



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **EDHESSA s.r.o.**, se sídlem Biskoupky 33, zast. JUDr. Kateřinou Tomkovou, advokátkou, se sídlem Biskoupky 33, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 1. 2019, č. j. 109/19/5300-21443-702551, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 10. 2019, č. j. 22 Af 10/2019 - 41,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Shrnutí předcházejícího řízení

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 1. 2019, č. j. 109/19/5300-21443-702551, zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 4. 2018, č. j. 1807010/18/3203-50521-810083, kterým byla podle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žádost žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 10.451.432 Kč a úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť daň za toto zdaňovací období nebyla doposud pravomocně vyměřena, v důsledku čehož neexistuje přeplatek, který žalobkyně požaduje vrátit.

[2] Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 9. 10. 2019, č. j. 22 Af 10/2019 - 41, žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl.

[3] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že předmětem řízení v projednávané věci je pouze rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty, nikoliv rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení. Projednávaná věc totiž nepřímě navazuje na rozhodnutí správce

daně z roku 2011, kterým žalované vyměřil daň z příjmů právnických osob za 4. čtvrtletí 2007 ve výši 4.001.868 Kč, oproti nadměrnému odpočtu ve výši 10.451.432 Kč nárokovanému žalobkyní. Toto rozhodnutí však dosud nenabýlo právní moci, neboť bylo v dané věci opakovaně předmětem přezkumu ve správním soudnictví, který dvakrát vyústil ve zrušení rozhodnutí žalovaného.

[4] Z důvodu dosud neskončeného vyměřovacího řízení se krajský soud odmítl podrobněji zabývat námitkou žalobkyně, že již uplynula subjektivní i objektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daně, v důsledku čehož došlo ke konkludentnímu vyměření daně v žalobkyní původně tvrzené výši a ke vzniku přeplatku na dani. Posuzováním této problematiky by totiž zcela vybočil z mantinelů předmětu řízení, který spočívá v soudním přezkumu rozhodnutí o nevyhovění žádosti žalobkyně o vrácení daňového přeplatku, a nikoli rozhodnutí vydaného v rámci vyměřovacího řízení. Dále krajský soud poukázal na to, že v projednávané věci dosud nebylo pravomocně rozhodnuto o zákonnosti vydaného platebního výměru. Tím se projednávaná věc odlišuje od žalobkyní citovaného nálezu sp. zn. I. ÚS 3244/09, v němž Ústavní soud připustil možnost použití institutu konkludentního vyměření daně v případě, že vyměřovací řízení neskončí stanovením daňové povinnosti formou vydání platebního výměru na daň v odlišné výši, než v jaké byla tvrzena v daňovém přiznání. Otázkou prekluze se neměly zabývat ani daňové orgány v rámci řízení o žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku, nicméně pokud tak učinily, nelze v takovém postupu spatřovat vadu mající vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanoveních § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[6] V této kasační stížnosti stěžovatelka opakuje svoji argumentaci ohledně překročení prekluzivní lhůty, a to zejména desetileté lhůty objektivní, o níž tvrdí, že je nepřekročitelná. Argumentuje přitom tím, že § 148 odst. 5 daňový řád nepřímou novelizuje § 41 s. ř. s. a vylučuje tak možnost stavění objektivní lhůty v průběhu řízení před správními soudy. Žalovaný měl i v důsledku dvou zrušujících rozsudků správních soudů ve vyměřovacím řízení dostatečný prostor k tomu, aby svá pochybení napravil a vydal zákonné rozhodnutí ještě v průběhu této lhůty. Pokračování ve vyměřovacím řízení i po uplynutí této lhůty tak považuje stěžovatelka za ústavně nepřijatelné, a to tím spíše za situace, kdy soudní rozsudky konstatovaly úmyslné a opakované porušování jejich procesních práv. V této souvislosti stěžovatelka znovu poukázala na náleze Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09. Stěžovatelka přitom odmítá názor krajského soudu, podle něž se závěry z uvedeného nálezu na projednávanou věc neuplatní z toho důvodu, že v ní byl (na rozdíl od věci rozhodované Ústavním soudem) vydán platební výměr. Poukazuje přitom na to, že tento platební výměr dosud nenabýl právní moci a s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty jí již ani nabýt nemůže.

[7] Závěrem stěžovatelka namítá, že současná judikatura Nejvyššího správního soudu k otázce objektivní prekluzivní lhůty není v souladu s principy ústavně zaručených práv daňových subjektů a navrhuje, aby se proto příslušný senát Nejvyššího správního soudu obrátil na rozšířený senát s žádostí o překonání této judikatury.

[8] S ohledem na uvedené skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a obě rozhodnutí daňových orgánů.

pokračování

[9] V doplněních kasační stížnosti stěžovatelka Nejvyšší správní soud průběžně informovala o vývoji souběžně probíhajícího vyměřovacího řízení a doplnila odkazy na judikaturu vrcholných soudů. Současně navrhla přerušení řízení o kasační stížnosti do rozhodnutí žalovaného ve vyměřovacím řízení.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnil s rozsudkem krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Nad rámec citace odůvodnění krajského soudu uvedl, že objektivní prekluzivní lhůta dosud neuběhla, neboť byla opakovaně stavěna v průběhu řízení před správními soudy.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Stěžovatelka v kasační stížnosti označila důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., nicméně z jejího obsahu je zřejmé, že byla podána jen podle písmena a) tohoto ustanovení.

[12] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *kasační stížnost lze podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*

[13] Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že posouzení běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období či jejího možného uplynutí nespadá do předmětu tohoto soudního řízení, kterým je přezkum rozhodnutí žalovaného týkající se žádosti o vrácení přeplatku, včetně příslušenství. Krajský soud správně poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu představovanou kupříkladu rozsudky ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 - 60, ze dne 30. 1. 2015, č. j. 5 Afs 62/2014 - 55, a ze dne 27. 10. 2015, č. j. 2 Afs 50/2015 - 60, podle nichž řízení o vrácení přeplatku neslouží k hmotněprávnímu posouzení vzniku daňové povinnosti. V řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného vydanému v řízení o vrácení přeplatku na dani tak pro krajský soud vyplývala pouze povinnost přezkoumat existenci daňového přeplatku, což učinil. Závěr krajského soudu, že přeplatek dosud nevznikl, neboť vyměřovací řízení dosud pravomocně neskončilo, považuje v tomto směru Nejvyšší správní soud za dostatečný a správný.

[14] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnou kasační námitku opírající se o odlišný právní názor stěžovatelky na běh promlčecích lhůt a na důsledky případné prekluze. Těmito otázkami se totiž bude nyní opětovně zabývat žalovaný v rámci vyměřovacího řízení, které bude opakovaně probíhat v důsledku zrušení jeho předchozího rozhodnutí krajským soudem. Správní soudy se pak k nim budou moci vyjádřit až na základě případné žaloby proti rozhodnutí žalovaného ve věci vyměření daňové povinnosti za předmětné zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007. To platí i za situace, kdyby k uplynutí objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně skutečně došlo. Prověřování správnosti přiznané daně v rámci daňového řízení totiž musí být ukončeno vydáním meritorního rozhodnutí i v případě překročení maximální doby pro stanovení daně. Za této situace není možné na danou věc aplikovat nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 3244/09, jak správně dovodil krajský soud.

[15] Nelze připustit, aby se problematika běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně řešila v rámci přezkumu rozhodnutí vydaného v řízení o vrácení přeplatku. Takový postup by totiž znamenal porušení principu právní jistoty i požadavku předvídatelnosti a bezrozpornosti soudního rozhodování. Přípuštěním této možnosti by daňovým subjektům bylo v podstatě umožněno, aby o stejné věci vedly dvě nezávislá řízení. To by s sebou přineslo jednak zvýšenou

zátěž daňových orgánů i soudů, jednak i větší riziko toho, že rozhodnutí v těchto řízeních budou vzájemně rozporná. A to vše bez toho, aby pro takový postup existoval jediný rozumný důvod.

[16] Proto je nutné zopakovat, že stěžovatelka mohla a stále může všechny námitky týkající se daňové prekluze uplatnit v rámci vyměřovacího řízení. Správní orgány i soudy jsou přitom kromě toho povinny k prekluzi práva na vyměření daně přihlížet z úřední povinnosti. Stěžovatelce je nutné přisvědčit v tom, že více než dvanáctiletá délka vyměřovacího řízení, byť byla značně ovlivněna soudními přezkumy rozhodnutí žalovaného, je nepochybně nežádoucí. Nicméně ani tato skutečnost nemůže být důvodem pro řešení uvedených otázek v jiném typu daňového řízení a následného řízení ve správním soudnictví.

[17] Nejvyšší správní soud nepovažoval za potřebné ani přerušovat řízení o kasační stížnosti za účelem vyčkání na rozhodnutí žalovaného ve vyměřovacím řízení. Takové rozhodnutí totiž s ohledem na uvedené důvody nemůže mít žádný vliv na rozhodnutí o této kasační stížnosti. Ze stejných důvodů Nejvyšší správní soud nevyhověl ani návrhu stěžovatelky na předložení věci rozšířenému senátu. V současném řízení totiž není stěžovatelkou předestřená otázka stavění objektivní prekluzivní lhůty relevantní. Není tedy ani žádný důvod podrobovat s ní související judikaturu přezkumu rozšířeným senátem.

IV. Závěr a náklady řízení

[18] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. Současně podle § 60 odst. 1 věty první a § 120 s. ř. s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť stěžovatelka v něm neměla úspěch a žalovanému v něm nevznikly žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. května 2020

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu