedílnou součást správního spisu předloženého žalovaným a která byla žalobkyni řádně doručena dne 4. 11. 1999. Tuto výzvu je přitom třeba vyhodnotit jako úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, v důsledku kterého se tříletá lhůta k vyměření daně prodloužila do 31. 12. 2002.

Další úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, který by založil nový běh tříleté prekluzivní lhůty, nebyl ze strany správce daně do 31. 12. 2002 učiněn. Za úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu totiž nelze považovat ani vydání platebního výměru správcem daně dne 2. 5. 2001 pod č.j. 58402/01/178913/6380, což bylo konstatováno i rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v jeho usnesení ze dne 16. 5. 2006, č.j. 2 Afs 52/2005 - 94, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 953/2006 a také na www.nssoud.cz. Ani správcem daně další ve věci vydaný platební výměr, tj. ze dne 15. 11. 2004, č.j. 140877/04/178913/6380, tak nemá v dané věci jakýkoliv vliv na běh tříleté prekluzivní lhůty, navíc když nebyl vydán před marným uplynutím dotyčné lhůty.

Rovněž tak skutečnost, že žalobkyně podala dne 8. 3. 2002 žalobu u krajského soudu, která byla vedena pod sp.zn. 15 Ca 95/2002, na základě níž byl vydán rozsudek ze dne 28. 7. 2004, č.j. 15 Ca 95/2002 – 25, jímž bylo rozhodnuto o zrušení platebního výměru ze dne 2. 5. 2001 a na něj navazujícího odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2002, č.j. 13891/130/01, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení, nemá v dané věci jakýkoliv vliv na běh tříleté prekluzivní lhůty, a to pokud se jedná o možnost jejího stavění či dokonce přerušení. Již Nejvyšší správní soud vyslovil, a to např. ve svém rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č.j. 1 Afs 73/2005 – 49, že až s účinností od roku 2003 zákon č. 150/2002 Sb. – tedy s.ř.s. v ust. v § 41 zavedl stavění běhu lhůt pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, záloh na tyto příjmy a to po dobu řízení před soudem. Protože dřívější úprava pro řízení před soudem obsažená v zákoně č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, takové ustanovení neobsahovala, běžely lhůty pro vyměření daně i za situace, kdy probíhalo řízení před soudem. Na tomto místě soud poznamenává, že přerušení běhu tříleté prekluzivní lhůty nikdy nebylo navázáno na skutečnost, že ve věcech daní, poplatků, záloh na tyto příjmy je vedeno řízení před soudem. Z téhož důvodu nemá v dané věci jakýkoliv vliv na běh tříleté prekluzivní lhůty ani skutečnost, že žalobkyně opětovně podala dne 1. 8. 2005 žalobu u krajského soudu, která byla

vedena pod sp.zn. 15 Ca 147/2005, na základě níž byl vydán rozsudek ze dne 15. 3. 2006, č.j. 15 Ca 147/2005 – 29, jímž bylo opět rozhodnuto o zrušení dalšího platebního výměru ze dne 15. 11. 2004 a na něj navazujícího odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 6. 2005, č.j. 3867/130/05, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení.

Na základě všech shora uvedených skutečností tak soud dospěl ke shodnému závěru jako správce daně a žalovaný, že tříletá prekluzivní lhůta ve smyslu ust. § 47 odst. 1 daňového řádu ve věci vyměření daňové povinnosti (nadměrného odpočtu) na základě daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 1999 podaného dne 26. 10. 1999 uplynula již dne 31. 12. 2002 aniž by došlo k pravomocnému vyměření daňové povinnosti (nadměrného odpočtu), a proto správce daně a v návaznosti na něj žalovaný za nastalé procesní situace neměli jinou možnost, než vydat rozhodnutí o zastavení řízení s poukazem na ust. § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Toto ustanovení totiž správci daně potažmo žalovanému obligatorně ukládá daňové řízení zastavit, jestliže byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav anebo žádosti o to byly zamítnuty.

Z tohoto důvodu soud žalobu vyhodnotil jako nedůvodnou, a proto ji ve výroku ad I. rozsudku podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

Současně v souladu s ust. § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. ve výroku ad II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovaný se náhrady nákladů řízení výslovně vzdal a navíc mu ani žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

Pro úplnost úplnost soud ovšem považuje za potřebné směřem k žalovanému, a to s ohledem na jeho vyjádření k žalobě o tom, že daň (daňový odpočet) není na osobním daňovém účtu žalobkyně evidována, neboť ji nelze vzhledem k prekluzi předspsat, ještě poukázat na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp.zn. I. ÚS 3244/09, který je dostupný na www.nalus.cz, v němž Ústavní soud zaujal nesouhlasný postoj vůči názoru Nejvyššího správního soudu, který byl vysloven v jeho rozsudku ze dne 15. 3. 2007, č.j. 7 Afs 10/2006-57, ve kterém bylo uvedeno, že „zahájení vytykácího řízení představuje absolutní překážku pro možnost aplikace § 46 odst. 5 daňového řádu“. Ústavní soud ve shora citovaném nálezu naproti tomu zaujal názor, 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. Dle ust. § 46 odst. 5 neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání 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 přiznání a nemusí tedy platební výměr vystavovat a ani doručovat, pouze zaznamenaná potřebné údaje do tiskopisu daňového přiznání 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 přiznání. Jinými slovy, pokud vytykáací 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 vytykáací řízení vůbec neproběhlo, neboť nemá žádné zákonné účinky na daňovou povinnost daňového subjektu. Nic tak nebrání tomu, použít za dané procesní situace ust. § 46 odst. 5 daňového řádu, ostatně jiný způsob vyměření daňové povinnosti zákon v takovém případě ani neumožňuje.“

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku **lze** podat **kasační stížnost** do dvou týdnů po jeho doručení z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního.

Kasační stížnost se podává u Krajského soudu v Ústí nad Labem a rozhoduje o ní Nejvyšší správní soud. Kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem, což neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Ústí nad Labem dne 31. srpna 2011

JUDr. Markéta L e h k á, Ph.D. v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová