



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **AG RENTA, a. s. - v likvidaci**, se sídlem Václavská 6, Brno, zastoupeného Mgr. Filipem Lederem, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2004, čj. 3807/03/FŘ/130, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2006, čj. 30 Ca 89/2004 - 36,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 3. 2006, čj. 30 Ca 89/2004 - 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 1. 2004, čj. 3807/03/FŘ/130, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (správce daně) ze dne 4. 3. 2003, čj. 43100/03/288914/6474, kterým správce daně vrátil žalobci podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) na přeplatku (vykázaném ke dni 28. 2. 2003 ve výši 582 242 Kč) částku 528 611,15 Kč a částku ve výši 53 630,85 Kč převedl se dnem úhrady 13. 2. 2003 z úřední povinnosti podle § 64 odst. 2 daňového řádu na úhradu nedoplatku daně (příslušenství daně) vykázaného ke dni 28. 2. 2003.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 28. 3. 2006, čj. 30 Ca 89/2004 - 36, rozhodnutí žalovaného zrušil a uložil žalovanému nahradit žalobci náklady řízení.

Krajský soud rozsudek odůvodnil mj. tím, že závěr žalovaného je v rozporu se skutkovým stavem. Podle § 73a odst. 1 daňového řádu dlužník hradí exekuční náklady, pokud byla exekuce provedena oprávněně. Skutečnost, že správce daně u žalobce nezákonně neevidoval existující přeplatek na dani, přitom zakládá neoprávněnost exekuce. Žalovaný na základě zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 12. 2002, sp. zn. 30 Ca 369/2000, změnil rozhodnutím ze dne 12. 2. 2003 platební výměr tak, že se původní výše daňové povinnosti 0 Kč mění na částku nadměrného odpočtu ve výši 4 089 550 Kč, tj. na stejnou částku, kterou žalobce vykázal v daňovém přiznání za 4. čtvrtletí 1995 (krajský soud v rozsudku zřejmou chybou v psaní uvedl rok 1997). Žalobci proto podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), vznikl nárok na vrácení nadměrného odpočtu do třiceti dnů od jeho vyměření s tím, že tento přeplatek mu měl být vrácen dne 2. 5. 1997. Žalobce měl tedy v době provádění exekuce u správce daně přeplatek, který převyšoval nedoplatek evidovaný u stejného správce daně. Exekuční příkaz ze dne 21. 9. 1998 byl proto nezákonný. Nezákonný postup daňových orgánů pak nemůže jít k tíži daňového subjektu a daňový dlužník proto nemůže v posuzované věci platit exekuční náklady. Správce daně navíc v době vydání rozhodnutí o částečném vrácení přeplatku (dne 4. 3. 2003) věděl, že exekuce byla neoprávněná, neboť ještě předtím (dne 12. 2. 2003) žalovaný rozhodl o změně původního platebního výměru a přiznal žalobci nadměrný odpočet ve shora uvedené částce.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Namítl, že krajský soud nesprávně vyložil a aplikoval § 37a zákona o dani z přidané hodnoty a v důsledku toho nesprávně dovodil nezákonnost exekučního příkazu ze dne 21. 9. 1998 i exekučních nákladů ve výši 53 630,85 Kč. Podle stěžovatele vznikl žalobci nárok na vrácení přeplatku daně z přidané hodnoty až na základě pravomocného rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2003, čj. 711/03/FŘ/130, kterým žalovaný změnil platební výměr správce daně z původní výše daňové povinnosti 0 Kč na částku nadměrného odpočtu ve výši 4 089 550 Kč. Žalobci zároveň náleží úrok z přeplatku (§ 64 odst. 6 daňového řádu). Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2004, čj. 3 Afs 32/2003 - 77, podle nějž je nutné považovat § 37a zákona o dani z přidané hodnoty za zvláštní ustanovení ve vztahu k § 43 odst. 3 daňového řádu. Lhůta pro vyměření daně z přidané hodnoty tedy není stanovena a lhůta pro vrácení nadměrného odpočtu se odvíjí teprve od okamžiku jeho vyměření.

Žalobce se ztotožnil s právním názorem krajského soudu. Doplnil, že § 37a zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že za den vzniku přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu se považuje den vyměření. Zákon o dani z přidané hodnoty pojem vyměření nedefinuje, proto je nutno použít úpravu obsaženou v daňovém řádu (§ 46 odst. 5 d. ř.). Za den vyměření nadměrného odpočtu je v posuzovaném případě nutno považovat den 25. 1. 1996, jako poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za 4. čtvrtletí 1995. Následně vyměřená daň se totiž neodlišuje od daně, kterou žalobce přiznal v tomto dodatečném daňovém přiznání. Ustanovení § 46 odst. 5 daňového řádu zakládá zákonnou fikci vyměření. Skutečnost, že k pravomocnému vyměření došlo se zpožděním několika

let, nemá na uplatnění této zákonné fikce žádný vliv, stejně jako proběhlé vytýkácí řízení nemělo vliv na vznik vratitelného přeplatku. Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Exekuční náklady hradí daňový dlužník, pokud exekuce nebyla provedena neoprávněně (§ 73a odst. 1 daňového řádu). Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti (§ 63 odst. 1 daňového řádu). Daň lze platit přeplatkem na jiné dani [§ 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu]. Částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně je daňovým přeplatkem (§ 64 odst. 1 daňového řádu). Ustanovení části první až šesté a osmé daňového řádu se použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak (§ 97 daňového řádu). Vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu; tento postup se neuplatní, vznikne-li vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření; v tomto případě se postupuje podle zvláštního předpisu (§ 37a zákona o dani z přidané hodnoty). Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období; v tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně; stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení (§ 46 odst. 5 daňového řádu). Podle odstavce 1 posledně citovaného ustanovení stanoví správce daně podle výsledků vyměřovacího řízení základ daně a její výši, která má být vyměřena a předepsána daňovému subjektu.

V posuzované věci hodlal žalobce uhradit svou daňovou povinnost (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 1997) přeplatkem na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1995. Tento postup je v souladu s § 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu možný tehdy, existuje-li na některém z osobních daňových účtů daňového subjektu přeplatek. V posuzované věci měl přeplatek vzniknout v důsledku nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1995 a okamžik jeho vzniku, resp. existence, je pro posouzení věci zásadní.

Pojem přeplatku definuje pro daňové účely § 64 odst. 1 daňového řádu, který se však s ohledem na § 97 daňového řádu neuplatní v případě nadměrného odpočtu. Zvláštní zákon, tj. zákon o dani z přidané hodnoty, totiž v § 37a stanoví jako okamžik vzniku přeplatku (nadměrného odpočtu) vyměření tohoto nadměrného odpočtu. Před okamžikem vyměření žádný nadměrný odpočet formálně neexistuje, a nelze jej tedy ani použít na úhradu jiné daňové povinnosti.

Nemá-li správce daně pochybnosti o výši daňové povinnosti, kterou daňový subjekt deklaroval ve svém daňovém přiznání, dochází zpravidla k tzv. konkludentnímu vyměření daně podle § 46 odst. 5 daňového řádu. V případě pochybností správce daně zahájí s daňovým subjektem tzv. vytýkácí řízení, výzvou podle § 43 daňového řádu daňovému subjektu tyto pochybnosti sdělí a současně mu stanoví lhůtu k nápravě. Tak tomu bylo i v nyní posuzované věci. Důsledkem zahájení vytýkácího řízení tedy je, že nedochází k vyměření daně a až do rozhodnutí nevzniká ani nadměrný odpočet (přeplatek na dani). Správce daně přitom vydává platební výměr i v případě, kdy ve vytýkáčím řízení dospěje k závěru, že daňová povinnost daňového subjektu měla být nejen nižší či vyšší než deklarovaná daňovým subjektem v jeho daňovém přiznání, ale i tehdy, měla-li být stejná. Správce daně tak zahájením vytýkácího řízení podle § 43 daňového řádu vyloučí možnost aplikace § 46 odst. 5 daňového řádu. Je nerozhodné, s jakým výsledkem správce daně ukončí vytýkácí řízení, neboť je vždy povinen vyrozumět o této skutečnosti platebním výměrem daňový subjekt, a to zejména z důvodu právní jistoty daňového subjektu. Skutečností rozhodnou pro vlastní vyměření daně, tj. z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik nadměrného odpočtu, je tak až vydání platebního výměru.

V uvedených závěrech Nejvyšší správní soud vychází ze předchozí judikatury (srov. rozsudky ze dne 15. 3. 2007, čj. 7 Afs 10/2006 - 57 a ze dne 15. 11. 2007, čj. 5 Afs 181/2006 - 36, dostupné na www.nssoud.cz).

Ze shora uvedeného vyplývá, že žalobci vznikl vratitelný přeplatek v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1995 teprve právní mocí rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2003, čj. 711/03/FŘ/130. V době, kdy žalobce žádal uhrazení nedoplatků na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 1997 přeplatkem na jiné dani, pak neexistoval na jeho osobním účtu přeplatek z titulu nadměrného odpočtu, a to z důvodu probíhajícího vytýkácího řízení. Tato skutečnost byla stěžovateli zřejmá, neboť mu byla doručena výzva podle § 43 odst. 1 daňového řádu. Správce daně nemohl vyhovět žádosti žalobce, který měl splnit svou daňovou povinnost jiným způsobem a neučinil tak. Krajský soud proto nesprávně označil exekuci vedenou správcem daně na daňové nedoplatky žalobce na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí 1997 za neoprávněnou a žalobce je povinen v souladu s § 73a daňového řádu uhradit exekuční náklady.

Nad rámec nutného odůvodnění Nejvyšší správní soud připomíná, že předmětem posouzení v této věci byla zákonnost kasační stížností napadeného rozsudku krajského soudu, resp. nepřímou zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného o vrácení vykázaného přeplatku stěžovateli a jeho částečném převedení na úhradu nedoplatku daně (příslušenství daně). Zkoumána naopak nebyla zákonnost rozhodnutí žalovaného o vyměření předmětného nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu proto není dotčena možnost stěžovatele domáhat se náhrady případné škody postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád).

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm krajský soud rozhodne, vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. března 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu