



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 žalobce: **M. S.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Savkem, advokátem se sídlem Dlouhá 31/63, Teplice, proti žalovaným: **1) Finančnímu úřadu v Teplicích**, se sídlem Dlouhá 42, Teplice, **2) Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ad 1) ze dne 18. 6. 1997, č. j. 64636/97/210/960/5866, a proti rozhodnutí žalovaného ad 2) ze dne 28. 3. 2008, č. j. 3282/08-1500-506476, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2008, č. j. 15 Ca 104/2008 - 50, ve znění opravného usnesení ze dne 6. 1. 2009, č. j. 15 Ca 104/2008 - 69,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost proti výroku č. I. rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2008, č. j. 15 Ca 104/2008 - 50, ve znění opravného usnesení ze dne 6. 1. 2009, č. j. 15 Ca 104/2008 - 69, **se odmítá.**
- II.** Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2008, č. j. 15 Ca 104/2008 - 50, ve znění opravného usnesení ze dne 6. 1. 2009, č. j. 15 Ca 104/2008 - 69, **se** ve výrocích č. II. a III. **zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.
- III.** Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti proti výroku č. I rozsudku krajského soudu.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým soud odmítl žalobu proti shora označenému rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích, neboť ta byla podle § 46 odst. 1

písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) nepřipustná. Žalobu proti označenému rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem zamítl. Žalovaný ad 2) tímto rozhodnutím zamítl žalobcovu odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Teplicích ze dne 18. 10. 2007, č. j. 152449/07/210960/6530, jímž tento správce daně zamítl žalobcovu žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob. Tuto částku správce daně převedl na úhradu daňového nedoplatku, který evidoval a který měl vzniknout neuhrazením daně z převodu nemovitostí v roce 1997.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku zrekapituloval průběh daňového řízení. Zdůraznil, že je nepochybné, že žalobce prodal v roce 1993 nemovitost, její převod byl vyznačen v katastru nemovitostí s účinky vkladu vlastnického práva dnem 25. 10. 1993. V roce 1994 mu tak vznikla povinnost podat daňové přiznání k této dani. V roce 1996 vydal správce daně výzvu k podání daňového přiznání, neboť žalobce tuto povinnost dosud sám nesplnil a poté žalobci vyměřil platebním výměrem ze dne 18. 6. 1997, č. 416/97, daň z převodu nemovitostí ve výši 354 288 Kč, zvýšenou o částku 35 428 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru brojil žalobce odvoláním, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 1. 1998, č. j. 11120/140/97, zamítl, rozhodnutí řádně doručil a daň byla tedy žalobci pravomocně vyměřena dne 3. 2. 1998.

Bezprostředně poté však žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 2. 1998, č. j. 11120/140/97/P, nařídil přezkoumání platebního výměru č. 416/97 postupem podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Výsledkem tohoto přezkumu bylo vydání nového platebního výměru se změněnou výší daně – zvýšenou na částku 594 004 Kč; toto rozhodnutí pak žalovaný k odvolání žalobce potvrdil.

Žalobce podal proti posledně dvěma jmenovaným rozhodnutím, jež vzešla z přezkumného řízení, žalobu; Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 28. 11. 2001, č. j. 16 Ca 123/2001 - 20, tato obě napadená rozhodnutí zrušil.

Z takto popsaného skutkového stavu krajský soud v nyní žalobou napadeném rozsudku dovodil, že původní platební výměr ze dne 18. 8. 1997, č. 416/97, stále existuje, ten nebyl krajským soudem v dřívějším řízení zrušen a proto byl správce daně zcela v souladu s právní úpravou oprávněn na žalobcově daňovém účtu evidovat nedoplatek na dani původně vyměřený (ve výši 389 716 Kč), splatný dne 21. 7. 1997. Poté, co tedy krajský soud obě uvedená rozhodnutí zrušil, zůstalo v řízení rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru č. 416/97; soud v tomto ohledu zdůraznil, že takové rozhodnutí má sice odkladný účinek vůči rozhodnutí přezkoumávanému, avšak v žádném případě nemá za následek zrušení či neplatnost přezkoumávaného rozhodnutí. Z této skutečnosti soud dovodil závěr, že daňový nedoplatek plynoucí z předmětného platebního výměru č. 416/97 stále existoval.

V průběhu roku 1998 a 1999 zaevidoval správce daně vůči tomuto nedoplatku přeplatek vzniklý na dani z příjmu fyzických osob, takže v konečném součtu ke dni vydání zamítavého rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku (k 18. 10. 2007) správce daně evidoval daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí ve výši 366 566 Kč.

Protože ke dni žalobcovy žádosti o vrácení přeplatku (k 15. 8. 2007) neevidoval správce daně žádný takový přeplatek, ale naopak nedoplatek na daních, bylo na místě, že žádost zamítl. Soud zdůraznil, že řízení o přeplatku je vedeno ve stadiu placení daní, vychází pouze z údajů evidence daní a nelze proto již v tomto stadiu zkoumat úkony prováděné ve vyměřovacím řízení.

K žalobní námitce, že rozhodnutí, jímž správce daně převedl přeplatek ve výši 23 100 Kč na nedoplatek na dani z převodu nemovitostí, nebylo nikdy žalobci (respektive jeho zástupci)

řádně doručeno, soud uvedl, že taková námitka nemá pro souzenou věc relevanci, neboť v daném řízení se vychází toliko z daňové evidence; jen ta je totiž pro rozhodnutí o vrácení či nevrácení případného přeplatku rozhodná.

Žalobcův požadavek na vyřazení nedoplatku ve výši 594 004 Kč z evidence vyhodnotil soud jako neopodstatněný; nedoplatek v této výši správce daně totiž neexistuje.

Závěrem soud odmítl žalobcovu námitku promlčení daňového nedoplatku s poukazem na § 70 daňového řádu. Žalobce námitku promlčení vznesl prvně až v odvolání ze dne 6. 6. 2008 proti výzvě správce daně k uhrazení daňového nedoplatku. Ze všech uvedených důvodů žalobu proti rozhodnutí žalovaného ad2) zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.; tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se existence právního titulu, který odůvodňuje vznik a existenci daňové pohledávky. Rovněž správní orgány postupovaly v rozporu se zákonem. Platební výměr ze dne 18. 6. 1997, č. 416/97, o němž soud uzavřel, že stále existuje a je podkladem pro evidenci daňových nedoplatků, totiž není platným titulem pro existenci daňové pohledávky. Žalovaný nařídil rozhodnutím ze dne 4. 2. 1998 přezkoumání tohoto platebního výměru, neboť se měl zakládat na vadách řízení. Výsledkem přezkumného řízení také byla skutečně jeho změna. Nová rozhodnutí, následující po vyvolání přezkumného řízení ve věci, však krajský soud svým rozsudkem zrušil. Již žalovaný nařízením přezkoumání předmětného platebního výměru jeho existenci zpochybnil, daňový nedoplatek v uvedené výši tedy nemůže existovat. Stěžovatel zdůraznil, že žádný daňový nedoplatek v době, kdy správní orgány rozhodovaly o jeho žádosti o vrácení přeplatku, neexistoval. Přeplatek mu měl být proto vrácen. Závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil.

Žalovaný ve velmi obsáhlém a podrobném vyjádření ke kasační stížnosti popsal průběh celého daňového řízení, jakož i osud předmětného nedoplatku. Námitky žalobce však odmítl jako nedůvodné, zcela se ztotožnil se závěry krajského soudu. Navrhl proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podstatnou předestřenou kasační námitkou je nezákonnost postupu soudu, tedy jeho úvahy a posouzení podmínek pro existenci podkladů pro evidenci daňového nedoplatku a na tuto skutečnost navazující zamítnutí žádosti o vrácení později vzniklého přeplatku.

Nejvyšší správní soud při posouzení této kasační námitky vycházel ze skutkového stavu, který žádná ze stran sporu nezpochybnila a který soud ověřil z originálu úplného správního spisu, jež žalovaný k výzvě krajského soudu předložil.

Z něho je zřejmé, že žalobce v roce 1993 převedl nemovitost, kterou měl dříve ve vlastnictví, její převod byl vyznačen v katastru nemovitostí s účinky vkladu vlastnického práva dnem 25. 10. 1993. V roce 1996 vydal správce daně výzvu k podání daňového přiznání; tuto povinnost žalobce nesplnil a správce daně mu vyměřil platebním výměrem ze dne 18. 6. 1997, č. 416/97, daň z převodu nemovitosti ve výši 354 288 Kč, zvýšenou o částku 35 428 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru brojil žalobce odvoláním, rozhodnutí o něm se však ve správním spisu nenachází. Nenachází se v něm ani rozhodnutí žalovaného ad 2)

ze dne 4. 2. 1998, č. j. 11120/140/97/P, jímž měl nařídít přezkoumání platebního výměru postupem podle § 55b daňového řádu. O existenci tohoto rozhodnutí však nemá Nejvyšší správní soud pochybnosti, neboť obě strany sporu tuto skutečnost zcela shodně uvádí a nadto je z dalších procesních kroků správce daně jeho existence zřejmá. Finanční úřad v Teplicích vydal dne 9. 4. 1998 rozhodnutí č. j. 48494/98/210960/5866 podle § 55b daňového řádu (s poukazem na příkaz obsažený v rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 4. 2. 1998, č. j. 11120/140/97/P) s tím, že po přezkoumání platebního výměru č. 416/97 se daň mění z částky původně vyměřené ve výši 389 716 Kč na částku 594 004 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný ad 2) zamítl rozhodnutím ze dne 7. 3. 2001, č. j. 9087/140/98/5479/Dv. Krajský soud v Ústí nad Labem k žalobcově návrhu rozsudkem ze dne 28. 11. 2001, č. j. 16 Ca 123/2001 - 20 (který nabyl právní moci dnem 5. 12. 2001), tato obě posledně jmenovaná rozhodnutí zrušil.

Z toho, co bylo nyní uvedeno je zřejmé, že od zmíněného rozhodnutí krajského soudu (28. 11. 2001) bylo posledním meritorním rozhodnutím, které se k věci vztahovalo, rozhodnutí žalovaného ad 2) o nařízení přezkoumání platebního výměru č. 416/97 a tento platební výměr. Ten zůstal rozhodnutím soudu, jakož i rozhodnutím daňových orgánů nedotčen.

Procesně tak nastala situace, kdy vedle sebe existoval platební výměr č. 416/97, žalobcovo odvolání proti němu a rozhodnutí o nařízení přezkoumání tohoto platebního výměru.

Po uvedeném zrušujícím rozsudku krajského soudu tak zjevně existovalo rozhodnutí, jež zakládalo žalobci daňovou povinnost i její splatnost, nejednalo se však o rozhodnutí pravomocné, neboť žalobce proti němu brojil odvoláním, o němž (jak plyne ze správního spisu) nebylo k dnešnímu dni rozhodnuto. O této skutečnosti svědčí i fakt, že žalovaný nařídil přezkoumání platebního výměru a nikoliv konečného rozhodnutí ve věci. Kdyby bývalo takové rozhodnutí existovalo, byl by žalovaný nucen nařídít přezkoumání rozhodnutí o odvolání, neboť to by tvořilo s rozhodnutím jemu předcházejícím (zde platebním výměrem č. 416/97) jeden celek; žalovaný však nařídil přezkoumání platebního výměru – rozhodnutí správního orgánu první instance.

Z uvedeného je zřejmé, že ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí nenabýlo rozhodnutí, jež žalobci daňovou povinnost založilo, právní moci. V takové situaci mají finanční orgány stále povinnost o žalobcově podání (odvolání) rozhodnout.

I kdyby však již o odvolání žalovaný ad 2) rozhodl, pak je ještě v řízení o uvedené daňové povinnosti nařízeno přezkoumání platebního výměru, o němž dosud nebylo rovněž rozhodnuto. Vyvolal-li žalovaný ad 2) přezkumné řízení podle § 55b daňového řádu, pak je povinností správních orgánů jej také rozhodnutím ukončit. Je nemyslitelné, aby správní orgán svým rozhodnutím vyvolal pochybnosti o svém rozhodnutí, jímž založil žalobci daňovou povinnost, a tyto pochybnosti nerozptýlil rozhodnutím, kterým by s konečnou platností určil výši daňové povinnosti.

Tato procesní situace je o to závažnější, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 55b daňového řádu má odkladné účinky vůči rozhodnutí, jež má být přezkoumáno. Na tento fakt ostatně upozornil i krajský soud v předcházejícím řízení, aniž by však již akcentoval tyto účinky v daném konkrétním případě a posoudil jejich dopad do existence evidovaného daňového nedoplatku a možnost jeho započtení s daňovým přeplatkem.

Existence odkladných účinků rozhodnutí způsobuje, že se odkládá vykonatelnost takového rozhodnutí; znamená to, že nelze vymoci plnění z takto uložené povinnosti. Vykonatelností rozhodnutí je totiž nutno rozumět jeho způsobilost vyvolat jím předvídané právní účinky.

V konkrétním případě je sice platebním výměrem založena daňová povinnost i povinnost její úhrady v určené lhůtě, avšak do okamžiku, než je řízení o přezkoumání takového rozhodnutí ukončeno, nelze tuto povinnost vynutit; není totiž jasné, jaká (a zda-li vůbec nějaká) povinnost k plnění bude tou konečnou.

Eviduje-li tedy správce daně na osobním daňovém účtu žalobce daňový nedoplatek v určité výši, nelze do ukončení řízení o přezkoumání rozhodnutí (platebního výměru) s tímto účtem manipulovat v žádném směru. Není proto možné ani zahájit řízení o vymození evidovaného daňového nedoplatku, nelze však ani na tento nedoplatek započíst případné přeplatky vzniklé na jiných daních. Aby totiž mohl správce daně převést daňový přeplatek na evidovaný daňový nedoplatek, muselo by se jednat o vykonatelný daňový nedoplatek (analogicky § 64 odst. 2 daňového řádu).

Je skutečností, že rozhodnutí o daňové povinnosti samo o sobě nemá odkladný účinek (§ 48 odst. 12 daňového řádu) a proto je daňová povinnost založena formálně již vydáním rozhodnutí o dani (platebním či dodatečným platebním výměrem) a již od tohoto okamžiku je na osobním daňovém účtu daňového subjektu evidována a uplynutím lhůty splatnosti může být, za předpokladu, že není dobrovolně splněna, i vykonána (vymožena).

Tyto úvahy však krajský soud ponechal stranou, ačkoliv žalobce namítal, že přeplatek vzniklý u daně z příjmů nemohl být na daňový nedoplatek převeden pro jeho neexistenci. Žalobce sice svoji námitku vyslovil nepřesně (nedoplatek existoval), avšak v dočasně „zmrazeném“ stavu; správce daně s ním nemohl zacházet až do doby, kdy v rámci přezkumného řízení bude rozhodnuto o přezkoumávaném rozhodnutí (zde platebním výměru č. 416/97). Z předložené evidence daňových nedoplateků je zřejmé, že přeplatek na dani z příjmu fyzických osob byl převeden na nedoplatky vzniklé na dani z převodu nemovitostí ke dni 31. 3. 1998, ačkoliv přezkoumání platebního výměru bylo nařízeno rozhodnutím již dne 4. 2. 1998, tedy předcházelo mu.

Krajský soud tedy přezkoumá rozhodnutí žalovaného z nastíněného úhlu pohledu.

Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že krajský soud v předcházejícím řízení nesprávně posoudil právní otázku, týkající se zákonných podmínek pro existenci daňových nedoplateků a na ně započtených přeplatků. Přisvědčil tak nesprávnému postupu žalovaného, důsledkem bylo nezákonné rozhodnutí ve věci.

Kasační stížnost, mířící návrhem do výroku č. I. rozsudku krajského soudu Nejvyšší správní soud odmítl, neboť naprosto žádným důvodem nebyl návrh podepřen a ani z obsahu kasační stížnosti nebylo možno žádný konkrétní důvod dovodit. Celá kasační stížnost svým obsahem brojila jen proti rozhodnutí žalovaného ad 2).

Kasační soud se shora uvedených důvodů napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným

Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.); o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. března 2009

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu