



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K

J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **Dukát, Náměšť nad Oslavou, spol. s r. o.**, se sídlem Naloučany 36, zast. JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem se sídlem Brno, Bubeníčková 42, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 2. 2014, č. j. 30 Af 7/2012 - 45,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále jen „původní žalovaný“) ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13298/11-1303-703609, bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního úřadu v Náměšti nad Oslavou (dále též „správce daně“) vydanému dne 19. 4. 2011, č. j. 18558/11/333970707228, kterým dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“) nebylo vyhověno požadavku stěžovatele na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 150 985 Kč. Žádosti stěžovatele nebylo vyhověno z důvodu, že na jeho osobním daňovém účtu pro daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) nebyl evidován žádný vratitelný

přeplatek. Veškerý přeplatek na dani z přidané hodnoty byl vrácen stěžovateli již dne 9. 3. 2011, a to k jeho žádosti, která byla doručena správci daně dne 7. 2. 2011.

Stěžovatel podal proti rozhodnutí původního žalovaného správní žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 24. 2. 2014, č. j. 30 Af 7/2012 - 45, dle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů („s. ř. s.“), zamítl.

II.

Skutkový stav a právní posouzení věci krajským soudem

Dne 7. 2. 2011 požádal stěžovatel správce daně o vrácení přeplatku vzniklého zaplacením dodatečně vyměřené DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2004 a 1. - 4. čtvrtletí 2005 ve výši 760 279 Kč a souvisejícího příslušenství. Následně dne 14. 2. 2011 podal stěžovatel další žádost o vrácení přeplatku na dani, a to ve výši 150 985 Kč představující příslušenství daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2005, které mu bylo prominuto rozhodnutím správce daně ze dne 31. 1. 2011, č. j. 205 0/11/333970707228.

Správce daně rozhodl o žádostech stěžovatele dvěma samostatnými rozhodnutími.

Dne 9. 3. 2011 vrátil správce daně na základě první z výše uvedených žádostí stěžovateli dle § 155 daňového řádu přeplatek ve výši 137 817 Kč (rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2011, č. j. 5800/11/333970707228, ve spojení s rozhodnutím původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13297/11-1303-703609, kterým bylo odvolání stěžovatele zamítnuto).

O druhé žádosti stěžovatele rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 19. 4. 2011, č. j. 18558/11/333970707228, ve kterém uvedl, že osobní daňový účet stěžovatele na DPH vykázal ke dni 8. 3. 2011 přeplatek, který však byl stěžovateli vrácen na základě jeho žádosti ze dne 7. 2. 2011. Správce daně tedy postupoval dle § 155 odst. 3 daňového řádu a vyčkal, zda do 60 dnů ode dne podání žádosti nevznikne další vratitelný přeplatek. V této lhůtě však stěžovateli žádný přeplatek nevznikl. Odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně bylo zamítnuto nyní napadeným rozhodnutím původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13298/11-1303-703609.

Původní žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že daň nárokováná stěžovatelem představuje daň z přidané hodnoty vyměřenou na základě daňové kontroly dodatečnými platebními výměry, a to za 4. čtvrtletí 2004 ve výši 129 647 Kč, 1. čtvrtletí 2005 ve výši 161 566 Kč, za 2. čtvrtletí 2005 ve výši 192 630 Kč, za 3. čtvrtletí ve výši 104 892 Kč a 4. čtvrtletí 2005 ve výši 116 682 Kč. Proti těmto platebním výměrům podal stěžovatel odvolání. Rozhodnutími původního žalovaného byla snížena dodatečně vyměřená daň o částku 11 218 Kč za 2. čtvrtletí roku 2005 a za 4. čtvrtletí 2005 o 2939 Kč. Proti rozhodnutí původního žalovaného byla podána žaloba a rozsudky krajského soudu vydanými v říjnu roku 2010 v řízeních pod sp. zn. 30 Ca 149/2008 (4. čtvrtletí 2004), sp. zn. 30 Ca 150/2008 (1. čtvrtletí 2005), sp. zn. 30 Ca 151/2008 (2. čtvrtletí 2005), sp. zn. 30 Ca 152/2008 (3. čtvrtletí 2005) a konečně sp. zn. 30 Ca 153/2008 (4. čtvrtletí 2005) byla rozhodnutí původního žalovaného zrušena a věci mu byly vráceny mu k dalšímu řízení. Proti rozsudkům krajského soudu podal původní žalovaný kasační stížnost. Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 31. 5. 2011, č. j. 1 Afs 21/2011 - 109, zrušil rozsudky krajského soudu a věci mu vrátil k dalšímu řízení. Byla tak obnovena platnost rozhodnutí původního

pokračování

žalovaného a dodatečné platební výměry nabyly právní moci. Výši přeplatku totiž mimo částku prominutého penále (prominuto penále ve výši 150 985 Kč rozhodnutím ze dne 31. 1. 2011, č. j. 2050/11/333970707228) ovlivnily i rozsudky krajského soudu, neboť v době rozhodování o žádosti byla rozhodnutí původního žalovaného zrušena. Částka doměřené daně vzrostla o 14 157 Kč, tedy o částku, o kterou byla původně daňová povinnost stěžovatele rozhodnutím původního žalovaného snížena (11 218 Kč + 2939 Kč). Vratitelný přeplatek pak zvýšila platba stěžovatele ze dne 29. 10. 2010 ve výši 3571 Kč. Podle platné a účinné právní úpravy v roce vydání platebních výměrů byla dodatečně vyměřená daň splatná v náhradní lhůtě 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Podané odvolání nemělo odkladný účinek, proto nemohlo mít ani vliv na splatnost dodatečně vyměřené daně.

Krajský soud pak k žalobě stěžovatele s odkazem na § 155 daňového řádu dospěl k závěru, že v době rozhodování o vratitelném přeplatku byla rozhodnutí původního žalovaného, jimiž byla stěžovateli snížena daňová povinnost, zrušena, a proto musel správce daně vycházet z platebních výměrů, které byly v době jeho rozhodování vykonatelné [§ 32 odst. 13 ve spojení s § 48 odst. 12 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“)]. Zákon o správě daní a poplatků umožňoval vymáhat daň před nabytím právní moci rozhodnutí, kterým je daň vyměřena nebo doměřena, protože podanému odvolání obecně nepřiznával odkladný účinek. Bylo proto třeba vycházet z toho, že rozhodnutími původního žalovaného snížená částka DPH za 2. čtvrtletí roku 2005 ve výši 11 218 Kč a za 4. čtvrtletí roku 2005 ve výši 2939 Kč byla v době existence těchto rozhodnutí - před jejich zrušením krajským soudem - evidována na osobním účtu stěžovatele jako přeplatek, neboť o tyto částky byla snížena jeho daňová povinnost vyměřená dodatečnými platebními výměry správce daně. Po zrušení rozhodnutí původního žalovaného č. j. 8069/08-1300-703609 (2. čtvrtletí 2005) a č. j. 8071/08-1300-703609 (4. čtvrtletí 2005) se tyto částky staly daňovým nedoplatkem, neboť bylo nutno opět vycházet z předmětných platebních výměrů, podle kterých byla vyměřená DPH za 4. čtvrtletí roku 2004 až 4. čtvrtletí roku 2005 o tyto částky vyšší. O tento nedoplatek bylo nutno snížit existující vratitelný přeplatek. Původní žalovaný v rozhodnutí svou úvahu vyjádřil aritmetickým způsobem, když od stěžovatelem požadovaného přeplatku 150 985 Kč odečetl částku 14 157 Kč (částka, o kterou byla snížena daňová povinnost rozhodnutími původního žalovaného, ke které nebylo možno přihlížet, neboť předmětná rozhodnutí byla zrušena rozsudky krajského soudu) a částku 2582 Kč (částka, o kterou vzrostlo příslušenství daně, neboť nebylo možno vycházet ze snížené daňové povinnosti), k tomu následně připočetl platbu ze dne 29. 10. 2010 ve výši 3571 Kč. Dospěl tak k částce 137 817 Kč, která byla stěžovateli vrácena rozhodnutím správce daně ze dne 28. 3. 2011, č. j. 5800/11/333970707228.

Krajský soud nesouhlasil se stěžovatelem, že rozhodnutí původního žalovaného je vnitřně rozporné, neboť se na jedné straně dovolává účinků rozsudku Nejvyššího správního soudu rušícího rozsudky krajského soudu ve směru obnovení účinků dříve zrušených vlastních rozhodnutí a na straně druhé účinků těchto zrušených rozhodnutí. K této otázce krajský soud uvedl, že v době rozhodování správce daně byla předmětná rozhodnutí původního žalovaného pravomocně zrušena a správce daně proto z nich při svém rozhodování o vrácení přeplatku nemohl vycházet. Tato skutečnost přitom není v rozporu s tím, že v době rozhodování původního žalovaného o rozhodnutích správce daně o přeplatku byly rozsudky krajského soudu zrušeny, čímž došlo k „obživení“ rozhodnutí původního žalovaného ve věci stanovení daně. Podle krajského soudu přitom

při posouzení toho, zda lze vrátit přeplatek, je rozhodující stav v době vydání rozhodnutí správce daně.

K námitce stěžovatele, že původní žalovaný byl povinen rozhodnout o žádosti o vrácení přeplatku tak, že jí vyhová v nesporné části a zamítne v části, v níž ji považuje za nedůvodnou, krajský soud uvedl, že stěžovatel se svou žádostí ze dne 14. 2. 2011 domáhal vrácení přeplatku ve výši 150 985 Kč. Ve výroku rozhodnutí o přeplatku ze dne 19. 4. 2011 je pak mj. uvedeno „rozhodl na základě žádosti výše uvedeného daňového subjektu o vrácení přeplatku doručeného správci daně dne 14. 2. 2011, takto: Požadavku na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 150 985 Kč se nevyhovuje“. Správce daně proto podle názoru krajského soudu rozhodl o celém předmětu řízení, který byl vymezen stěžovatelem požadovanou částkou dle jeho žádosti doručené správci daně dne 14. 2. 2011 a svým rozhodnutím vyčerpal celý návrh stěžovatele. Krajský soud proto neshledal ani tuto žalobní námitku důvodnou.

Stěžovatel rovněž namítal, že žalovaný popírá aplikaci § 143 odst. 5 daňového řádu ve vztahu k splatnosti dodatečně vyměřené daně, čímž v praxi zavádí dvojí účinky práva na typově stejné případy a tím i diskriminaci jedné skupiny osob ve vztahu ke skupině jiné. K tomu krajský soud uvedl, že platební výměry na dodatečné vyměření daně byly vydány v roce 2007. Bylo proto třeba vycházet z platné a účinné právní úpravy v roce 2007, tj. zákona o správě daní a poplatků. Daň byla splatná ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení platebního výměru (§ 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), aniž by platební výměr musel nabýt právní moci. Dle § 264 odst. 2 daňového řádu, věty první, právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány. Krajský soud tak nenašel oporu pro výklad, že by se v důsledku zrušení rozhodnutí původního žalovaného soudem použil institut náhradní splatnosti daně ve lhůtě 15 dnů od právní moci dodatečného platebního výměru (§ 143 odst. 5 daňového řádu). Dle krajského soudu jen ze skutečnosti, že v důsledku nabytí účinnosti daňového řádu došlo ke změně úpravy splatnosti daně, nelze dovodit, že by v projednávané věci docházelo k protiústavní diskriminaci.

III.

Kasační stížnost stěžovatele

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodů, které podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatel uvedl, že na základě pravomocného rozhodnutí správce daně ze dne 31. 1. 2011, č. j. 2050/11/333970707228, mu bylo prominuto penále ve výši 150 985 Kč, čímž mu vznikl nárok na jeho vrácení. Správce daně však stěžovateli toto penále nevrátil a své rozhodnutí dostatečně neodůvodnil. Stěžovatel má za to, že již z prominutí penále v konkrétní výši správcem daně je zřejmé, že stěžovatel má nárok na vyplacení částky představující penále. To by neplatilo pouze v případě, že by stěžovatel měl jinou neuhrazenou povinnost, proti které by se předmětná částka započítala, ale nic takového původní žalovaný ani netvrdil.

Stěžovatel namítl, že z předmětných rozhodnutí správce daně nelze dovodit, jakým způsobem rozsudky krajského soudu ovlivnily výši přeplatku daně. Krajský soud dospěl k závěru, že z konstatování: „Dále výši vratitelného přeplatku ovlivnily rozsudky Krajského soudu v Brně, kterými byla zrušena rozhodnutí o odvolání (viz popis řízení uvedený níže a vzrostla tak částka doměřené daně o 14 157 Kč, s čímž současně vzrostlo i příslušenství daně o

pokračování

2582 Kč. *Naopak platba ze dne 29. 10. 2010 (3571 Kč) vratitelný přeplatek zvýšila (150 985 – 14 157 - 2582 + 3571 = 137 817).*“ je tuto skutečnost možné dovodit, protože krajský soud vyslovil názor, že správce daně musel vycházet z rozhodnutí, která byla v době jejich rozhodování vykonatelná, přičemž své závěry dále rozvedl. Tyto úvahy podle stěžovatele nicméně měly být uvedeny v prvostupňovém rozhodnutí o vrácení přeplatku a v rozhodnutí o odvolání tak, aby se s nimi adresát mohl seznámit a přijmout jim odpovídající rozhodnutí. Podle názoru stěžovatele každé správní rozhodnutí musí být odůvodněno tak, aby adresát rozhodnutí byl srozumitelným způsobem seznámen s jeho důvody. Jestliže důvody rozhodnutí nejsou jednoznačně uvedeny, rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Krajský soud pak není povolán k tomu, aby zhojoval vady rozhodnutí a vysvětloval, co nejasnou větou správní orgány „asi“ myslely.

Stěžovatel namítal, že správní orgány měly rozhodnout tak, že žádosti vyhovějí v nesporné části a zamítnou ji v části, ve které ji považují za nedůvodnou. Krajský soud uvedl, že *„správce daně rozhodl o celém předmětu řízení, který byl vymezen žalobcem požadovanou částkou dle jeho žádosti“*. S tímto názorem nelze dle názoru stěžovatele souhlasit. Stěžovatel ve své žádosti jasně definoval, z jakého důvodu žádá o vrácení přeplatku. Zamítl-li správce daně jeho žádost, konstatoval tím, že nárok stěžovatele považuje za nedůvodný co do důvodu i výše.

Stěžovatel dále poukazoval na skutečnost, že od 1. 1. 2011 platí § 143 odst. 5 daňového řádu: *„Je-li doměřená daň vyšší než daň dodatečně tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň doměřená z moci úřední.“* Podle názoru stěžovatele postupoval správce daně formalisticky, když rozhodoval pouze dle přechodných ustanovení k daňovému řádu a nezohlednil skutečnost, že v projednávané věci jde o daňovou povinnost z let 2004 a 2005 za situace, kdy samotné řízení trvalo od roku 2007. V předmětné věci bylo nutné posoudit všechny okolnosti případu, zejména skutečnost, že daňové řízení trvalo po takto dlouhou dobu, ve věci rozhodoval krajský soud i Nejvyšší správní soud a stěžovatel byl po celou dobu v nejistotě, jak celé řízení skončí, přičemž ve věci vznikly nedůvodné průtahy, čímž bylo porušeno právo stěžovatele na spravedlivý proces.

Na základě shora uvedeného stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti námitky stěžovatele odmítl. Žalobou napadené rozhodnutí dle jeho názoru není nepřezkoumatelné, neboť původní žalovaný srozumitelným způsobem popsal, jakým způsobem rozsudky krajského soudu ovlivnily výši uplatňovaného nároku stěžovatele na vrácení DPH. O odvolání proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům bylo rozhodnuto dne 20. 5. 2008 tak, že dodatečně vyměřená daň za 2. čtvrtletí 2005 byla snížena o 11 218 Kč a za 4. čtvrtletí 2005 o 2939 Kč. Rozsudky krajského soudu byla tato rozhodnutí zrušena. Z tohoto důvodu doměřená daň vzrostla o 14 157 Kč, čímž současně vzrostlo i příslušenství daně o 2582 Kč. Původní žalovaný tedy vycházel z platebních výměrů, které byly v době rozhodování vykonatelné (§ 32 odst. 13 a § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků). Odvolání podané stěžovatelem přitom nemělo vliv na splatnost dodatečně vyměřené daně, neboť nemělo

odkladný účinek. Stěžovatelem požadovaný přeplatek 150 985 Kč byl tedy snížen o 14 157 Kč a 2582 Kč. K této částce pak byla připočtena platba stěžovatele ve výši 3 571 Kč. Výsledná částka přeplatku ve výši 137 817 Kč byla stěžovateli vrácena rozhodnutím ze dne 28. 3. 2011, č. j. 5800/11/333970707228. Námitky směřující proti výši vráceného přeplatku měl tedy stěžovatel uplatnit právě proti tomuto rozhodnutí.

Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že platební výměry na dodatečně vyměřenou daň z přidané hodnoty za předmětná zdaňovací období byly vydány v roce 2007. Vyměřená daň tedy byla splatná do 30 dnů od doručení platebních výměrů ve smyslu § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, aniž by platební výměry musely nabýt právní moci. Přitom dle § 264 odst. 2 daňového řádu právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány. Rozsudky krajského soudu byla zrušena jen rozhodnutí původního žalovaného, ale nikoliv dodatečné platební výměry a dodatečně vyměřená DPH za předmětná zdaňovací období tak byla splatná do 30 dnů ode dne doručení platebních výměrů. Tuto skutečnost nezměnil ani nový daňový řád, jehož přijetím nedošlo ke změně splatnosti platebních výměrů vydaných v roce 2007.

Existující splatnost daně dle staré a nové právní úpravy nezakládá dle názoru žalovaného nerovnost daňových subjektů v tom směru, že by docházelo k jejich diskriminaci. Daňové subjekty původní právní úpravu znaly a musely ji akceptovat; tj. musely akceptovat, že daň je splatná, aniž platební výměr nabyl právní moci. Aplikace § 264 odst. 2 daňového řádu je odůvodněna i zájmem na tom, aby částky odpovídající uhrazeným daňovým povinnostem nemusely být daňovým subjektům vráceny zpět s možným rizikem jejich následného neuhrazení v případě negativního rozhodnutí o odvolání, příp. zániku daňového subjektu, jeho insolvence či nedostatku finančních prostředků.

V žalobě stěžovatel brojil proti nerovnosti, která dle jeho názoru spočívala v tom, že vedle sebe existují dvě skupiny plátců s odlišnými platebními podmínkami. Tuto námitku ovšem dle žalovaného krajský soud řádně vypořádal, což ostatně nerozporuje ani stěžovatel, když na str. 5 kasační stížnosti uvádí: *„Krajský soud se důkladně zabýval otázkou ústavnosti postupu žalovaného. Ve svém rozsudku se ale zaměřil pouze na posouzení, zda je na místě, že pro různé skupiny daňových subjektů existují různá práva a povinnosti. V tomto ohledu lze s rozhodnutím Krajského soudu v Brně plně souhlasit.“*

V.

Hodnocení Nejvyššího správního soudu

Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

pokračování

Předmětem přezkumu je v této věci rozhodnutí o zamítnutí vrácení přeplatku ve smyslu § 155 odst. 2 daňového řádu (vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel žádal o vrácení přeplatku vzniklého rozhodnutím o prominutí daně vydaným již za účinnosti nového daňového řádu – viz § 264 odst. 10 daňového řádu). Při 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.

V první řadě vyhodnotil Nejvyšší správní soud jako nedůvodnou kasační námitku stěžovatele vytykající nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně a původního žalovaného. S touto námitkou se podrobně a správně vypořádal již krajský soud v napadeném rozsudku, kasační soud se s jeho hodnocením rozhodnutí správních orgánů jako přezkoumatelných ztotožňuje a pro stručnost na posouzení krajského soudu v napadeném rozsudku odkazuje. Závěry krajského soudu mají oporu v obsahu rozhodnutí správce daně a původního žalovaného, když původní žalovaný srozumitelným způsobem vyložil, že stěžovatelem požadovaný přeplatek byl stěžovateli vrácen na základě žádosti stěžovatele již předcházejícím rozhodnutím správce daně ze dne 28. 3. 2011, proto jeho žádosti ze dne 14. 2. 2011 nemohlo být vyhověno. Krajský soud podle názoru zdejšího soudu nijak údajné vady rozhodnutí správních orgánů, jak se stěžovatel domnívá, nezhojoval. Krajským soudem uváděné skutečnosti plynou již z podrobného odůvodnění napadeného rozhodnutí původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13298/11-1303-703609.

Při přezkumu napadeného rozsudku je především třeba uvést, že rozhodnutím ze dne 28. 3. 2011, č. j. 5800/11/333970707228, správce daně stěžovateli vrátil přeplatek, který mu vznikl z důvodu prominutí daňového příslušenství na dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí roku 2005, ve výši 137 817 Kč.

Správce daně dovodil, že dodatečné platební výměry jsou nadále vykonatelné, neboť nebyly zrušeny rozsudky krajského soudu z října 2010 a daň zaplacenou stěžovatelem proto nelze považovat za vratitelný přeplatek dle § 154 daňového řádu. Toto rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 31. 3. 2011 a stěžovatel proti němu podal odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13297/11-1303-703609.

Správní orgány obou stupňů při tomto prvním rozhodování o vrácení přeplatku vyšly ze skutečnosti, že stěžovateli bylo rozhodnutím ze dne 31. 1. 2011 prominuto penále ve výši 150 985 Kč. V době rozhodování správce daně, tj. dne 28. 3. 2011, přitom byly podle názoru finančních orgánů platné a vykonatelné předmětné platební výměry, neboť rozhodnutí původního žalovaného, kterými byla snížena dodatečně vyměřená daň o částku 11 218 Kč za 2. čtvrtletí roku 2005 a za 4. čtvrtletí roku 2005 o 2 939 Kč, byly zrušeny rozsudky krajského soudu z října 2010. V důsledku zrušení uvedených rozhodnutí původního žalovaného krajským soudem tedy podle finančních orgánů vzrostla částka původně doměřené daně zrušenými rozhodnutími původního žalovaného o celkem

14 157 Kč (11 218 Kč + 2939 Kč). Zohlednit však oproti tomu bylo třeba platbu stěžovatele ze dne 29. 10. 2010 ve výši 3571 Kč. Od stěžovatelem požadovaného přeplatku představujícího prominuté penále ve výši 150 985 Kč tedy bylo třeba v době rozhodování správce daně podle jeho názoru odečíst jednak shora uvedenou částku 14 157 Kč a dále částku 2582 Kč (tato částka představovala částku, o kterou vzrostlo příslušenství daně, neboť nebylo možné podle jeho názoru vycházet z rozhodnutí původního žalovaného zrušených krajským soudem, kterými byla daňová povinnost stěžovatele snížena), výsledná částka činila 134 246 Kč. K této částce pak naopak bylo nutné připočítat platbu stěžovatele ze dne 29. 10. 2010 ve výši 3571 Kč, takže celková částka přeplatku činila stěžovateli vrácených 137 817 Kč.

Proti rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2011 stěžovatel podal odvolání, o kterém rozhodl původní žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13297/11-1303-703609, kterým odvolání stěžovatele zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

Proti rozhodnutí původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13297/11-1303-703609, stěžovatel žalobu nepodal a jeho závěry nenapadl.

Nosnými důvody nyní napadených rozhodnutí správce daně a původního žalovaného však byly důvody zcela jiné než uvedené v rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2011 a rozhodnutí původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13297/11-1303-703609. Je to pouze skutečnost, že stěžovateli již byl vratitelný přeplatek na základě rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2011 ve spojení s rozhodnutím původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13297/11-1303-703609, vrácen.

Námítky stěžovatele však podle svého obsahu směřují výhradně proti důvodům správní žalobou nenapadených rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2011, č. j. 5800/11/333970707228, a původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13297/11-1303-703609. Jde tedy o námítky, kterými měl stěžovatel správně argumentovat v řízení proti rozhodnutí o své první žádosti ze dne 7. 2. 2011 a nikoliv proti nyní napadeným rozhodnutím vydaným na podkladě jeho žádosti ze dne 14. 2. 2011, která jsou opřena o jiné rozhodovací důvody vycházející ze zcela jiného skutkového stavu než rozhodnutí předchozí.

Uvedené se týká konkrétně námitek stěžovatele v žalobě i kasační stížnosti proti závěrům původního žalovaného a krajského soudu o tom, že správce daně musel při rozhodování o vrácení přeplatku vycházet z rozhodnutí finančních orgánů (platebních výměrů a rozhodnutí o odvolání), která byla v době jejich rozhodování o přeplatku vykonatelná. V nyní vedeném řízení tedy již tyto závěry závazně ani přezkoumávat nelze, neboť se týkají jiného řízení a jiných rozhodnutí finančních orgánů, než která stěžovatel napadl v nyní projednávané věci. Totéž platí o žalobních i kasačních námitkách stěžovatele týkajících se aplikace § 143 odst. 5 daňového řádu, resp. přechodného ustanovení § 264 odst. 2 daňového řádu. Jiné námítky pak stěžovatel nevznesl.

Stěžovatel však zjevně mezi oběma výše uvedenými řízeními nerozlišuje, neboť jeho žalobní i kasační námítky nesměřují vůči závěrům nyní napadených rozhodnutí správce daně a původního žalovaného o neexistenci přeplatku z důvodu jeho vrácení výše označenými rozhodnutími správce daně a původního žalovaného. Stěžovatel zejména např. nenamítá nesprávnost závěru původního žalovaného, že přeplatek mu nelze vrátit proto, že mu již byl vrácen předchozími rozhodnutími, stěžovatel ani netvrdí případnou možnou

pokračování

existenci přeplatku z jiných důvodů než na základě rozhodnutí ze dne 31. 1. 2011 o prominutí penále.

Je přitom nepochybné, že stěžovatel žalobou hodlal napadnout právě rozhodnutí původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13298/11-1303-703609, jehož zrušení se výslovně domáhá v petitu žaloby, toto rozhodnutí jako žalobou napadené uvádí i v jejím záhlaví a připojil je také k žalobě. V obsahu žaloby pak správně uvádí, že tímto rozhodnutím bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí správce daně ze dne 19. 4. 2011, č. j. 18558/11/333970707228. Je přitom výlučně v rukou stěžovatele jako žalobce jaké správní rozhodnutí žalobou napadne a jakou žalobní argumentaci zvolí.

Pouze pro úplnost a nad rámec důvodů tohoto rozhodnutí lze také uvést, že by pokud snad chtěl stěžovatel svoji žalobu doplnit o nové žalobní body, mohl tak učinit (obdobně jako v případě odstranění vad žaloby, které však zdejší soud neshledal) pouze ve dvouměsíční lhůtě pro její podání (§ 71 odst. 2 s. ř. s. ve spojení § 72 odst. 1 s. ř. s.), přičemž zmeškání této lhůty nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že nyní napadené rozhodnutí žalovaného bylo stěžovateli doručeno dne 2. 11. 2011, jak plyne z dodacího razítka zástupce stěžovatele na tomto rozhodnutí a tvrzení v žalobě, „zbavil“ se stěžovatel možnosti případného doplnění žaloby po jejím podání tím, že žalobu podal v poslední den uvedené dvouměsíční lhůty, tj. dne 2. 1. 2012.

Za tohoto stavu je tak již z výše uvedeného zřejmá zjevná nedůvodnost žalobních i kasačních námitek stěžovatele, které směřují do jiného řízení a jiných rozhodnutí finančních orgánů a míjí se rozhodovacími důvody správce daně a původního žalovaného v nyní projednávané věci. Soudy ve správním soudnictví přitom přirozeně mohou podrobit přezkumu pouze rozhodnutí, které je správní žalobou napadeno, a nikoliv rozhodnutí jiné (§ 65 a násl. s. ř. s.). Není přitom naprosto na místě, aby soud za stěžovatele spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci stěžovatelova advokáta (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 – 78).

Krajský soud ostatně na výše uvedené skutečnosti, které je třeba považovat za nosné důvody krajského soudu pro zamítnutí žaloby stěžovatele, správně poukázal na str. 6 a 7 napadeného rozsudku. Jestliže se pak krajský soud nad rámec těchto stěžejních důvodů přesto věcně námitkami stěžovatele zabýval, aniž by s ohledem na shora uvedené mohly mít jakýkoli vliv na výsledek sporu, nemůže to mít za následek nezákonnost jeho rozhodnutí.

Na závěr zbývá pro úplnost uvést, že nedůvodná je rovněž námitka stěžovatele, že správce daně nerozhodl o celém předmětu jeho žádosti, neboť stěžovatel opět v této námitce přehlíží, že žalobou se domáhal přezkumu rozhodnutí původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13298/11-1303-703609, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí správce daně ze dne 19. 4. 2011, č. j. 18558/11/333970707228, kterým nebylo vyhověno požadavku stěžovatele na vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 150 985 Kč, neboť po vrácení přeplatku na základě rozhodnutí správce daně ze dne 28. 3. 2011, č. j. 5800/11/333970707228, ve spojení s rozhodnutím původního žalovaného ze dne 31. 10. 2011, č. j. 13297/11-1303-703609, již správce daně dle svého závěru žádný přeplatek neevidoval. Zdejší soud se tedy ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že i v nyní posuzované věci bylo rozhodnuto o celém předmětu řízení.

Lze proto uzavřít, že krajský soud po skutkové i právní stránce věc správně posoudil, se všemi žalobními body (včetně námitek, jež ani nemusely být předmětem jeho posouzení) se vypořádal, když uvedl, v čem a proč spatřuje nesprávnost argumentace stěžovatele, jeho rozsudek je přesvědčivý a plně přezkoumatelný.

VI.

Závěr a náklady řízení

Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 30. ledna 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu