



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **M. D.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Savkem, advokátem se sídlem ul. 28. října 851/26, Teplice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 3. 3. 2009, čj. 13846/08-1500-506118, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 2. 2012, čj. 15 Ca 65/2009 – 34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Ústí nad Labem (správce daně) rozhodnutím ze dne 9. 7. 2008, čj. 159103/08/214912/6383, nevyhověl žádosti žalobce ze dne 8. 4. 2008 o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 792 168 Kč, protože žalobce neměl na svém osobním daňovém účtu vratitelný přeplatek, který by mu bylo možné vrátit.

[2] Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 3. 2009, čj. 13846/08-1500-506118, zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně. Nejvyšší správní soud podotýká, že o odvolání rozhodovalo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, které však bylo ke dni 31. 12. 2012

zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho právním nástupcem se dle § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb. ve spojení s § 69 s. ř. s. stalo Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem zamítl rozsudkem ze dne 1. 2. 2012, čj. 15 Ca 65/2009 – 34.

[4] Krajský soud shledal nedůvodnou námitku, podle které správce daně v rozporu se zákonem vyzval žalobce k prokázání předešlých úkonů správce daně. Výzva ze dne 28. 8. 2007 byla vydána v reakci na reklamaci ze dne 9. 7. 2007, v níž žalobce pouze uvedl, že inkaso z jeho účtu v celkové výši 1 475 268 Kč bylo provedeno dne 11., 17. a 30. 11. 1999. Vzhledem k tomu, že toto tvrzení žalobce neodpovídalo výši a datům provedených exekucí, správce daně v souladu s § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992, o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, vyzval žalobce k prokázání skutečností ohledně předmětných – žalobcem uváděných - částek.

[5] Rozsudkem Krajského soudu ze dne 29. 3. 2006, čj. 15 Ca 183/01-33, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 21. 3. 2001, čj. 4579/130/01, a dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Teplicích ze dne 23. 11. 1999, čj. 119954/99/210911/5010, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 2. čtvrtletí 1996 do 2. čtvrtletí 1998 ve výši 792 168 Kč. Tato částka podle soudu nepředstavuje vratitelný přeplatek na dani z přidané hodnoty. Nejedná se o nadměrný odpočet, ale o doměření daně z přidané hodnoty. Proto den vzniku přeplatku nelze odvozovat od § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ale od § 64 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků.

[6] Za situace, kdy zde existoval přeplatek na dani z přidané hodnoty, správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud žalobci nevyměřil penále z nedoplatku daně z příjmů fyzických osob a zároveň mu nepřiznal úrok z přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Vyměřili-li správce daně nadměrný odpočet, přeplatek na osobním účtu daňového subjektu vzniká dnem následujícím, nikoli až uplynutím třicetidenní lhůty stanovené pro vrácení přeplatku.

[7] S přeplatkem musí správce daně nakládat postupem podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Přeplatek musí použít na úhradu případného nedoplatku u jiné daně, a to s datem dne následujícího po dni vzniku přeplatku. Přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 792 168 Kč vznikl v důsledku vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem; finanční prostředky na úhradu této daně získal správce daně z exekuce. Nejednalo se však o vratitelný přeplatek. Žalobci byly totiž dne 14. 12. 1999 doručeny i dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 až 1998 v celkové částce 2 171 882 Kč. Přeplatek na dani z přidané hodnoty správce daně správně použil na úhradu nedoplatku u daně z příjmů fyzických osob.

[8] Krajský soud se dále zabýval námitkou promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky žalobce na dani z příjmů fyzických osob podle § 70 zákona o správě daní a

poplatků. Ačkoliv soud nemůže přezkoumat původní rozhodnutí, jímž byla daň z příjmů doměřena, musí se zabývat žalobní námitkou vykonatelnosti správního rozhodnutí, na jehož základě měl nedoplatek vzniknout. Soud při posuzování důvodnosti této námitky vyšel z § 70 odst. 1 a 2 a dále z § 17 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Shora zmiňované dodatečné platební výměry na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1995 až 1998 nabyly shodně právní moci dne 12. 3. 2001. Dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků by promlčecí lhůta uplynula dne 31. 12. 2007. Dne 30. 8. 2007 správce daně pod čj. 189937/07/214941/5788 vydal exekuční příkaz na srážku mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod., který byl doručován na adresu žalobce. Jelikož nebyl zastížen, byla mu zásilka dne 4. 9. 2007 uložena a následně jako nevyzvednutá vrácena zpět. K jeho doručení tudíž došlo fikcí. Soud považuje uvedený exekuční příkaz za úkon přerušující běh promlčecí lhůty podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Lze tedy konstatovat, že dne 19. 9. 2007 došlo k přerušení promlčecí lhůty a jejímu novému běhu. Nová promlčecí lhůta by skončila dne 31. 12. 2013. Převod přeplatku na dani z příjmů fyzických osob byl učiněn v souladu se zákonem, neboť daňová povinnost žalobce nebyla promlčena.

[9] Prekluzí práva vyměřit daň z přidané hodnoty se krajský soud nezabýval, jelikož vyměření daně z přidané hodnoty není předmětem tohoto soudního řízení a nebylo předmětem ani předcházejícího daňového řízení.

III.

[10] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel nejprve shrnul obsah námitek obsažených v odvolání proti rozhodnutí o přeplatku a dále v žalobě. Stěžovatel spatřuje důvodnost samotné kasační stížnosti v nesprávném vypořádání se krajského soudu s námitkou promlčení. Podle § 17 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném v letech 2007 a 2008, platilo, že má-li příjemce zástupce s neomezenou plnou mocí pro celé daňové řízení, doručuje se písemnost pouze tomuto zástupci. V daném případě však byl exekuční příkaz odeslán i doručen přímo daňovému subjektu. Jeho doručení pouze stěžovateli nemohlo vyvolat právní účinky předvídané zákonem, tedy přerušit běh promlčecí doby. Přerušit běh promlčecí doby by naopak mohl jen úkon provedený v souladu se zákonem. K doručení předmětného exekučního příkazu ze dne 30. 8. 2008 (pozn. NSS – ze dne 30. 8. 2007) zástupci daňového subjektu došlo až dne 1. 2. 2008, tedy po uplynutí promlčecí doby. Stěžovatel byl zastoupen na základě plné moci ze dne 11. 1. 2000, která byla doručena správci daně, tj. Finančnímu úřadu v Teplicích dne 12. 1. 2000. Jak uvedl krajský soud, promlčecí doba uplynula 31. 12. 2007, proto ve stěžovatelově případě došlo k promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek.

IV.

[11] Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázalo na všechna svá předešlá vyjádření učiněná před krajským soudem i na samotný správní spis, který poskytuje odpověď na jednotlivé kasační námitky. Krajský soud se náležitě vypořádal se všemi žalobními body a předmětnou právní otázku posoudil správně a úplně. Finanční ředitelství naopak nesouhlasí s argumentací stěžovatele, pro kterou nemůže nalézt oporu ani v zákoně ani ve spisové dokumentaci.

V.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil jedinou námitku, a sice že v jeho případě došlo k promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek ve smyslu § 70 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel staví svůj závěr o uplynutí promlčecí lhůty na tom, že exekuční příkaz ze dne 30. 8. 2007, čj. 189937/07/241941/5788, vydaný Finančním úřadem v Ústí nad Labem byl doručen jeho právnímu zástupci až dne 1. 2. 2008, tedy po uplynutí lhůty stanovené v § 70 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků.

[15] Stěžovatel v žalobě pouze v obecné rovině namítl uplynutí promlčecí lhůty k vymození pohledávky daně z příjmů fyzických osob, aniž by rozvedl, na základě jakých skutečností tak soudí. Dodal pouze, že námitku promlčení nemohl uplatnit dříve, protože mu odvolací orgán neumožnil seznámit se s podklady rozhodnutí. Konkretizace námitky promlčení až před kasačním soudem je pravděpodobně reakcí na odůvodnění rozsudku krajského soudu, který dospěl k závěru, že doručením exekučního příkazu ze dne 30. 8. 2007 došlo k započetí běhu nové promlčecí lhůty.

[16] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 9. 2008, čj. 8 Afs 91/2007 - 407, vyslovil, že pokud žalobce ve správní žalobě uplatnil nekonkrétní žalobní bod, není možné, aby později, po uplynutí lhůty pro podání žaloby, nekonkrétnímu žalobnímu bodu přiřazoval zcela konkrétní námitku, do té doby na soud nevznesenou. Aniž by se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda na stěžovatelův případ mají být aplikovány závěry vyslovené v uvedeném rozsudku, musel nejprve posoudit to, zda byl krajský soud vůbec oprávněn se námitkou promlčení meritorně zabývat. Stěžovatel totiž námitku promlčení před daňovými orgány nevznášel.

[17] K promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek soudy nemusí přihlížet z úřední povinnosti jako je tomu v případě prekluze práva daň vyměřit, doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků. Promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky tedy soudy zohlední, jen pokud je to v podané žalobě a kasační stížnosti namítáno. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 3. 2010, čj. 8 Afs 19/2009 - 40, na institut promlčení dle § 70 zákona o správě daní a poplatků nemá být nahlíženo jako na zánik práva daň vyměřit dle § 47 téhož zákona. Zásadní odlišnost podle soudu vyplývá z § 70 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého se k promlčení přihlídně jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem v daňovém řízení namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky.

[18] Vybrání a vymáhání daňových nedoplatků po uplynutí lhůty vymezené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků není nezákonné, pokud daňový dlužník promlčení nenamítl. To pro posuzovanou věc znamená, že pokud bude po uplynutí šestileté promlčecí lhůty daňový nedoplatek „uhrazen“ formou převedení daňového přeplatku

postupem podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a daňový dlužník před správcem daně neuplatní námitku promlčení, nemůže následně před soudem úspěšně namítat, že se tak stalo nezákonně. Zákon vyžaduje aktivní přístup daňového subjektu k ochraně svých práv a daňový subjekt tak sám nese odpovědnost za využití, či nevyužití svých zákonných oprávnění. *A contrario*, pokud námitku promlčení uplatní, musí být o ní daňovým orgánem rozhodnuto a následně lze podrobit takové rozhodnutí přezkumu ve správním soudnictví.

[19] Pokud zákon o správě daní a poplatků výslovně stanoví, že promlčení správce daně zohlední pouze k námitce daňového subjektu a daňový subjekt takovou námitku v daňovém řízení neuplatnil, nemůže pak daňový subjekt před soudem správcí daně úspěšně vytýkat, že nepřihlédl k promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob, resp., že použil přeplatek daně na úhradu nedoplatku u daně, o níž daňový subjekt tvrdí, že došlo k promlčení práva tuto daň vymáhat. Krajský soud může přistoupit ke zrušení žalobou napadeného daňového rozhodnutí pouze pro nezákonnost nebo pro vady řízení (§ 78 a § 76 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud vychází při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Při posuzování důvodnosti uplatněné námítky proto musí přihlédnout i k tomu, zda žalobce námitku promlčení uplatnil. Za takové situace pak soud nemohl shledat nezákonnost správního rozhodnutí ani vadu řízení před správním orgánem z důvodu, že žalovaný námitku promlčení v napadeném rozhodnutí neposuzoval.

[20] Pro úplnost Nejvyšší správní soud doplňuje, že na uvedenou argumentaci nedopadají závěry vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007 - 62. Rozšířený senát v něm vyložil, že žalobce je oprávněn uvést v žalobě všechny důvody, pro které považuje napadené správní rozhodnutí za nezákonné. Tomu pak nebrání skutečnost, že některé z nich neuplatnil již v odvolacím řízení, ač tak učinit mohl. V nyní posuzovaném případě jde o jinou situaci, protože se jedná o námitku promlčení, kterou stěžovatel musel (a nikoliv pouze mohl) uplatnit v daňovém řízení. Správní orgány pak bez vznesení této námítky nejen nemusely, ale ani nemohly ke skutečnosti promlčení ve smyslu § 70 zákona o správě daní a poplatků (jako odlišnému institutu oproti prekluzi ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků) přihlédnout samy z úřední povinnosti. Jejich postup a posouzení povinnosti stěžovatele z hlediska plynutí času proto nebyly nezákonné a námitka stěžovatele vznesená již v žalobě se mýjela s možnými žalobními body ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. a posléze stížními důvody ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s.

[21] Na závěry Nejvyššího správního soudu nemůže mít vliv ani žalobní námitka stěžovatele, že námitku promlčení nemohl uplatnit před daňovými orgány z důvodu, že mu nebylo umožněno seznámit se s podklady rozhodnutí. Také tato námitka je vymezena pouze obecně a nelze z ní vyvodit žádné konkrétní skutkové okolnosti věci. Nejvyšší správní soud má však za to, že stěžovatel nebyl v průběhu daňového řízení nikterak zkrácen na svém právu uplatnit námitku promlčení. Jak vyplývá z obsahu předloženého správního spisu, stěžovatel v průběhu řízení aktivně přistupoval k ochraně svých práv, vystupoval směrem k vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty a využíval opravných prostředků proti jeho převedení. Nezpochybňoval však, že by mu správce daně neumožnil

nahlédnout do spisu, v důsledku čehož by nemohl shledat promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob.

[22] Nelze odhlédnout ani od toho, že stěžovatel nekonkretizoval, pro které či která zdaňovací období daně z příjmů fyzických osob a v jakém rozsahu mělo dojít k promlčení. Jednalo-li se o jeho daňovou povinnost za zdaňovací období let 1995 až 1998, na které odkazoval krajský soud, a v důsledku čehož stěžovatel v kasační stížnosti rozvedl důvody promlčení, pak je třeba uvést, že stěžovatel nezpochybňoval, že mu byla známa existence dodatečných platebních výměrů ze dne 22. 11. 1999, které nabyly právní moci dne 12. 3. 2001. Stěžovateli tedy bylo známo, že existuje daňový nedoplatek, který mu byl pravomocně vyměřen a nebyl jím v plné výši uhrazen. K podanému odvolání proti výzvě správce daně k zaplacení tohoto nedoplatku v náhradní lhůtě byla snížena jeho výše. Ve správním spisu jsou dále založeny i exekuční příkazy ze dne 30. 8. 2007 a 22. 12. 2009, směřující k úhradě daňového nedoplatku mimo jiné za zdaňovací období roku 1998. Stěžovateli při vědomí existence těchto skutečností nic nebránilo v tom, aby po uplynutí promlčecí lhůty uplatnil námitku promlčení. Nadto, ze zákona o správě daní a poplatků nevyplývá, že by námitka promlčení musela být učiněna pouze v reakci na konkrétní úkon správce daně nebo v konkrétní lhůtě. Daňový subjekt tak může učinit prostým oznámením správci daně a nemusí ani „vyčkávat“ na úkon směřující k vymožení daňového nedoplatku. Nejvyšší správní soud má tedy za to, stěžovateli byly známy skutečnosti rozhodné pro možnost uplatnění námitky promlčení daňového nedoplatku.

[23] Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[24] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu podle obsahu soudního spisu nevznikly náklady řízení nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně 30. dubna 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu