



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph. D., a Mgr. Jany Volkové, ve věci

žalobce: **A. B.**
sídlem S. 381/20, X Š.
zastoupen advokátem JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským
sídlem Sádky 1605/2, 796 01 Prostějov

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Olomoucký kraj**
sídlem Lazecká 545/22, 779 11 Olomouc

o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného, spočívajícím v evidování doměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 216 504 Kč žalovaným na osobním daňovém účtu žalobce,

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Po právní moci tohoto rozsudku **bude** žalobci vrácen z účtu Krajského soudu v Ostravě přeplatek soudního poplatku ve výši 1 000 Kč.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou doručenou soudu dne 26. 7. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí ze dne 28. 5. 2018, č. j. 616655/18/3109-50521-805223, kterým žalovaný zamítl námitku žalobce proti potvrzení o stavu jeho osobního daňového účtu vydanému žalovaným dne 13. 3. 2018 pod č. j. 438941/18/3109-50521-805223. Žalobce tvrdil, že se na jeho osobním daňovém účtu má nacházet přeplatek ve výši 216 504 Kč, nikoli pouze 500 Kč, neboť žalovaný z přeplatku žalobce neoprávněně uhradil nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, u nějž již uplynula lhůta pro placení daně. Krajský soud žalobu rozsudkem ze dne 26. 9. 2019, č. j. 65 Af 48/2018-19, jako nedůvodnou zamítl.
2. Rozsudek krajského soudu však zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 4. 6. 2020, č. j. 9 Afs 285/2019-32, neboť dospěl k závěru, že krajský soud věcně projednal žalobu, aniž byly splněny podmínky řízení, jelikož soudní přezkum rozhodnutí o námitce proti potvrzení o stavu osobního daňového účtu je vyloučen a chybné evidenci daní je možné se bránit pouze žalobou na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu podle § 82 soudního řádu správního. Nejvyšší správní soud proto uložil krajskému soudu, aby žalobce vyzval k úpravě žaloby ve smyslu nálezu Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 2398/18.
3. Krajský soud proto žalobce usnesením ze dne 17. 6. 2018, č. j. 65 Af 48/2018-34 vyzval dle § 37 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), aby upravil obsah žaloby tak, aby vyhovoval náležitostem žaloby na ochranu před nezákonným zásahem dle § 82, 84 odst. 3 a § 87 odst. 2 s. ř. s.
4. To žalobce učinil podáním ze dne 30. 6. 2020. Setrval na svých tvrzeních uvedených v původní žalobě, změnil však žalobní petit. Žalobce uvedl, že v daňovém přiznání na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 vykázal daňovou povinnost ve výši 5 117 502 Kč. Tato daňová povinnost po svém konkludentním vyměření prošla daňovou kontrolou žalovaného. Na jejím základě došel žalovaný k závěru, že daňová povinnost žalobce měla být nižší, a to 5 099 232 Kč. Proti tomuto závěru žalobce brojil odvoláním, které bylo zamítnuto. Následovala žaloba, na základě které došlo ke zrušení rozhodnutí o odvolání. V rámci nového posouzení došlo Odvolací finanční ředitelství k závěru, že správná výše daňové povinnosti měla činit ještě méně, a to 5 017 722 Kč. Na základě proběhnuvšího přezkumného řízení a s tím spojeného zásahu Generálního finančního ředitelství se nakonec ustálila na částce 5 297 922 Kč. Tato daňová povinnost nabyla právní moci dne 26. 2. 2018, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 22. 2. 2018, č. j. 9463/18/7100-10111-011791. Rozdíl v daňové povinnosti byl předepsán na osobní daňový účet žalobce, a to včetně s tím spojeného příslušenství.
5. Žalobce rozporuje poslední krok, na základě kterého došlo k předepsání rozdílu ve výsledné dani na osobní daňový účet včetně příslušenství, neboť má za to, že k předepsání došlo po uplynutí lhůty pro placení daní dle § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“). Žalobce nesouhlasí s názorem žalovaného, že 15 dní po nabytí právní moci dnes již konečného platebního výměru, tj. dne 13. 3. 2018, po uplynutí „původní“ lhůty pro placení daně počala běžet nová lhůta pro placení daně dle § 160 d. ř. Žalovaný dle žalobce přehlíží skutečnost, že § 160 d. ř. nezakládá vznik žádné nové lhůty, ale fakticky se jedná o přerušení původní lhůty pro placení daně ve smyslu § 160 věta druhá daňového řádu. K přerušení však nemůže dojít ve

chvíli, kdy již původní lhůta uplynula, což je případ žalobce. Zdůraznil, že existuje pouze jediná lhůta pro placení daně, a to taková, která se u konkrétního daňového subjektu váže ke konkrétní dani konkrétního zdaňovacího období. Existuje-li pouze jediná lhůta pro placení daně, pak tato u žalobce daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2010 počala běžet dne 1. 7. 2011. Jelikož v následujících 6 letech nebyly učiněny žádné kroky ve smyslu § 160 d. ř., uplynula tato lhůta marně před tím, než na základě intervence Generálního finančního ředitelství stačilo dojít k jejímu přerušení dne 13. 3. 2018. Přerušení již dříve uplynulé lhůty nelze připustit. Poukazoval-li žalobce ve své námitce, že ke stanovení daně sice došlo po uplynutí lhůty pro placení daně dle § 160 d. ř., nebyl žalovaný oprávněn daňovou povinnost předsat včetně příslušenství na daňový účet žalobce.

6. V souladu s poučením soudu žalobce změnil žalobní typ na žalobu na ochranu před nezákonným zásahem a požadoval, aby soud určil, že evidování částky ve výši 216 504 Kč odpovídající doměřené dani z příjmů fyzických osob za období roku 2010 žalovaným na osobním daňovém účtu žalobce je nezákonným zásahem, a dále zakázal žalovanému pokračovat v porušování práva žalobce spočívajícím v evidování nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 ve výši 216 504 Kč na jeho osobním daňovém účtu.
7. Žalovaný požadoval zamítnutí žaloby a jeho stanovisko zůstalo změnou žaloby nedotčeno. Zrekapituloval historii stanovení předmětné daňové povinnosti; uvedl, že žalobce podal dne 20. 6. 2011 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, vykázal daň ve výši 5 117 502 Kč, kterou dne 22. 6. 2011 uhradil. Dne 17. 10. 2011 byla u žalobce zahájena daňová kontrola daně z příjmů za uvedené zdaňovací období, tato byla ukončena zprávou o daňové kontrole dne 31. 7. 2012. Dne 9. 8. 2012 vydal Finanční úřad v Šumperku dodatečný platební výměr, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období ve výši -18 270 Kč. Proti uvedenému výměru si žalobce podal odvolání, které Finanční ředitelství v Ostravě rozhodnutím ze dne 18. 12. 2012 zamítlo. K žalobě žalobce uvedené rozhodnutí zrušil Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 28. 5. 2015, č. j. 22 Af 33/2013-61. Na základě výzvy k podání dodatečného daňového přiznání podal žalobce dne 27. 5. 2013 dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010, ve kterém navýšil daňovou povinnost o 280 215 Kč, kterou uhradil dne 27. 5. 2013. Dne 14. 3. 2016 vydal žalovaný rozhodnutí, kterým změnil dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 a snížil daňovou povinnost o 99 780 Kč. Následně však rozhodnutím o výsledku přezkoumání ze dne 11. 8. 2017 žalovaný změnil své rozhodnutí ze dne 14. 3. 2016 tak, že dílčí základ daně dle § 10 zákona o dani z příjmů změnil na 35 787 882 Kč a výslednou daňovou povinnost na 5 297 922 Kč. Toto rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 22. 2. 2018.
8. Žalovaný dovodil, že předmětná daňová povinnost byla stanovena v rámci lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 d. ř. Jelikož byla daň v rámci lhůty pro stanovení daně za předmětné zdaňovací období stanovena dodatečně, byla stanovena i náhradní lhůta splatnosti dle § 143 odst. 5 d. ř. Pro placení doměřené daně tedy začala běžet lhůta podle § 160 d. ř. náhradním dnem splatnosti daně, tj. 30. 8. 2017. Dle žalovaného je třeba důsledně dodržovat rozdíl mezi lhůtou pro placení daně a stanovení daně. V § 160 odst. 1 věta třetí d. ř. je stanoven speciálně počátek lhůty pro placení daně, pokud byla tato daň

stanovena dodatečně. Pokud byla v posuzovaném případě dodatečně stanovena daň splatná dne 30. 8. 2017, skončí lhůta pro placení dne 30. 8. 2023. V posuzovaném případě tak dle žalovaného nedošlo k prekluzi práva vybrat daň. Pokud jde o příslušenství daně, toto sleduje osud daně. Jelikož úrok z prodlení v daném případě vznikl od původního dne splatnosti, tj. od 1. 7. 2011, pak neuplynula-li lhůta pro placení daně, je správce daně oprávněn sdělit a vymáhat i související úrok z prodlení.

B) Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud posoudil věc v mezích a rozsahu žalobních tvrzení a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Ve věci soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť s takovýmto postupem účastníci vyslovili souhlas.
10. Skutkové okolnosti případu nejsou mezi stranami sporné. Krajský soud proto odkazuje na vyčerpávající shrnutí historie stanovení daňové povinnosti žalovaným. Žaloba směřuje toliko vůči právní argumentaci, o kterou opřel žalovaný zamítnutí námitky žalobce proti stavu jeho osobního daňového účtu.
11. Krajský soud se již v předchozím rozsudku k věcné stránce sporu vyjádřil a na svém právním hodnocení setrvává. Předně ve shodě s účastníky řízení dospěl k závěru, že předmětná daňová povinnost, tedy daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 byla stanovena v rámci lhůt pro stanovení daně ve smyslu § 148 d. ř. Dne 17. 10. 2011 počala zahájením daňové kontroly v souladu s § 148 odst. 3 d. ř. běžet nová lhůta pro stanovení daně, jejíž konec tak připadl na den 17. 10. 2014. Zahájením soudního řízení u Krajského soudu v Ostravě žalobou ze dne 18. 2. 2013 došlo ke stavění běhu lhůty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a) d. ř., a to až do 28. 7. 2015, kdy nabyl rozsudek soudu právní moci. Lhůta pro stanovení daně, která by jinak uplynula dne 27. 3. 2017, byla následně prodloužena o 12 měsíců, a to dne 6. 3. 2017, kdy bylo žalobci oznámeno rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání ve smyslu § 148 odst. 2 písm. d) d. ř. Tato lhůta uběhla dne 27. 3. 2018.
12. K samotné sporné právní otázce krajský soud na prvním místě zdůrazňuje, že je třeba rozlišovat mezi splatností daně a stanovením náhradní lhůty splatnosti. Zatímco splatnost daně nastává obecně ve smyslu § 135 odst. 3 d. ř. posledním dnem lhůty stanovené pro podání řádného daňového přiznání, je náhradní lhůta splatnosti daně stanovena v souladu s § 139 odst. 3 d. ř. v případě, je-li daň vyměřena správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, případně, je-li daň stanovena z moci úřední. Nicméně, stanovením náhradní lhůty splatnosti se nemění primární datum splatnosti daně ve smyslu § 137 odst. 3 d. ř., pouze se daňovému subjektu stanoví lhůta, po kterou má možnost stanovenou daň uhradit, než bude moci správce daně přistoupit k jejímu vymáhání.
13. Ustanovení § 160 odst. 1 d. ř. stanoví obecně lhůtu pro placení daně, když výslovně uvádí, že nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let, přičemž lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně, tedy dnem vymezeným v souladu s § 135 odst. 3 d. ř. Citované ustanovení však ve větě třetí výslovně stanoví zcela speciální režim běhu lhůty pro stanovení daně pro nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti. V takovém případě totiž začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně. Byť citované ustanovení pro uvedený případ nestanoví výslovně, že náhradním dnem splatnosti daně počne běžet lhůta pro placení daně

znovu, je třeba tento závěr dovodit z kontextu celého ustanovení i systematiky d. ř. ve smyslu lhůt pro stanovení a placení daně. Logikou žalobce by totiž bylo vyloučeno, aby v případě, že by v důsledku úkonů, které mají vliv na běh lhůty pro stanovení daně, avšak již nikoli na běh lhůty pro placení daně, byla daň stanovena ještě ve lhůtě určené pro její stanovení, avšak při absenci úkonů dle § 160 odst. 2, 3 a 4 d. ř., již po uplynutí základní šestileté lhůty pro její placení (jak je tomu v zásadě v projednávané věci), byla daň také vymožena. Zjevným úmyslem zákonodárce tak bylo k vyloučení uvedeného stanovit výjimku právě pro případ existence nedoplatku daně, u něhož byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, a to v podobě nového běhu šestileté lhůty pro placení daně ode dne náhradní splatnosti daně. Podle krajského soudu je taková úprava plně v souladu s cíli stanovenými § 1 odst. 2 daňového řádu.

14. Nad rámec důvodů, které krajský soud k věci vyslovil již ve zrušeném rozsudku ze dne 26. 9. 2019, č. j. 65 Af 48/2018-19, krajský soud dodává, že vykládané ustanovení § 160 d. ř. doznalo změny na základě zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, jenž nabývá účinnosti od 1. 1. 2021. Změna spočívá v nahrazení úvodního slova „nedoplatek“ v § 160 odst. 1 d. ř. slovem „daň“, dále v doplnění § 160 odst. 3 d. ř. o nový úkon přerušující běh lhůty pro stanovení daně (pravomocné stanovení daně), doplnění § 160 odst. 4 d. ř. o stanovení dalších dob, po které lhůta pro placení daně neběží, a rovněž v doplnění § 160 odst. 7 d. ř., který zní: *„Lhůta pro placení daně neskončí dříve než lhůta pro stanovení této daně.“* Důvodová zpráva k uvedenému zákonu uvádí: *„Současná konstrukce § 160 daňového řádu předpokládá nezávislost běhu lhůty u jednotlivých nedoplatků. Fakticky tak na jedné dani (rozuměj za jedno zdaňovací období) může existovat více lhůt pro placení daně s tím, že každá má odlišný začátek. Obdobně platí pro příslušenství daně. V souvislosti s dalšími navrhovanými úpravami se logicky nabízí možnost sjednotit tyto lhůty do jedné. Výsledkem je srozumitelná konstrukce: jedna daň (za jedno zdaňovací období) = jedna lhůta pro placení daně. Začátek této lhůty je vždy k původnímu dni splatnosti daně daně. Každé pravomocné stanovení daně (vyměření či doměření, a to ex lege i rozhodnutím) znamená přerušování běhu této lhůty. Obdobně to platí pro příslušenství daně, které je stanovováno samostatným rozhodnutím (např. pokuty či penále). Výhodou této konstrukce je jednoduchost a přehlednost toho, kdy je po daňovém subjektu možné daň ještě vymáhat. Současně je v odstavci 7 doplněno pravidlo, že lhůta pro placení daně neskončí dříve, než lhůta pro stanovení daně.“* Z citace je zřejmé, že za stávajícího (platného a účinného) právního stavu, který panoval i v době předepsání předmětné daňové povinnosti správcem daně na daňový účet žalobce, že žalobcem zastávaný závěr jedna daň = jedna lhůta nastane teprve od 1. 1. 2021 (kdy je zákonem ošetřeno také zamezení vzniku situace dřívějšího uplynutí lhůty pro placení daně před uplynutím lhůty pro její stanovení), zatímco § 160 odst. 1 d. ř. v aplikovaném znění vycházel z předpokladu nezávislosti běhu lhůt u jednotlivých nedoplatků. Uvedená skutečnost podporuje správnost závěru krajského soudu.

C) Závěr a náklady řízení

15. Na základě výše uvedeného krajský soud v souladu s § 87 odst. 3 s. ř. s. žalobu jako nedůvodnou zamítl. Faktická evidence daňové povinnosti na osobním daňovém účtu žalobce neodporuje daňovému řádu, neboť k předepsání daňové povinnosti (doměřené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2010 včetně příslušenství) na osobní daňový účet žalobce nedošlo po uplynutí lhůty pro placení daní.

16. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady jdoucí nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.
17. S ohledem na skutečnost, že žalobce zaplatil soudní poplatek ve výši 3.000 Kč, který odpovídá výši soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu, avšak následně změnil žalobu na žalobu na ochranu před nezákonným zásahem, z níž činí soudní poplatek dle položky 18 odst. 2 písm. d) Sazebníku poplatků 2.000 Kč, rozhodl soud výrokem III. o vrácení přeplatku soudního poplatku ve výši 1.000 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozsudku k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 19. srpna 2020

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu