



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Novotného a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Město Rokytnice v Orlických horách**, zastoupené JUDr. Petrem Wildtem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Ulrichovo nám. 762, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Hradec Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 5. 2003, č. j. 31 Ca 69/2002 – 33,

t a k t o:

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**

II. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 4. 2002, č. j. 2020/140/2001/Mes byla zamítnuta odvolání žalobce proti v něm identifikovaným rozhodnutím Finančního úřadu v Rychnově nad Kněžnou, kterými byly zamítnuty žádosti žalobce o obnovu řízení, ukončených pravomocnými rozhodnutími – platebními výměry na daň z převodu nemovitostí dle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce dne 4. 6. 2002 žalobu, která byla rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 5. 2003, č. j. 31 Ca 69/2002-33 jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel uvádí, že v žalobě proti rozhodnutí žalovaného namítal především, že mu vyměřením daně z převodu nemovitostí vznikl na této dani přeplatek a měl by mu být vrácen. Své tvrzení o nezákonnosti rozhodnutí žalovaného – platebních výměrů, kterými byla vyměřena daň převodu nemovitostí dle § 20 odst. 6 písm. g) zákona č. 357/1992 Sb., opírá o nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999 sp. zn. II. ÚS 485/98.

Dle stěžovatele měl žalovaný i soud posoudit podaný návrh na obnovu řízení dle § 54 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o správě daní), nejen dle formy, ale i dle obsahu. V daném případě, kdy již uplynula subjektivní tříletá lhůta dle § 47 zákona o správě daní a poplatků, ve které bylo možno tento návrh podat, měl žalovaný i soud posoudit podaný návrh na obnovu řízení jako žádost o vrácení přeplatku dle § 64 zákona o správě daní, o jehož vrácení lze požádat do 6 let od konce roku, v němž se stal pravomocným předpis daně, na které je přeplatek. Ryze formálním posouzením návrhu stěžovatele pouze podle jeho formy došlo k legalizaci protiprávního postupu žalovaného. Krajský soud se dle názoru stěžovatele s touto námitkou ohledně daňového přeplatku řádně nevypořádal, když pouze konstatoval, co se ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní daňovým přeplatkem rozumí. Stěžovatel je však přesvědčen, že jako daňový přeplatek je nutno posuzovat i: „*daň, uhrazenou na základě evidentně protiprávně vydaného platebního výměru o vyměření daně*“.

Stěžovatel proto navrhuje, aby rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel podal žádosti o povolení obnovy řízení, ukončených pravomocnými rozhodnutími správce daně I. stupně, které byly z důvodu nedodržení zákonné lhůty pro jejich podání zamítnuty. Proti rozhodnutím správce daně I. stupně o zamítnutí žádosti podal stěžovatel odvolání. Tato odvolání byla rozhodnutím žalovaného zamítnuta, neboť žádosti stěžovatele byly podány po uplynutí objektivní lhůty upravené v ust. § 54 odst. 3 a § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou nelze prodloužit ani navrátit v předešlý stav. Tato objektivní lhůta začala v případě stěžovatele běžet 31. 12. 1996 a skončila dne 31. 12. 1999, přičemž stěžovatel podal žádosti o obnovu řízení až dne 11. 2. 2000, tedy po uplynutí tříleté objektivní lhůty. Žalovaný nesouhlasí s názorem stěžovatele, že zaplacené daně z převodu nemovitostí na základě vydaných platebních výměrů jsou přeplatkem ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní. V případě stěžovatele, kdy převody nemovitostí byly podrobeny dani z převodu nemovitostí v roce 1996 a nebyla u nich povolena obnova řízení, nevznikl přeplatek na této dani ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní a nelze se proto dovolávat lhůty pro jeho vrácení, upravené v odst. 5 tohoto ustanovení.

Z výše uvedených důvodů navrhl žalovaný, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Z obsahu spisu vyplývá, že stěžovatel podal ve sporných případech daňová přiznání k dani z převodu nemovitostí (§ 21 odst. 1 písm. b/ zák. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani

darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění platném pro r. 1996), a to na základě uzavřených smluv o převodu bytové jednotky jejich stávajícímu nájemci dle zák. č. 72/1994 Sb., zákon o vlastnictví bytů, a to poté, co katastrální úřad rozhodl o povolení vkladu práva. Přiznanou daň z převodu nemovitostí vyměřil v roce 1996 správce daně I. stupně stěžovateli platebními výměry, které mu byly v témže roce doručeny a nabyly právní moci.

Stěžovatel podal dne 11. 2. 2000 žádosti o obnovu řízení, ukončených platebními výměry na daň z převodu nemovitostí, které nabyly právní moci v letech 1996 – 1999. Správce daně I. stupně vyhořel žádostem stěžovatele a povolil obnovu řízení v případech, kdy došlo k pravomocnému vyměření daně z převodu nemovitostí v letech 1997 – 1999, ve vztahu k rozhodnutím, jež nabyly právní moci v roce 1996 však žádosti o obnovu řízení zamítl s tím, že již uplynula objektivní lhůta dle § 54 odst. 3 a § 47 odst. 1 zákona o správě daní, ve které bylo možno obnovu řízení povolit.

Proti rozhodnutím o zamítnutí žádostí o obnovu řízení podal stěžovatel odvolání, která žalovaný svým rozhodnutím ze dne 8. 4. 2002, č. j. 2020/140/2001/Mes zamítl.

Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové. V podané žalobě namítl stěžovatel nesprávnost rozhodnutí žalovaného s tím, že stěžovateli vznikl na dani z převodu nemovitostí přeplatek dle § 64 odst. 1 zákona o správě daní a pro jeho vrácení platí lhůta, uvedená v ust. § 64 odst. 5 tohoto zákona. Právním důvodem vzniku přeplatku byla dle stěžovatele skutečnost, že správce daně I. stupně daň z převodu nemovitostí vyměřil v rozporu s ust. § 20 odst. 6 písm. g) zák. č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, neboť převody nemovitostí, uskutečněné stěžovatelem v průběhu let 1996 – 1999 byly od této daně osvobozeny. Stěžovatel namítl, že původně zaplacené daně z převodu nemovitostí na základě nesprávných rozhodnutí jsou dle § 64 odst. 1 zákona o správě daní daňovým přeplatkem, o který je možno požádat ve lhůtě 6 let dle § 64 odst. 5 zákona o správě daní. Stěžovatel tvrdil, že prekluzivní lhůta dle § 54 odst. 3 zákona o správě daní na tento případ nedopadá, neboť jde o daňový přeplatek, který vznikl nezákonným postupem finančního orgánu.

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové byla žaloba jako nedůvodná zamítnuta. Z odůvodnění rozsudku mj. vyplynulo, že žalobce podal žádosti o obnovu řízení ukončeného v r. 1996 až 11. 2. 2000, tedy po uplynutí tříleté objektivní lhůty, upravené v ust. § 54 odst. 3 zákona o správě daní, přičemž nedodržení této objektivní lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení pokládá soud za dostatečný a rozhodující důvod pro závěr o zákonném postupu žalovaného, který podané žádosti z důvodu nedodržení této lhůty zamítl. Ve vztahu k námitce stěžovatele, že nezákonnými rozhodnutími správce daně I. stupně vznikl stěžovateli v souladu s ust. § 64 odst. 1 zákona o správě daní přeplatek, soud uvedl, že stěžovatel zaplatil daň z převodu nemovitostí na základě platebních výměrů, vydaných správcem daně I. stupně, přičemž netvrdí, že by zaplacená daň z převodu nemovitostí převyšovala daň vyměřenou. Protože nebyla povolena obnova řízení, ukončeného v r. 1996 pravomocnými rozhodnutími správce daně I. stupně, nevznikl na těchto daních z převodu nemovitostí za r. 1996 přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní, a proto na tyto případy nedopadá ust. § 64 odst. 5 zákona o správě daní, upravující lhůtu, ve které lze o vrácení přeplatku požádat. Právní závěr, vyplývající z nálezu Ústavního soudu II.ÚS 485/98 ze dne 30. 11. 1999 sice svědčí tomu, že stěžovateli byly daně z převodu nemovitostí vyměřeny v rozporu s právním předpisem, nicméně zrušení rozhodnutí již vydaných lze docílit jen zákonným postupem. Protože sporné

platební výměry nemohly být změněny z výše uvedených důvodů v rámci mimořádného opravného prostředku, zůstávají tedy v platnosti a daň na jejich základě zaplacená, není daňovým přeplatkem ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu důvodu kasační stížnosti uplatněného dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Kasační stížnost se opírá především o důvod, uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je stížnostním důvodem nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Tvrzenou nezákonnost spatřuje stěžovatel v nesprávném posouzení právní otázky – výkladu pojmu daňový přeplatek dle § 64 odst. 1 zákona o správě daní a jeho vznik v návaznosti na tvrzenou nezákonnost rozhodnutí správce daně I. stupně.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Takové pochybení Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové neshledal.

Dle § 18 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, správce daně na základě daňového přiznání, ve kterém poplatník uvede údaje rozhodné pro vyměření daně, a podle výsledků vyměřovacího řízení daň vypočte a vyměří platebním výměrem.

Dle § 18 odst. 2 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, je poplatník povinen daň z převodu nemovitostí zaplatit nejpozději do 30 dnů ode dne, v němž mu byl doručen platební výměr o vyměření daně.

Dle § 64 odst. 1 zákona o správě daní je daňovým přeplatkem částka plateb, převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně

Daňový přeplatek lze vrátit na žádost, případně z úřední povinnosti, pouze tehdy jestliže vznikl a je vratitelný ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o správě daní. V posuzované věci však správce daně I. stupně vrátit požadovanou částku „přeplatku“, na dani z převodu nemovitostí za r. 1996 nemohl, neboť stěžovateli na této dani ve sporných případech přeplatek nevznikl. Ke vzniku přeplatku může totiž dojít dle názoru Nejvyššího správního soudu pouze tehdy, bylo-li na daň z převodu nemovitostí zaplaceno více, než kolik činí splatná daň stanovená rozhodnutím – platebním výměrem správce daně.

Jak uvedl správně krajský soud v odůvodnění svého rozsudku, byly sice daně z převodu nemovitostí v roce 1996 vyměřeny v rozporu se zákonem č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a z převodu nemovitostí, nicméně zrušení či změny těchto rozhodnutí správce daně I. stupně – platebních výměrů, kterými byla stěžovateli vyměřena daň z převodu

nemovitostí, lze docílit v daňovém řízení pouze za pomoci opravných prostředků, upravených v zákoně o správě daní a poplatků. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, který tvrdí, že ke vzniku přeplatku na této dani za r. 1996 došlo pouze na základě zjištění, byť deklarovaném v citovaném nálezu Ústavního soudu v jiné věci, že tato rozhodnutí byla vydána v rozporu s právními předpisy, bez toho, že by tato rozhodnutí byla změněna či zrušena v rámci řízení o opravných prostředcích.

Správní akt, v daném případě platební výměr na daň z převodu nemovitostí, vydaný v daňovém řízení správním orgánem, je jednostranným právním úkonem, adresovaným konkrétnímu daňovému subjektu, kterým je tomuto daňovému subjektu ukládána konkrétní povinnost – tj. povinnost zaplatit daň na základě výsledků vyměřovacího řízení (§ 46 odst. 4 zákona o správě daní). V případě, kdy je správním orgánem vydán správní akt, zatížený takovou vadou, jakou je rozpor se zákonem či jiným právním předpisem, jde o akt nezákonný. I vadné správní akty jsou však autoritativními projevy vůle subjektů veřejné správy. Pro správní akty platí proto presumpce správnosti, které znamená, že na správní akt se hledí jako na bezvadný, pokud není úředně shledán opak. Má-li proto dojít k nápravě, je nezbytné vyvolat úřední postup, jehož výsledkem je změna či zrušení takového vadného aktu.

Podle zákona o správě daní a poplatků lze jako prostředků nápravy správních aktů, zatížených vadami, způsobujícími jejich nezákonnost či věcnou nesprávnost, využít opravných prostředků řádných či mimořádných. I zde však zákon připouští jejich použití ke sjednání nápravy pouze v určité, zákonem stanovené lhůtě, a to zejména ve vztahu k plynutí času a ochraně práv nabytých v dobré víře. Protože v případě stěžovatele již uplynuly lhůty (§ 54 odst. 3 v návaznosti na ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) k povolení obnovy řízení, ukončených v roce 1996 pravomocnými rozhodnutími správce daně I. stupně, nelze již zjednat nápravu těchto rozhodnutí, byť by bylo zřejmé, že byla vydána v rozporu s právními předpisy.

Nálezy Ústavního soudu nejsou pramenem práva v tom smyslu, že by jimi bylo vytvářeno právo nové, tyto nálezy mohou mít pouze negativní působnost spočívající ve zrušení vadných norem. Závaznost nálezu Ústavního soudu ze dne 30. 11. 1999 č. j. II ÚS 485/98, který stěžovatel cituje a v němž soud konstatoval, že daňový subjekt neměl povinnost platit daň z převodu nemovitosti dle § 20 odst. 6 písm. g) zákona č. 357/1992 Sb., se vztahuje nejen na účastníky řízení, ale působí vůči všem ostatním subjektům, avšak pouze v této konkrétní věci.

Rozhoduje-li Ústavní soud o zrušení zákonů nebo jiných obecně závazných předpisů či jejich jednotlivých ustanovení podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy, vystupuje v pozici tzv. negativního zákonodárce a jeho rozhodnutí mají všeobecnou závaznost. Zrušený právní předpis tak přestane být závazný pro všechny subjekty, pokud naopak zrušen není, jsou všechny subjekty jej i nadále povinny dodržovat.

Pokud Ústavní soud rozhoduje v individuálních případech, vydává individuální právní akty, které mohou být závazné pouze pro účastníky a vedlejší účastníky. Jeho rozhodnutí mají kasační účinky a orgány veřejné moci, proti nimž ústavní stížnost směřuje, tuto skutečnost musí respektovat. V daném případě žalovaný akceptoval právní názor vyslovený Ústavním soudem a povolil obnovu řízení v případech, kdy lhůta pro její povolení byla zachována. Nález Ústavního soudu, na který stěžovatel odkazuje, však není způsobilý přivodit pro stěžovatele příznivější rozhodnutí v projednávané věci, týkalo-li se rozhodnutí žalovaného zdaňovacího období roku 1996, kdy již nebylo možno využít ke změně rozhodnutí

mimořádného opravného prostředku, neboť lhůta stanovená zákonem pro jeho podání již uplynula.

Na základě platebních výměrů na daň z převodu nemovitostí vydaných v r. 1996, stěžovatel zaplatil splatnou daň ve výši stanovené těmito rozhodnutími. Protože tato rozhodnutí správce daně I. stupně nebyla v dalším řízení změněna či zrušena, nevznikl stěžovateli přeplatek, který by mu měl být v zákonné lhůtě dle § 64 odst. 5 zákona o správě daní vrácen.

Pokud stěžovatel namítá, že žalovaný pochybil, když v případě, že nebylo možné žádostem stěžovatele o povolení obnovy řízení vyhovět z důvodu uplynutí zákonných lhůt, měl posoudit tyto žádosti jako žádosti o vrácení přeplatku a tento vrátit, neboť dosud neuplynula lhůta uvedená v § 64 odst. 5 zákona o správě daní, jde o námitku neopodstatněnou. Jak vyplývá z výše uvedeného, stěžovateli nevznikl za r. 1996 přeplatek na dani z převodu nemovitostí, který by mu bylo možno vrátit; proto nelze namítat nesprávné posouzení žádostí stěžovatele z hlediska jejich obsahu a dožadovat se toho, aby byly posouzeny jako žádosti o vrácení přeplatku ve smyslu § 64 odst. 4 zákona o správě daní a dovolávat se lhůty stanovené v odst. 5 tohoto ustanovení.

V důsledku zrušení rozhodnutí správních orgánů Ústavním soudem v případě, na který stěžovatel odkazuje, vznikl tak přeplatek na dani ve smyslu ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků a správce daně s ním byl povinen nakládat ve smyslu cit. ustanovení. V případě stěžovatele však ke zrušení předmětných platebních výměrů nedošlo, a to ani Ústavním soudem, ani v řízení daňovém; nemohlo tak dojít ke vzniku přeplatku.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst.1 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

P o u ě n í: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 16. 6. 2004

JUDr. Václav Novotný
předseda senátu