



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců JUDr. Tomáše Langáška a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Zrůstek a partneři v. o. s.**, IČO 25589644, se sídlem Arbesovo náměstí 257/7, Smíchov, Praha 5, insolvenční správce společnosti ČKD PRAHA DIZ, a. s., se sídlem Kolbenova 942/38a, Praha 9, zastoupený JUDr. Markem Bilejem, advokátem se sídlem Hvězdova 1716/2b, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2017, č. j. 34501/17/5300-21441-702127, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2018, č. j. 11 Af 35/2017 - 64,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 5. 2018, č. j. 11 Af 35/2017 - 64, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný podal kasační stížnost proti rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“) ze dne 25. 5. 2018, č. j. 11 Af 35/2017 - 64, (dále „napadený rozsudek“), jímž městský soud výrokem č. I zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2017, č. j. 34501/17/5300-21441-702127, (dále „napadené rozhodnutí“) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, a výrokem č. II uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[2] Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 3. 2017, č. j. 51127/17/4300-12712-106270. Tímto rozhodnutím správce daně nevyhověl žádosti žalobce, jako insolvenčního správce společnosti ČKD PRAHA DIZ, a. s. (dále jen „daňový subjekt“), podle § 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty („DPH“) ve výši

164 156 455 Kč a o vrácení přeplatku na dani z příjmu právnických osob („DPPO“) ve výši 10 950 300 Kč (dále jen „rozhodnutí o přeplatku“).

II. Napadený rozsudek

[3] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu. Městský soud shledal, že žaloba je důvodná, byť v části týkající se žádosti o vrácení přeplatku na DPPO z jiných důvodů, než které uvedl žalobce. Rozhodl-li správce daně rozhodnutím o přeplatku ze dne 22. 3. 2017 o nároku daňového subjektu na vrácení přeplatku na DPPO ve výši 10 950 300 Kč, který měl vzniknout na základě daňového přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2015, rozhodl o nároku, o němž již bylo pravomocně rozhodnuto dne 12. 8. 2016 na základě předchozí žádosti daňového subjektu ze dne 15. 7. 2016. Daňový řád neupravuje možnost vydání nového rozhodnutí správce daně o téže žádosti, a to ani pro případ, že by bylo dříve zamítnuté žádosti nově vyhověno. Správce daně byl povinen postupovat podle § 109 odst. 1 písm. d) daňového řádu a řízení v části, týkající se žádosti o vrácení přeplatku na DPPO, zastavit z důvodu, že bylo učiněno podání ve věci, o níž již bylo pravomocně rozhodnuto. Porušení pravidla o překážce *rei iudicatae* je tak závažnou vadou řízení, k níž je soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti. Již tato vada sama o sobě postačuje ke zrušení napadeného rozhodnutí.

[4] Vzhledem k tomu, že se žalobce domáhal kromě vrácení přeplatku na DPPO, také vrácení přeplatku na DPH, a tyto dva uplatněné nároky jsou od sebe oddělitelné, vyjádřil se soud i k okruhu žalobních námitek ve vztahu k nároku na tento přeplatek.

[5] Podle městského soudu bylo podstatou žalobcovy námitky to, že správní orgány dostatečně nezdůvodnily, zda byly splněny zákonné podmínky pro to, aby mohl být přeplatek daňového subjektu na DPH použit na úhradu neuhrazené daně, která byla daňovému subjektu dodatečně doměřena platebními výměry na DPH ze dne 8. 9. 2016, respektive že nezdůvodnily, zda takto dodatečně doměřená daň představuje nedoplatek ve smyslu ustanovení § 153 odst. 1 daňového řádu, na jehož úhradu by mohly být použity případné přeplatky daňového subjektu. Správce daně ani žalovaný nevedli, zda daň doměřenou dodatečnými platebními výměry na DPH ze dne 8. 9. 2016 považují za částku daně, která není uhrazena a uplynul již den splatnosti této daně, a v té souvislosti zda jsou splněna obě tato kritéria, nebo zda ji považují za neuhrazenou částku zajištěné daně.

[6] Správce daně se nevyjádřil k důsledkům toho, že v době podání žádosti o přeplatek dodatečné platební výměry na DPH ze dne 8. 9. 2016 nebyly pravomocné, respektive ani nevedl, že tato skutečnost na posouzení dodatečně doměřené a daně z přidané hodnoty jako nedoplatku ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu nemá vliv. Tyto nedostatky nenapravit ani žalovaný, k otázce splatnosti doměřené daně se nevyjádřil, ani není z napadeného rozhodnutí patrné, že by doměřená daň byla daní zajištěnou. Ustanovení § 143 odst. 5 daňového řádu váže splatnost dodatečně doměřené daně až na okamžik právní moci rozhodnutí o doměření daně. Pokud by soud vycházel z odůvodnění napadeného rozhodnutí, musel by nutně dospět k závěru, že daň, která byla daňovému subjektu doměřena platebními výměry na DPH ze dne 8. 9. 2016 ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku, tj. 9. 1. 2017, splatná nebyla, nemohla tedy představovat nedoplatek ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu.

[7] V případě zajištěné daně, která nebyla stanovena v době vydání zajišťovacího příkazu, se uplatní § 168 odst. 4 věty první daňového řádu. Toto ustanovení neváže splatnost na právní moc dodatečných platebních výměrů, nýbrž již na okamžik oznámení dodatečných platebních výměrů daňovému subjektu. Žalovaný se ve vyjádření k žalobě dovolával § 168 odst. 4 daňového

pokračování

řádu a tvrdil, že daň tak byla splatná v náhradní lhůtě již vydáním dodatečných platebních výměrů. Městský soud zjistil, že zajišťovací příkazy byly skutečně vydány, a to dne 12. 5. 2016. Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného v daňovém řízení však nemůže být dodatečně zhojen doplněním odůvodnění ve vyjádření k žalobě. Městský soud proto shledal důvodnou námitku žalobce, že žalobou napadené rozhodnutí je v části týkající se nároku na vrácení přeplatku na DPH nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Soud přitom nepřehlédl, že ze správního spisu a zejména z dalších řízení vedených žalobcem u městského soudu je zjevné, že žalobci je vydání uvedených zajišťovacích příkazů známo. Tato skutečnost však žalovaného nezbavovala povinnosti napadené rozhodnutí řádně zdůvodnit. Městský soud z výše uvedených důvodů napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost a vyjádření

[8] Žalovaný (dále „stěžovatel“) napadá rozsudek z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky městským soudem. Stěžovatel předně citoval § 154 odst. 1 a odst. 2, § 242 odst. 2 a § 168 odst. 4 daňového řádu.

[9] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že rozhodnutím o přeplatku ze dne 22. 03. 2017 bylo porušeno pravidlo o překážce *rei indicatae*, kdy již bylo o téže věci jednou pravomocně rozhodnuto, a to rozhodnutím o přeplatku ze dne 12. 08. 2016. V případě žádosti o vrácení přeplatku se testuje „vratitelnost přeplatku“, a to v závislosti na tom, kdy je žádost o vrácení přeplatku podána, resp. kdy je o žádosti rozhodováno. V každém okamžiku totiž mohou mít na vratitelnost přeplatku vliv různé skutečnosti. Z tohoto důvodu tedy nelze hovořit o „novém“ rozhodnutí ve věci, ale o rozhodnutí o v pořadí další žádosti.

[10] Stěžovatel dále uvádí, že překážka *rei indicatae* se v daňovém řízení projevuje skrze výslovně vyjádřenou zásadu *ne bis in idem*, a to konkrétně v § 101 odst. 4 daňového řádu. Citované ustanovení přímo uvádí, že přiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou. Z dikce tohoto ustanovení pak vyplývá, že rozhodovat o téže věci nelze pouze za situace, kdy zde mj. existuje totožný skutkový stav. Jak je popsáno výše, v případě „testu vratitelnosti“ dochází v průběhu času k nejrůznějším skutkovým i právním změnám, které mohou mít zásadní dopad na výsledek řízení o příslušné žádosti. Právě proto, že dochází k takovým změnám, není správce daně omezen zásadou *ne bis in idem*, neboť nejsou splněny podmínky pro její aplikaci (stejná povinnost ze stejného důvodu). Závěru, že v daném případě bylo možné rozhodovat o žádosti znovu (pomineme-li, že obě žádosti ani neměly zcela shodný předmět, neboť v pořadí druhá žádost se týkala i případného přeplatku na DPH, nikoliv jen přeplatku na DPPO) přisvědčuje i za daných skutkových okolností odborná literatura, neboť „zásada *ne bis in idem* se neuplatní též v případě tzv. negativních rozhodnutí, tedy tam, kde nebylo vyhověno návrhu (pozn. stěžovatele - tedy tak, jako ve zde řešeném případě) či žádosti osoby zúčastněné na správě daní, správce daně vydal zamítavé rozhodnutí, nepřiznal tímto rozhodnutím žádná práva a nezaložil žádné povinnosti ani jejich existenci pozitivně nedeclaroval. [...]“ (srovnej Baxa, J. a kol. *Daňový řád, Komentář*. Wolters Kluwer: Praha, 2011) Je zcela zřejmé, že městský soud chybně posoudil otázku aplikace případné překážky *rei indicatae*, neboť ve zde řešeném případě nebyly naplněny podmínky pro její aplikaci a správci daně tak nic nebránilo v tom, aby o předmětné žádosti v části týkající se přeplatku na DPPO rozhodl znovu.

[11] K části odůvodnění zabývající se vratitelností přeplatku na DPH stěžovatel zdůraznil následující: V době, kdy stěžovatel rozhodoval o odvolání ve věci rozhodnutí o přeplatku, o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům již bylo stěžovatelem rozhodnuto, což je uvedeno v napadeném rozhodnutí v bodech [24] a [25]. Stejně tak v době, kdy účastník

řízení podával odvolání proti rozhodnutí o přeplatku, již byly dodatečné platební výměry v právní moci. Odvolací námitka účastníka řízení, která dle městského soudu zůstala opomenuta, výhradně směřovala k situaci, kdy by bylo rozhodnutí o dani přezkoumáváno soudem, nikoliv, jaký vliv má na vratitelnost přeplatku nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Stěžovatel je tedy přesvědčen, že nebyl důvod, aby se v napadeném rozhodnutí detailně zabýval tím, na základě jakých skutečností a podle jakých ustanovení byla daň splatná. Tato skutečnost vyplývala ze správního spisu (součástí spisového materiálu byly dodatečné platební výměry, na kterých byla uvedena splatnost daně, splatnost daně také vyplývala z osobních daňových účtů, které jsou součástí spisového materiálu), stejně tak stěžovatel v napadeném rozhodnutí uvedl pro danou věc podstatnou skutečnost, že daň zůstala neuhrazena. Stěžovatel tak pokládá požadavek městského soudu za zcela formalistický.

[12] Vytýká-li městský soud stěžovateli, že absenci odůvodnění nelze dodatečně zhojit ve vyjádření k žalobě, pak je nutné uvést, že toto vyjádření směřovalo k žalobě účastníka řízení, když tento poprvé až v žalobě rozvedl svoji argumentaci ve vztahu k vlivu nabytí právní moci rozhodnutí na splatnost daně. Záměrem stěžovatele nebylo „zhojit“ odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale reagovat na skutečnosti, kterými poprvé účastník řízení argumentuje v žalobě. Nelze po stěžovateli požadovat, aby předjímal nebo dovozoval myšlenkové pochody a úvahy odvolatele. Stěžovatel tak nemůže souhlasit s tím, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné.

[13] Stěžovatel je tedy toho názoru, že postupoval v souladu se zákonem, když potvrdil předmětné rozhodnutí o přeplatku z dne 22. 03. 2017, když k datu podání předmětné žádosti, tj. ke dni 9. 1. 2017 neměl účastník řízení na osobním daňovém účtu DPH a DPPO žádný vratitelný přeplatek. Stěžovatel z výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalobce ve vyjádření uvedl, že napadený rozsudek považuje za věcně správný, řádně odůvodněný a v plném rozsahu přezkoumatelný. Městský soud shledal hned několik důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí, a to dokonce i důvody nad rámec žalobních námitek, se kterými se žalobce zcela ztotožňuje. Není pravdou, že by klíčová námitka žalobce stran právní moci dodatečných platebních výměrů byla vznesena až v rámci žaloby, námitka byla vznesena již v odvolání. Žalobce v odvolání namítal nejen skutečnost, že sporné platební výměry mohou být žalobcem ještě úspěšně napadány v rámci správního soudnictví, ale namítal i skutečnost, že správce daně v rozhodnutí o přeplatku nezohlednil, že dodatečné platební výměry nabyly právní moci teprve 6. 3. 2017, tj. až po vydání rozhodnutí o přeplatku. Námitka měla tedy dvě části. I kdyby byla námitka týkající se okamžiku právní moci dodatečných platebních výměrů vymezena pouze vágně, žalovaného to nezabavovalo povinnosti se s touto námitkou ve smyslu § 102 odst. 3 daňového řádu vypořádat. To žalovaný nečinil a městský soud proto správně konstatoval nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout a požaduje náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána osobou oprávněnou, je včasná a je proti označenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

pokračování

[16] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil ve své kasační stížnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost **je důvodná**.

Překážka *rei iudicatae*

[17] K námitce nesprávného právního posouzení překážky *rei iudicatae* jsou ze správního spisu relevantní následující skutečnosti: Daňový subjekt podal dne 15. 7. 2016 žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 10 950 300 Kč, který měl vzniknout na základě přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2015. Žádosti nebylo vyhověno, a to rozhodnutím ze dne 12. 8. 2016. Žalobce podal dne 9. 1. 2017 další žádost, v které žádal o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 164 156 455 Kč a o vrácení přeplatku na dani z příjmu právnických osob ve výši 10 950 300 Kč, který měl vzniknout na základě přiznání k dani z příjmu právnických osob za rok 2015. Této žádosti nebylo vyhověno rozhodnutím o přeplatku ze dne 22. 3. 2017. Podle městského soudu mělo být řízení v části týkající se přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 10 950 300 Kč zastaveno z důvodu překážky *rei iudicatae*.

[18] Podle § 101 odst. 4 daňového řádu, „[p]řiznat stejné právo nebo uložit stejnou povinnost lze ze stejného důvodu témuž příjemci rozhodnutí pouze jednou.“ Smyslem ustanovení § 101 odst. 4 daňového řádu je vyloučit, aby témuž subjektu bylo ze stejného důvodu účinně přiznáno stejné právo nebo uložena stejná povinnost dvakrát.

[19] Městský soud vycházel z odůvodnění z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2017 – 33. V této věci se, zjednodušeně řečeno, jednalo o specifickou situaci, kdy bylo prvním zamítavým rozhodnutím rozhodnuto o žádosti ze dne 5. 9. 2012 o přiznání úroku, přičemž ještě před vydáním rozhodnutí byl podán podnět k odstranění nečinnosti. Městský soud na základě nečinnosti žaloby uložil správnímu orgánu rozhodnout o žádosti ze dne 5. 9. 2012, neboť správní orgán jinak posoudil předmět žádosti a o žádosti ze dne 5. 9. 2012 nebylo zatím rozhodnuto. Správce daně vydal druhé rozhodnutí o žádosti ze dne 5. 9. 2012 a výslovně uvedl, že se jedná o opakované posouzení téže žádosti na základě pokynu městského soudu. Nejvyšší správní soud poté dospěl k závěru, že městský soud pochybil a uvedl, že pokud správní orgány chybně posoudí obsah podání, je to důvodem nezákonnosti takového rozhodnutí, nikoliv nečinnosti správního orgánu. V odůvodnění konstatoval, že „[d]aňový řád neupravuje možnost vydání nového rozhodnutí správce daně o téže žádosti, a to ani pro případ, že by bylo dříve zamítnuté žádosti nově vyhověno [obdobně § 101 písm. b) zákona č. 500/2004 Sb., správní řád]. Především však v posuzované věci došlo k opětovnému zamítnutí žádosti, takže o aplikaci tohoto pravidla zde nelze uvažovat ani jen v rovině *per analogiam iuris*.“ Je však zřejmé, že tento závěr se týkal nemožnosti opětovně rozhodnout o téže žádosti. V nyní posuzovaném případě se však jedná o dvě odlišné žádosti, a to ze dne 15. 7. 2016 a ze dne 9. 1. 2017. Městský soud proto pochybil, když na posuzovaný případ aplikoval závěry citovaného rozsudku.

[20] V § 101 odst. 4 daňového řádu je zakotvena obecně platná zásada *ne bis in idem*, která brání tomu, aby v jedné a téže věci mohlo být rozhodováno vícekrát. Vzhledem k tomu, že dotčené ustanovení užívá spojení *přiznat stejné právo (...) lze ze stejného důvodu témuž příjemci pouze jednou*, je zřejmé, že negativní rozhodnutí o žádosti nezakládá překážku věci rozsouzené. Proto byla-li žádost účastníka řízení zamítnuta, nejedná se o rozhodnutí, kterým bylo přiznáno právo, a takové rozhodnutí nemůže bránit tomu, aby správní orgán při posuzování nového návrhu dospěl s ohledem na nově zjištěný skutkový stav k odlišným skutkovým závěrům. Tento výklad podporuje i komentářová literatura, z které cituje stěžovatel: „Zásada *ne bis in idem*

*se neuplatní též v případech tzv. negativních rozhodnutí, tedy tam, kde nebylo vyhověno návrhu či žádosti osoby zúčastněné na správě daní, správce daně vydal zamítavé rozhodnutí, nepřiznal tímto rozhodnutím žádná práva a nezaložil žádné povinnosti ani jejich existenci pozitivně nedeklaroval. V takových případech není vyloučeno konat v případě nového podání nové řízení a vydat nové rozhodnutí, zejména za situace, kdy vydání „pozitivního“ rozhodnutí bylo vázáno na více podmínek, přičemž žadatel původně splnil jen některé z nich a v novém podání splnil i podmínky zbývající.“ (srovnej Baxa, J. a kol. *Daňový řád, Komentář*. Wolters Kluwer: Praha, 2011)*

[21] Podle § 154 odst. 1 daňového řádu, „[p]řeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.“ Jedná se tak o kladné saldo osobního daňového účtu (srovnej Baxa, J. a kol. *Daňový řád, Komentář*. Wolters Kluwer: Praha, 2011) Podle § 154 odst. 2 daňového řádu, „[s]právce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem [...]“ . Lze souhlasit se stěžovatelem, že v každém okamžiku mohou mít na vratitelnost přeplatku vliv různé skutečnosti. V průběhu času tak může dojít na osobním daňovém účtu k změnám, které ovlivní výsledek rozhodnutí o žádosti o přeplatek. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se stěžovatelem v tom, že rozhodnutím o přeplatku na DPPO ze dne 22. 03. 2017 nebylo porušeno pravidlo o překážce *rei iudicatae* a kasací námitku shledal důvodnou.

Existence nedoplatku, vrácení přeplatku

[22] Podle § 153 odst. 1 daňového řádu je nedoplatkem „částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti; popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.“

[23] K postupu správce daně při rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku na dani dle § 154 a § 155 daňového řádu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2015, č. j. 5 Afs 62/2014 - 55. Dle citovaného rozsudku: „[p]ři rozhodování o vrácení přeplatku správce daně zkoumá, zda nějaký přeplatek subjektu vznikl a zda jej eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem. Posuzuje, zda neeviduje on nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Teprve v případě, že tomu tak není, je oprávněn vratitelný přeplatek vydat. Pokud ovšem dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs 101/2008 – 60, vztahující se k § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). V rámci přezkumu takového rozhodnutí se soud zabývá posouzením, zda orgány finanční správy skutečně postupovaly podle výše uvedených kritérií.“ Správnímu soudu v tomto řízení naopak nepřísluší zjišťovat, zda byl právní titul, z něhož daňový subjekt existenci přeplatku dovozuje, vydán v souladu se zákonem. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2018, č. j. 7 Afs 73/2018 - 61).

[24] Stěžovatel poukazuje na odlišnost odvolací a žalobní námitky a dále tvrdí nesprávnost závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, Nejvyšší správní soud z důvodu přehlednosti přistoupil k chronologické rekapitulaci a vyhodnocení podstatných částí správního a soudního spisu.

[25] Správce daně k žádosti o vrácení přeplatku na DPH konstatoval, že požadavku nemohl vyhovět, neboť přeplatky vyplývající z předmětných nadměrných odpočtů byly použity na úhradu nedoplatku vzniklého v důsledku doměřených daňových povinností, které správce daně konkretizoval na s. 1 a 2 rozhodnutí. Jednalo se o následující daňové povinnosti: 9 450 809 Kč

pokračování

za zdaňovací období únor 2015 (rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 4. 2016, č. j. 17656/16/5320-21441-702127) a dále doměřená DPH ve výši 474 427 218 Kč (dodatečné platební výměry ze dne 8. 9. 2016, týkající se zdaňovacího období leden 2011 až prosinec 2011, leden 2012 až prosinec 2012, leden 2013 až říjen 2013, prosinec 2013, leden 2014 až srpen 2014) a penále ve výši 20% z částky doměřené daně. O odvolání proti dodatečným platebním výměrům ze dne 8. 9. 2016 bylo rozhodnuto dne 2. 3. 2017, č. j. 9042/17/5300-21441-702127, rozhodnutí o odvolání nabylo podle správce daně právní moci dne 6. 3. 2017 (pozn. NSS: podle vyrozumění o nabytí právní moci k č. l. 21 správního spisu nabylo rozhodnutí o odvolání právní moci až 11. 5. 2017).

[26] Odvolací námitka, týkající se přeplatku na DPH, byla formulována následovně: „[...] správce daně nezohlednil při odmítnutí vrácení přeplatku [...] skutečnost, že rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 2. 3. 2017, č. j. 9042/17/5300-21441-702127, nabylo právní moci teprve dne 6. 3. 2017, avšak toto ještě může podléhat soudnímu přezkumu, bude-li proti němu podána správní žaloba [...] Pro případ, že by proti výše uvedenému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství byla podána správní žaloba, která by byla úspěšná, mohla by nastat situace, kdy budou vratitelné přeplatky zadržovány neoprávněně, v důsledku čehož bude majetkové podstatě vznikat škoda [...]“ Jádrem odvolací námitky tedy bylo tvrzení, že rozhodnutí ze dne 2. 3. 2017 může být zrušeno v návaznosti na správní žalobu a mohlo by dojít k neoprávněnému zadržování vratitelných přeplatků.

[27] Žalovaný v napadeném rozhodnutí k otázce přeplatku na DPH zopakoval skutková zjištění z rozhodnutí správce daně, odlišně od správce daně konstatoval, že rozhodnutí o odvolání ze dne 2. 3. 2017 nabylo právní moci dne 11. 5. 2017. Dodatečně doměřená daň včetně penále nebyla podle žalovaného ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku uhrazena (bod 24 napadeného rozhodnutí). Ve vztahu k vyměření DPH za zdaňovací období únor 2015 konstatoval, že vyměřené daňová povinnost byla splatná 9. 5. 2016 (bod 25 napadeného rozhodnutí). Žalovaný proto uzavřel, že nadměrné odpočty byly použity na úhradu splatných a neuhrazených daňových povinností, správce daně proto na osobním účtu ke dni podání žádosti neevidoval vratitelný přeplatek. K námitce týkající se podání správní žaloby proti rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH ze dne 8. 9. 2016 konstatoval, že hypotetický výsledek soudního řízení je pro posouzení věci irrelevantní, neboť předmětná rozhodnutí jsou platná a pravomocná.

[28] Žalobce v žalobě, na rozdíl od odvolací námitky, již jednoznačně namítal, že daňový subjekt podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o nichž v okamžiku podání žádosti o vrácení přeplatku nebylo žalovaným rozhodnuto a tyto tedy nemohly nabyt právní moci a promítnout se tak v souvislosti s posuzováním vratitelnosti požadovaného přeplatku na osobní daňový účet žalovaného. Nejvyšší správní soud při porovnání obsahu odvolací a žalobní námitky musí konstatovat, že z odvolací námitky nebylo zřejmé, že by žalobce rozporoval zohlednění nepravomocných daňových povinností správcem daně a žalobce tuto námitku uvedl až v žalobě. Ztotožňuje se proto se stěžovatelem v tom, že mu nelze vytýkat absenci vypořádání námitky, která v odvolání na rozdíl od žaloby vůbec nefigurovala.

[29] Městský soud však správně identifikoval podstatu žalobní námitky, a to otázku, zda dodatečně doměřená daň představuje nedoplatek ve smyslu ustanovení § 153 odst. 1 daňového řádu. Městský soud naznačil, že pokud by vycházel z odůvodnění napadeného rozhodnutí, musel by nutně dospět k závěru, že daň, která byla daňovému subjektu doměřena platebními výměry na DPH ze dne 8. 9. 2016 ke dni podání žádostí o vrácení přeplatku, tj. 9. 1. 2017, splatná nebyla, nemohla tedy představovat nedoplatek. Městský soud však zjistil,

že se jednalo o daň zajištěnou vydáním zajišťovacích příkazů ze dne 12. 5. 2016 a dovedil, že v případě zajištěné daně, která nebyla stanovena v době zajišťovacího příkazu, se uplatní § 168 odst. 4 věty první daňového řádu, které váže splatnost již na okamžik oznámení dodatečných platebních výměrů daňovému subjektu. Městský soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí je v části týkající se přeplatku na DPH nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nedostatek odůvodnění rozhodnutí nebylo možné zhojit vyjádřením k žalobě.

[30] Stěžovatel k tomuto posouzení namítá, že v době, kdy účastník řízení podával odvolání proti rozhodnutí o přeplatku, již byly dodatečné platební výměry v právní moci. Stěžovatel se brání, že skutečnost, že daň byla splatná, vyplývala ze správního spisu. Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že z napadeného rozhodnutí bylo zřejmé, jakou daňovou povinnost žalovaný považoval za nedoplatek, a i když ve vztahu k ní přímo neurčil, kdy nastala splatnost, bylo zřejmé, že ji odvozuje od data nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání (11. 5. 2017), splatnost bylo přitom možné ověřit městským soudem ze správního spisu. Napadené rozhodnutí tak nebylo z tohoto hlediska nepřezkoumatelné, mohlo však být nezákonné, neboť městský soud správně poukázal na to, že dotčená daň ke dni podání žádostí o vrácení přeplatku (9. 1. 2017) splatná nebyla.

[31] Navíc městský soud zjistil, že se jednalo o daň zajištěnou vydáním zajišťovacích příkazů ze dne 12. 5. 2016. Městský soud poukázal na § 168 odst. 4 věty první daňového řádu, podle kterého „[d]ojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení.“ Nejvyšší správní soud však upozorňuje na to, že rozsudkem ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, vyložil § 168 odst. 4 daňového řádu tak, že se sice jedná o speciální ustanovení vůči § 143 odst. 5 daňového řádu, (splatnost daně vyměřené z moci úřední), avšak jen v tom rozsahu, že nepočítá s patnáctidenní pariční lhůtou. Nemodifikuje však pravidlo, že daň stanovená správcem daně dodatečným platebním výměrem (popřípadě její příslušenství) se stává splatnou až tehdy, nabude-li toto rozhodnutí právní moci. Pokud žalovaný ve vyjádření k žalobě tvrdil, že daň byla splatná v náhradní lhůtě již vydáním dodatečných platebních výměrů, ve světle citované judikatury by toto tvrzení žalovaného neobstálo. S ohledem na výše uvedené bude muset městský soud v rozsahu žalobních námitek znovu posoudit otázku, zda se v případě daně doměřené dodatečnými platebními výměry na DPH ze dne 8. 9. 2016 jednalo o nedoplatek ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud přitom upozorňuje, že nedoplatkem je i neuhrazená částka zajištěné daně (§ 153 odst. 1 *in fine* daňového řádu).

[32] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že městský soud žalovanému nesprávně vytknul nepřezkoumatelnost, v tomto ohledu je kasační stížnost důvodná. Nejvyšší správní soud tímto nepředjímá výsledek řízení o žalobě. Vzhledem k tomu, že žalobce v žalobě namítal, že přeplatek byl započten na úhradu nepravomocně doměřené daňové povinnosti, a to jak doměřené DPH, tak doměřené DPPO, bude se muset městský soud v dalším řízení vypořádat s touto žalobní námitkou v plném rozsahu, tedy i v části týkající se doměření DPPO, kterou se v napadeném rozsudku nezabýval pro shledání překážky *rei indicatae*.

V. Závěr a náklady řízení

[33] Vzhledem ke shora uvedenému dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V tomto dalším řízení je městský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3

pokračování

s. ř. s.) a rozhodne v něm rovněž dle § 110 odst. 2 s. ř. s. o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 27. února 2019

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu