



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Pavla Molka a JUDr. Lenky Matyášové ve věci žalobce: **K. B.**, zastoupený JUDr. Oldřichem Voženílkem, advokátem se sídlem U Jiskry 114/1, Rumburk, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 11. 2014, č. j. 15 Af 57/2012 - 39,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

Dne 29. 10. 2001 vydal Finanční úřad v Rumburku (dále jen „správce daně“) dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1998 a 1999, kterými byla žalobci (dále „stěžovatel“) za zdaňovací období 1998 doměřena daň ve výši 63 660 Kč a za zdaňovací období 1999 daň ve výši 499 020 Kč. Proti nim stěžovatel neuplatnil opravné prostředky, takže nabyly právní moci. V listopadu 2003 stěžovatel podal podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, žádost o jejich přezkoumání, které Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „finanční ředitelství“) vyhovělo rozhodnutím ze dne 23. 1. 2006, č. j. 160/06-1100. Správce daně následně vydal rozhodnutí ze dne 8. 9. 2008, č. j. 67755/08/179930/1129, kterým byly změněny původní dodatečné platební výměry z 29. 10. 2001 tak, že daň za zdaňovací období za rok 1998 byla stanovena ve výši 74 252 Kč a daň za zdaňovací období za rok 1999 byla stanovena ve výši 502 700 Kč. Stěžovatel napadl toto doměření daně odvoláním, kterému správce daně částečně vyhověl dvěma rozhodnutími ze dne 7. 1. 2009, a to jednak pod č. j. 612/09/179921505335, kterým byla daň za zdaňovací období roku 1998 stanovena ve výši 63 660 Kč, a jednak pod č. j. 662/09/179921505335, kterým bylo taktéž odvolání částečně vyhověno

a daň za zdaňovací období roku 1999 stanovena ve výši 499 020 Kč. I tato rozhodnutí napadl stěžovatel odvoláními, ovšem finanční ředitelství řízení o nich zastavilo rozhodnutím ze dne 15. 6. 2010, č. j. 6341/10-1100-501808, neboť uplynula desetiletá lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelovo odvolání proti tomuto rozhodnutí pak zamítlo Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 28. 12. 2010, č. j. 39/89 582/2010-392.

Nynější soudní přezkum se ovšem týká navazujícího rozhodnutí o odmítnutí vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob. Rozhodnutím správce daně ze dne 19. 5. 2011, č. j. 67999/11/179921507006, byla dle § 154 a § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta stěžovatelova žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, a to z důvodu, že v době podání této žádosti a ani ve lhůtě 60 dnů ode dne podání žádosti nevznikl na stěžovatelově daňovém účtu vratitelný přeplatek.

Rozhodnutím ze dne 6. 12. 2011, č. j. 10932/11-1500-505332, pak finanční ředitelství zamítlo stěžovatelovo odvolání proti rozhodnutí správce daně. Finanční ředitelství konstatovalo, že kvůli uplynutí desetileté lhůty v době, kdy stále probíhalo řízení o stěžovatelových odvoláních, nemohla nabýt rozhodnutí správce daně ze dne 7. 1. 2009 právní moci a ovlivnit tak původně určenou výši daňové povinnosti stanovenou dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 10. 2001. Skutečnost, že daň vyměřená těmito dodatečnými platebními výměry byla ke dni žádosti o vrácení přeplatku již uhrazena, nemohla na stěžovatelově osobním daňovém účtu vytvořit přeplatek, takže rozhodnutí správce daně ze dne 19. 5. 2011 bylo vydáno v souladu se zákonem.

Stěžovatel napadl uvedené rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 6. 12. 2011 i jemu předcházející rozhodnutí správce daně ze dne 19. 5. 2011 u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), odůvodněnou názorem, že vydáním dvou rozhodnutí správce daně ze dne 7. 1. 2009 došlo ke zrušení původních platebních výměrů ze dne 29. 10. 2001.

Krajský soud rozsudkem ze dne 26. 11. 2014, č. j. 15 Af 57/2012 - 39, stěžovatelovu žalobu zamítl. Krajský soud nejprve konstatoval, že dne 1. 1. 2013 vstoupil v účinnost zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, kterým byla zrušena všechna finanční ředitelství, tudíž se od 1. 1. 2013 místo Finančního ředitelství v Ústí nad Labem stalo žalovaným Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně (dále jen „žalovaný“). K věci samé krajský soud konstatoval, že rozhodnutí správce daně ze dne 8. 9. 2008 a ze dne 7. 1. 2009 nikdy nenabyla právní moci, neboť byla napadena odvoláními, o nichž již finanční ředitelství nestihlo v prekluzivní lhůtě rozhodnout. V otázce, ve kterém stadiu daňového řízení je daň vyměřena nebo doměřena, vyšel krajský soud z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS. Krajský soud připomněl, že pouhým vydáním rozhodnutí o výsledku přezkumu, kterým se mění původní platební výměry, či vydáním nepravomocného rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí o výsledku přezkumu nedochází ještě bez dalšího k zániku původních pravomocných platebních výměrů. Teprve nabytím právní moci nabývá rozhodnutí právních účinků ve smyslu závaznosti a nezměnitelnosti. Tudíž teprve pokud by rozhodnutí o výsledku přezkoumání vydané ve smyslu § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nabylo právní moci, došlo by k definitivnímu zrušení, změně či nahrazení původních pravomocných platebních výměrů. K tomu však v daném případě nedošlo. Vzhledem ke skutečnosti, že finančním ředitelstvím vedené řízení o odvolání proti rozhodnutí správce daně o odvolání proti rozhodnutí o výsledku přezkumného řízení skončilo zastavením řízení, aniž by meritorní rozhodnutí vydávaná v rámci přezkumného řízení

pokračování

nabyla právní moci, zůstaly původní pravomocné dodatečné platební výměry ze dne 29. 10. 2001 i nadále platné i účinné. Úhradu, kterou stěžovatel poukázal na uhrazení jimi vyměřených daní, tudíž nelze považovat za přeplatek na dani. Na meritorní rozhodnutí vydaná v rámci řízení o přezkumu, které skončilo rozhodnutím o zastavení řízení v důsledku marného uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, je nutno nahlížet tak, jako by nikdy nebyla vydána.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu ze dne 26. 11. 2014 kasační stížností, odkazující na kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje v tom, že krajský soud chybně aplikoval § 154 a § 155 daňového řádu, neboť stát je povinen vrátit plnění, které mu zjevně nenáleží, přičemž není podstatné, že správce daně existující vratitelný daňový přeplatek subjektivně a nesprávně neeviduje, nýbrž to, že takový vratitelný daňový přeplatek objektivně a správně existuje. Krajský soud také nesprávně aplikoval § 55b zákona o správě daní a poplatků a nesprávně pochopil rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 23. 1. 2006 (*pozn. soudu*: stěžovatel chybně uvádí, že jde o rozhodnutí ze dne 25. 1. 2006, to je ovšem pouze datum uvedené na razítku o doručení rozhodnutí správci daně). Toto rozhodnutí totiž podle něj způsobilo odklad vykonatelnosti původních platebních výměrů ze dne 29. 10. 2001, který v důsledku již uplynulé prekluzivní lhůty působí jednou provždy. Trvá tedy na tom, že má legitimní nárok na vrácení daňového přeplatku, neboť jedinou správně stanovenou daňovou povinností je ta, která vychází z jeho daňových příznání. Z uvedených důvodů navrhuje stěžovatel zrušení rozsudku krajského soudu i obou žalobou napadených správních rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný trvá na právním názoru, že teprve ve chvíli, kdy by rozhodnutí o výsledku přezkoumání, respektive následná rozhodnutí o odvolání, nabyla právní moci, došlo by k definitivní změně původních dodatečných platebních výměrů. Řízení vedené finančním ředitelstvím ve věci odvolání proti rozhodnutím správce daně ze dne 7. 1. 2009 bylo ovšem podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků zastaveno, v důsledku čehož meritorní rozhodnutí vydaná v rámci přezkumného řízení nenabyla právní moci a původní dodatečné platební výměry zůstaly nadále platné a účinné. Na základě úhrady takto pravomocně stanovené daně tudíž stěžovateli žádný vratitelný přeplatek vzniknout nemohl. Žalovaný proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas, a to osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

Předmětem přezkumu krajského soudu bylo rozhodnutí, jímž správce daně zamítl stěžovatelovu žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období

1998 a 1999, a rozhodnutí finančního ředitelství o potvrzení tohoto rozhodnutí. Rozhodnou je tedy otázka, zda správce daně a finanční ředitelství opravdu chybně vyložili § 154 a § 155 daňového řádu, jak stěžovatel tvrdí. Podle § 155 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2013, platilo, že „[s]právce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon. Správce daně vratitelný přeplatek nižší než 100 Kč daňovému subjektu vrátí jen ve výjimečných případech tak, aby byla zajištěna zásada hospodárnosti.“ Podmínkou vrácení daňového přeplatku je pochopitelně existence vratitelného přeplatku, který je v § 154 odst. 1 daňového řádu definován jako „částka, o kterou úbrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úbrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.“

Stěžovatel po celé daňové a soudní řízení tvrdí, že mu takový vratitelný přeplatek vznikl tím, že uhradil daň z příjmů fyzických osob za roky 1998 a 1999 ve výši určené dvojicí dodatečných platebních výměrů ze dne 29. 10. 2001, přestože tyto dodatečné platební výměry byly následně zrušeny v důsledku přezkumného řízení podle § 55b zákona o správě daní a poplatků, konkrétně v důsledku rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 23. 1. 2006.

Krajskému soudu i žalovanému je nutno přitakat, že stěžovatelův názor není správný. Rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 23. 1. 2006 bylo totiž pouze povoleno přezkoumání dvojice platebních výměrů ze dne 29. 10. 2001. Rozhodně tedy nelze konstatovat, že by jím byly tyto dva dodatečné platební výměry zrušeny, pouze byl aktivován § 55b odst. 6 zákona o správě daní a poplatků v tehdy účinném znění, podle něhož „[p]řezkumné řízení provede správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Při tom je vázán právním názorem správce daně, který přezkoumání nařídil nebo povolil. Proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání se lze odvolat do šedesáti dnů ode dne jeho doručení.“ Toto přezkumné řízení však již nebylo zakončeno pravomocným rozhodnutím, jímž by byly původní platební výměry ze dne 29. 10. 2001 zrušeny či změněny, jak vyplývá z výše provedené rekapitulace samotného daňového řízení, proti jehož průběhu stěžovatel v kasační stížnosti již nijak nebrojí.

Dovolává se pouze aplikace § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož platilo: „Rozhodnutí o povolení nebo nařízení přezkoumání se doručuje daňovému subjektu, jehož se napadené rozhodnutí týká. Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky připuštěny. Rozhodnutí musí být odůvodněno, a je-li tímto rozhodnutím přezkoumání povoleno nebo nařízeno, má odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému.“ Stěžovatel z toho dovozuje, že vůči platebním výměrům ze dne 29. 10. 2001 nastal odkladný účinek a v důsledku toho se jím již uhrazená daň stala přeplatkem.

Takový názor však není správný. Důsledky odkladného účinku zakotveného v § 55b zákona o správě daní a poplatků se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 11/2009 - 86. Nejvyšší správní soud zde uvedl, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí má podle § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků „odkladné účinky vůči rozhodnutí, jež má být přezkoumáno. (...) 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 úbrady v určené lhůtě, avšak do okamžiku, než je řízení o přezkoumání takového rozhodnutí ukončeno, nelze tuto povinnost vynutit; není totiž jasné, jaká (a zdali vůbec nějaká) povinnost k plnění bude tou konečnou.“

Odkladný účinek plynoucí z § 55b odst. 5 zákona o správě daní a poplatků tedy vyvolává pouze ten důsledek, že po daňovém subjektu nelze vymáhat daň, která mu byla vyměřena. Neznamená však, že pokud ji již uhradil, byla uhrazena bez právního titulu a stala se přeplatkem.

pokračování

Pokud tedy stěžovatel uhradil daň z příjmů fyzických osob na základě pravomocných platebních výměrů ze dne 29. 10. 2001, nelze tvrdit, že by se tato zaplacená částka stala v důsledku rozhodnutí o povolení jejich přezkoumání podle § 55b zákona o správě daní a poplatků vratitelným přeplatkem ve smyslu § 154 odst. 1 daňového řádu.

Lze tedy uzavřít, že správce daně i finanční ředitelství měli pravdu, že na stěžovatelově osobním daňovém účtu nebyl v době podání jeho žádosti žádný vratitelný přeplatek, neboť uhradil toliko daň z příjmů, která byla pravomocně vyměřena, na čemž se později již nic nezměnilo.

Ze všech shora vyložených důvodů Nejvyšší správní soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož v řízení úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud mu náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 8. června 2016

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu