



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **V. J.**, zastoupený JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem Rooseveltova 37, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 17. 4. 2013, č. j. 10 Af 498/2012 – 35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 17. 4. 2013, č. j. 10 Af 498/2012 – 35, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 21. 5. 2012, č. j. 3865/12-1500, kterými bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu ve Strakonici ze dne 23. 11. 2011, č. j. 113777/11/105910305453, kterým nebylo vyhověno požadavku stěžovatele na vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ve výši 1.086.031 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že pro věc je stěžejní otázkou, zda dodatečný platební výměr, proti němuž podané odvolání bylo zamítnuto, byl pravomocný, a tudíž vykonatelný. Podle názoru krajského soudu předmětný dodatečný platební výměr nabyl právní moci doručením rozhodnutí o odvolání, tj. dne 23. 12. 1998. Stěžovatel nevyužil možnosti soudní ochrany a podal žádost o přezkoumání rozhodnutí o odvolání podle ust. § 55b zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Podle odst. 2 citovaného ustanovení může být přezkoumání zahájeno nejpozději do dvou let následujících po roce, v němž nabylo přezkoumávané rozhodnutí právní moci. Tuto lhůtu nelze prodloužit, ani

povolit navrácení v předešlý čas. Řízení o mimořádném opravném prostředku bylo zahájeno rozhodnutím ze dne 22. 10. 2001, tj. je po uplynutí uvedené lhůty. V rámci povolení přezkoumání rozhodnutí bylo sice dne 25. 8. 2004 rozhodnuto o snížení dodatečně vyměřené daně, ale toto rozhodnutí bylo rozsudkem Městského soudu v Praze zrušeno a věc byla vrácena ministerstvu financí k dalšímu řízení. V této souvislosti krajský soud poukázal na objektivní lhůtu deseti let stanovenou v ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, která skončila u zdaňovacího období roku 1995 dne 31. 12. 2006. Proto finanční ředitelství následně rozhodlo o zastavení přezkumného řízení a tento postup byl potvrzen i generálním finančním ředitelstvím v rozhodnutí o odvolání. Z toho podle krajského soudu vyplývá závěr, že rozhodnutí o dodatečném vyměření daně a rozhodnutí o odvolání proti uvedenému platebního výměru zůstala v platnosti. Názor stěžovatele, že dodatečný platební výměr nikdy nenabyl právní moci, není správný. Z rekapitulace průběhu daňového řízení je naopak nepochybné, že dodatečný platební výměr nabyl právní moci doručením rozhodnutí o odvolání dne 23. 12. 1998. Právní názor vyjádřený v rozhodnutí finančního ředitelství o zastavení přezkumného řízení, a poté v rozhodnutí o odvolání, že po 31. 12. 2000 nemohlo být řízení podle ust. § 55b zákona o správě daní a poplatků vedeno, považuje krajský soud za správný, byť rozhodnutí, ve kterých byl vyjádřen, nepřezkoumává. Nic na tom nemůže změnit ani nesouhlas stěžovatele vyjádřený v žalobě proti těmto rozhodnutím, o které dosud Městský soud v Praze nerozhodl. Byl-li totiž deklarován nezákonný postup správce daně, nemůže to automaticky znamenat existenci přeplatku, který by bylo lze stěžovateli vrátit. Takový postup by musel vyplynout z dalšího postupu správce daně, kterým by došlo ke zrušení rozhodnutí, jež bylo vydáno v rozporu se zákonem. To však v dané věci zákonným postupem provedeno nebylo. Právní význam pro úspěšnost podané žaloby nemají ani stěžovatelem namítané průtahy ze strany správce daně, neboť nemohou změnit závěr o neexistenci přeplatku na dani. Judikáty Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, na které stěžovatel poukazoval, na daný případ nedopadají. Krajský soud naopak odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, ve kterém je vysloven názor ohledně charakteru dvouleté lhůty stanovené v ust. § 55b odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, jakož i lhůty deseti let podle ust. § 47 odst. 2 citovaného zákona. Krajský soud neshledal důvodnou ani stěžovatelovu argumentaci, že správce daně je povinen vyplatit mu nezákonně vymoženou daň. O takový případ se nejednalo. Stěžovatel zaplatil na základě vykonatelného dodatečného platebního výměru doměřenou daň. V řízení o mimořádném opravném prostředku nedošlo ke zrušení platebního výměru, ale pouze ke změně výše dodatečně stanovené daně. Být toto rozhodnutí o změně daňové povinnosti stěžovatele na základě jeho dalších opravných prostředků i žaloby bylo zrušeno, nebylo zrušeno pravomocné rozhodnutí o dodatečném doměření daně. Proto nevznikl na účtu stěžovatele vratitelný přeplatek.

Stěžovatel v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uvedl, že uplatňuje důvody podle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V návaznosti na rekapitulaci předcházejících řízení zdůraznil, že rozhodnutím ze dne 25. 8. 2004, jímž byla změněna jeho daňová povinnost, došlo k pravomocnému vyměření daně na základě daňové kontroly zahájené v roce 1996, a dále poukázal na to, že v žalobě uplatnil zejména námitku nesprávného právního posouzení přeplatku na dani a prekluze jeho nároku na vrácení přeplatku na dani, když stejné daňové řízení probíhalo i s jeho otcem Ing. F. J., s nímž podnikal ve sdružení a základ daně si dělili na polovinu, a tomu již byly vráceny finanční prostředky,

pokračování

zatímco u stěžovatele tomu správce daně brání. Takový postup označil za rozporný s Listinou základních práv a svobod, neboť zde dochází k porušení rovnosti práv občanů. K této argumentaci krajský soud zaujal stanovisko, že bylo v podstatě na rozhodnutí a k tíži stěžovatele, že nešel soudní cestou jako Ing. F. J., ale cestou mimořádného opravného prostředku v daňovém řízení. Orgány správce daně ignorovaly zákonné lhůty pro rozhodování, když ministerstvo financí rozhodlo v přezkumném jednání až po třech letech. Obnovené daňové řízení v rámci přezkumného řízení skončilo tak, že ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 6. 10. 2008 zrušilo rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 25. 8. 2004, kterým bylo rozhodnuto o změně rozhodnutí o dodatečném doměření daně z roku 1998. Rozhodnutí ze dne 6. 10. 2008 však krajský soud nebere v úvahu, neboť tvrdí, že bylo učiněno po prekluzivní lhůtě. S názorem krajského soudu vyjádřil stěžovatel zásadní nesouhlas a opětovně se odvolal na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, z něhož obsáhle citoval. Z výše uvedených důvodů pak navrhl, aby byl napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí správních orgánů zrušeny a věc vrácena k dalšímu řízení příslušnému finančnímu úřadu.

Odvolací finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnilo se závěry krajského soudu. Podle jeho názoru je mimo pochybnost, že dodatečný platební výměr ze dne 26. 2. 1998 nabyt právní moci dne 23. 12. 1998 doručením rozhodnutí, kterým byla potvrzena dodatečně vyměřená daňová povinnost. Nejzazším termínem pro zahájení přezkumného řízení byl 31. prosinec 2000. Dvouletá lhůta pro zahájení řízení o přezkoumání rozhodnutí je lhůtou propadnou, kterou nelze prodloužit ani povolit její navrácení v předešlý stav. Na této skutečnosti nemůže nic změnit ani skutečnost, že ministerstvo financí vydalo dne 22. 10. 2001 rozhodnutí, kterým povolilo přezkoumání rozhodnutí o odvolání. Jak vyplývá z dalšího průběhu daňového řízení, který stěžovatel v kasační stížnosti podrobně popsal, postup ministerstva financí nebyl v souladu se zákonem a všechny další učiněné úkony jen potvrzují, že platební výměr na částku 1.086.031 Kč je pravomocný a vykonatelný. Stěžovatelovy argumenty, o které opírá svůj požadavek na vrácení přeplatku, nejsou oprávněné. S ohledem na průběh řízení je zcela zřejmé, že mu vratitelný přeplatek ve smyslu ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků nevznikl, a ani vzniknout nemohl. Krajský soud se vypořádal beze zbytku se všemi žalobními body tak, jak byly uplatněny, své právní závěry řádně odůvodnil, přičemž vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu. Proto odvolací finanční ředitelství navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta. Nad rámec výše uvedeného poukázalo na skutečnost (při vědomí, že kasační stížnost proti výroku o nákladech řízení je nepřípustná), že mu nebyla přiznána náhrada nákladů řízení s poukazem na ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Tento právní názor však podle jeho názoru nemá oporu v žádném zákonném ustanovení. Krajský soud v rozporu s ust. § 60 s. ř. s. rozhodl o nepřiznání nákladů řízení, které úspěšnému žalovanému prokazatelně a důvodně vznikly, a které prokazatelně vynaložil v souvislosti s jednáním u krajského soudu dne 17. 4. 2013. Mají-li účastníci řízení podle ust. § 36 odst. 1 s. ř. s. v řízení rovné postavení, je právní názor krajského soudu zjevně nesprávný, neboť v rozporu se zákonem popírá rovnost účastníků tím, že právo na náhradu nákladů přiznává pouze tehdy, pokud je úspěšný žalobce. Výše prezentovaný právní názor potvrdil již Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 11/2013 - 84.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb. ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství a působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům vykonává nyní odvolací finanční ředitelství, je žalovaným tento správní orgán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu spisu stěžovatel v roce 1995 podnikal ve sdružení se svým otcem Ing. F. J. Finanční úřad u něho provedl v době od 7. 10. 1996 do 5. 1. 1998 kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 a na základě zjištění učiněných v průběhu této kontroly mu doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 2. 1998 č. j. 14500/98/105910 daň z příjmů fyzických osob ve výši 1.086.031 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel odvolání, které finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 17. 12. 1998, č. j. 3084/110/1998, doručeným stěžovateli dne 23. 12. 1998, zamítlo. Poté podal stěžovatel ministerstvu financí žádost o přezkoumání tohoto rozhodnutí. Dne 22. 10. 2001 vydalo ministerstvo financí rozhodnutí č. j. 391/73297/2001, kterým bylo povoleno přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 17. 12. 1998. V přezkumném řízení byla rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 25. 8. 2004, č. j. 5741/110/2004 změněna dodatečně vyměřená daň tak, že byla snížena na částku 990.313 Kč. Ministerstvo financí sice dne 5. 4. 2005 rozhodlo o zamítnutí stěžovatelova odvolání proti tomuto rozhodnutí, ale městský soud na základě podané žaloby rozsudkem ze dne 24. 4. 2008, č. j. 8 Ca 205/2005 - 61 rozhodnutí ministerstva financí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení. Poté ministerstvo financí vázáno právním názorem vysloveným městským soudem rozhodlo dne 6. 10. 2008 tak, že rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 25. 8. 2004 zrušilo. V dalším řízení pak finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 29. 4. 2010, č. j. 2272/10-1100 rozhodlo o zastavení řízení ve věci přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 17. 12. 1998. Odvolání proti tomuto rozhodnutí Generální finanční ředitelství v Praze dne 1. 7. 2011 zamítlo a napadené rozhodnutí o zastavení řízení potvrdilo. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel dne 3. 9. 2011 žalobu k městskému soudu, níž nebylo dosud rozhodnuto. Poté byla dne 6. 9. 2011 doručena finančnímu úřadu stěžovatelova žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995. O této žádosti rozhodl finanční úřad dne 23. 11. 2011 tak, že požadavku na vrácení přeplatku ve výši 1.086.031 Kč nevyhověl. O odvolání proti tomuto rozhodnutí rozhodlo finanční ředitelství napadeným rozhodnutím s odůvodněním, že u stěžovatele nebyl evidován žádný vratitelný přeplatek, protože řízení ve věci přezkoumání rozhodnutí ze dne 17. 12. 1998 bylo zastaveno z důvodu prekluze lhůty pro vyměření či doměření daně za předmětné zdaňovací období s odkazem na ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné v první řadě poukázat na to, že nelze směřovat samostatná daňová řízení (vyměřovací řízení, řízení o přezkoumání daňových rozhodnutí a řízení o vrácení přeplatku), byť spolu souvisí, tzn. existuje mezi nimi určitá vazba. V dané věci je předmětem přezkumu rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku. Soud je tedy oprávněn zkoumat v rámci žalobních nebo stížních bodů pouze to, zda jsou splněny zákonné podmínky pro postup podle ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní a

pokračování

poplatků. Nemůže však činit právní závěry ve vztahu k pravomocným rozhodnutím vydaným v rámci přezkumného řízení, neboť se nejedná o situaci ve smyslu ust. § 75 odst. 2 věta druhá s.ř.s. Pokud tak krajský soud učinil, nejedná se o vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto se Nejvyšší správní soud nemůže zabývat stížními námitkami, které se vztahují k rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení.

Stěžovatelova argumentace v kasační stížnosti je založena na tvrzení, že rozhodnutím ze dne 25. 8. 2004, došlo k pravomocnému vyměření daně a dále poukázal na to, že stejné daňové řízení probíhalo i s Ing. F. J., s nímž podnikal ve sdružení a základ daně si dělili na polovinu, a tomu již byly vráceny finanční prostředky, čímž došlo k porušení rovnosti práv občanů. Stěžejní otázkou tedy je, zda daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995, která byla stěžovateli doměřena správcem daně dodatečným platebním výměrem ze dne 26. 2. 1998 ve znění rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 17. 12. 1998, byla vyměřena pravomocně či zda došlo následně ke změně stěžovatelovy daňové povinnosti. Stěžovatel tvrdí, že krajský soud rozhodnutí ministerstva financí ze dne 6. 10. 2008 nebere v úvahu, neboť tvrdí, že bylo učiněno po prekluzivní lhůtě, s čímž vyslovil zásadní nesouhlas a odvolal se na náleze Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Stěžovatelovo tvrzení, že krajský soud nevzal v úvahu rozhodnutí ze dne 6. 10. 2008, neodpovídá skutečnosti. Naopak krajský soud jej vzal v úvahu, když vycházel z toho, že na základě rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2008, č. j. 8 Ca 205/2005 - 61 došlo následně ke zrušení rozhodnutí vydaných v přezkumném řízení a toto řízení bylo zastaveno. Právní moc dodatečného platebního výměru ze dne 26. 2. 1998, č. j. 14500/98/105910 ve znění rozhodnutí o odvolání ze dne 17. 12. 1998, č. j. 3084/110/1998 tak zůstala nedotčena. V důsledku toho pak nemohlo být vyhověno žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob, protože mu zaplacením daně žádný přeplatek nevznikl. Bylo zcela na zvážení stěžovatele, jaké procesní prostředky zvolí ke své obraně proti doměření daně. Zvolil-li jiný procesní postup než Ing. F. J. a nebyl, na rozdíl od něj, úspěšný, nemohlo dojít k porušení rovnosti práv občanů. Stěžovatelův odkaz na náleze ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09 je zcela nepřipadný, protože se v něm Ústavní soud zabýval otázkou běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k vytýkácímu řízení, a to je pro posouzení zákonnosti rozhodnutí o nevyhovění žádosti o vrácení přeplatku na dani právně irelevantní.

Stejně tak je v tomto řízení zcela nepřipadná stížní námitka, že orgány správce daně ignorovaly zákonné lhůty pro rozhodování, že ministerstvo financí rozhodlo v přezkumném jednání až po třech letech a že toto řízení skončilo tak, že rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 25. 8. 2004 bylo zrušeno. Jednak se jedná o jiné správní řízení, které není předmětem přezkumu v dané věci a jednak v tomto řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu (§ 65 a násl. s. ř. s.) se nelze domáhat ochrany proti nečinnosti správního orgánu v jiném správním řízení.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti rozhodl bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ust. § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 za použití ust. § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 21. listopadu 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu