



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně: **Mgr. N. E.**, zastoupené JUDr. Milanem Štětinou, advokátem se sídlem Jiráskova 614/11, Česká Lípa, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2018, č. j. 55271/18/5200-10424-701962, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci ze dne 14. 11. 2019, č. j. 59 Af 11/2019 - 98,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště v České Lípě (dále jen „správce daně“) vydal dne 17. 5. 2017 dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014, č. j. 882433/17/2602-50522-507669, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 77.430 Kč a současně jí stanovil povinnost uhradit penále ve výši 15.486 Kč. Doměřená daň se týkala příjmů z nájmu ve smyslu § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, kterému správce daně částečně vyhověl a dodatečný platební výměr rozhodnutím ze dne 7. 11. 2017, č. j. 1288737/17/2602-50522-507669, změnil tak, že doměřenou daň snížil na částku 68.325 Kč a penále na částku 13.665 Kč. Proti rozhodnutí správce daně podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví

specifikovaným rozhodnutím podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu zamítl a napadené rozhodnutí potvrdil.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného se žalobkyně následně bránila žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“). Měla především za to, že neměla být označena za poplatníka daně z příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů, neboť pronajímané byty byly součástí společného jmění manželů a se svým manželem (*pozn. soudu: dnes již bývalým*) se dohodla, že tyto příjmy zdaní právě on. Bylo přitom nepodstatné, kdo sjednával nájemní smlouvy a na čí účet bylo nájemné vypláceno. Vlastnoručně podepsané dodatečné daňové přiznání za rok 2014 podal manžel žalobkyně, přičemž na jeho základě byla uhrazena daň ve výši 46.575 Kč. Správce daně se tak dle názoru žalobkyně snažil svým postupem zdanit tytéž příjmy na úkor žalobkyně podruhé. Dále namítala, že Finanční úřad pro Středočeský kraj, územní pracoviště Praha - západ, v rozporu s § 73 odst. 2 daňového řádu zastavil doměřovací řízení ve věci dodatečného platebního přiznání manžela žalobkyně, který v rozporu s dohodou učiněnou s žalobkyní vzal své dodatečné daňové přiznání zpět. Byla přesvědčena, že doměření daně nastalo v souladu s § 144 daňového řádu tzv. „fikcí rozhodnutí“. Žalobkyně shrnula, že daň již byla přiznána jedním z manželů a zpětvzetí dodatečného daňového přiznání provedené jejím manželem bylo neúčinné. Příjem proto nelze zdanit podruhé. Žalobkyně dále namítala další procesní pochybení, kterých se daňové orgány při doměření daně měly dopustit. Především měla být zkrácena na svých právech tím, že nebyla seznámena s hodnocením důkazů před projednáním zprávy o daňové kontrole, nebylo jí během výslechu umožněno klást svědkovi otázky a ani jí nebyla dána možnost nahlédnout v rámci odvolacího řízení do spisu.

[3] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Úvodem se zabýval výkladem § 9 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který dle jeho názoru nestanoví kritéria k určení toho z manželů, kterému bude daň doměřena. V nyní posuzovaném případě bylo potřeba postavit najisto, zda byla předmětná daň doměřena manželu žalobkyně a zda žalovaný nepostupoval v rozporu se zákonem, doměřil-li nepřiznanou daň žalobkyni. Soud konstatoval, že podle zjištěných informací od Finančního úřadu pro Středočeský kraj nebyly příjmy z nájmu manželem žalobkyně zdaněny. Na základě dodatečného daňového přiznání podaného dne 25. 4. 2016 nebyla manželovi žalobkyně daň doměřena, neboť dané doměřovací řízení bylo Finančním úřadem pro Středočeský kraj kvůli zpětvzetí dodatečného daňového přiznání zastaveno. K námitkám žalobkyně ohledně postupu Finančního úřadu pro Středočeský kraj soud uvedl, že nejsou důvodné, neboť není oprávněn v této věci přezkoumávat postup daňového orgánu v daňovém řízení, které se netýká přímo žalobkyně. Správce daně ani žalovaný nemohli postup Finančního úřadu pro Středočeský kraj nijak ovlivnit. Pro danou věc je pouze relevantní, že manželovi žalobkyně nebyla daň vyměřena ani doměřena a tyto příjmy jí nebyly zdaněny. Otázka souladu zpětvzetí dodatečného daňového přiznání s daňovým řádem tak není pro posouzení žaloby podstatná, a soud se jí proto nezabýval. Soud dále dospěl k závěru, že daňové orgány dostatečně odůvodnily, proč doměřily daň právě žalobkyni, která měla k dosaženým příjmům z nájmu daleko těsnější vztah. Daňové orgány taktéž dostatečně zdůvodnily, proč se přiklonily ke skutkové verzi popsané manželem žalobkyně, která koresponduje s dalšími důkazními prostředky a okolnostmi podání jeho dodatečného daňového přiznání. Taktéž měl za to, že žalovaný se adekvátně vypořádal s námitkou

pokračování

žalobkyně, že daň již byla za jejího manžela zaplacená. Jelikož nebyla manželů žalobkyně vyměřena či doměřena daň z příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů, nemohla být jeho jménem učiněna platba předepsané daně, jednalo se o pouhý přeplatek. Skutečnost, že dodatečné daňové přiznání fakticky podepsal manžel žalobkyně, nepovažoval pro danou věc za relevantní.

[4] Soud byl dále toho názoru, že žalobkyně nebyla zkrácena na svém právu pokládat svědku při výslechu otázky. Svými dotazy, které se netýkaly předmětu řízení, se sama připravila o možnost pokládat svědkovi další otázky. Žalobkyně nemohla být zkrácena ani tím, že jí nebyly zpřístupněny dokumenty týkající se jiného daňového subjektu, ačkoliv se jednalo o jejího manžela. Soud nespatořoval procesní pochybení ani v tom, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí před sjednaným termínem nahlížení do spisu.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a další vyjádření stěžovatelky

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Nejprve uvedla, že daň, kterou uhradila ze svých vlastních příjmů po zúžení společného jmění manželů, již byla dříve zaplacená na základě dodatečného daňového přiznání jejího manžela. Daňové orgány proto nemohou požadovat úhradu této daně znovu. Tuto skutečnost krajský soud ani nijak nerozporoval. Stěžovatelka namítá, že soud zcela ignoroval, že daň byla přiznána a zaplacená. Zabýval se pouze tím, že daň nebyla vyměřena. Daň se má však s poukazem na § 9 odst. 2 zákona o daních z příjmů vyměřit pouze tehdy, pokud nebyla přiznána. Stěžovatelka se dále brání proti závěrům krajského soudu týkajícím se postupu Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Krajský soud se dle jejího názoru nezabýval její námitkou, že postup Finančního úřadu pro Středočeský kraj byl nezákonný, neboť zpětvzetí dodatečného daňového přiznání bylo v rozporu s § 73 odst. 4 daňového řádu. Pokud by se touto námitkou zabýval, musel by nutně dospět ke stejnému závěru, což muselo nutně způsobit i nezákonné vyměření daně v neprospěch stěžovatelky. Postup správce daně je totiž odvozen od postupu Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Závěrem stěžovatelka odmítla názor krajského soudu, že nárok na zaplacení finančních prostředků může stěžovatelka po svém manželovi vymáhat, neboť netuší, jak bylo se zaplacenou daní naloženo.

[7] Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry učiněnými krajským soudem. Stěžovatelka se podle něj mylí, pokud se domnívá, že se v případě podání dodatečného daňového přiznání daň již nedoměřuje, neboť podáním dodatečného daňového přiznání se doměřovací řízení teprve zahajuje a daň je stanovena až dodatečným platebním výměrem. Do této doby představuje případná úhrada tvrzené daně přeplatek. Z provedeného dokazování přitom vyplynulo, že manželé E. nedosáhli shody v tom, kdo předmětné příjmy z nájmu zdaní. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka měla k předmětným příjmům těsnější vazby, bylo na místě požadovat zdanění příjmu po ní, neboť § 9 odst. 2 zákona o daních z příjmů nezavazuje správce daně k doměření daně konkrétnímu z manželů. Žalovaný podtrhl, že manželů stěžovatelky byla vyměřena daň pouze na základě jeho řádného daňového přiznání ze dne 2. 4. 2015. Řízení o doměření daně bylo

kvůli zpětvzetí dodatečného daňového přiznání pravomocně zastaveno, neboť manžel stěžovatelky během výslechu prohlásil, že jeho podání považuje za podvod.

[8] Stěžovatelka ve své replice trvala na tom, že celá záležitost vznikla protiprávním jednáním Finančního úřadu pro Středočeský kraj, neboť zákon neumožňuje vzít zpět daňové přiznání a finanční úřad nemůže takovéto řízení zastavit. Dále uvedla, že příjmy z nájmu sloužily k úhradě společných věcí (společné rodinné dovolené) i výlučných dluhů jejího manžela. V této souvislosti odkázala na § 709 občanského zákoníku. Dále trvá na tom, že jí nebyl umožněn řádný výslech jejího manžela, který účelově měnil svá vyjádření. Skutečnost, že její manžel podepsal dodatečné daňové přiznání, jasně dokazuje jeho vůli jej podat a daň doplatit. Závěrem opět zopakovala, že daň zaplatila dvakrát.

[9] Následně, během probíhající řízení o kasační stížnosti, stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu předložila rozsudek Okresního soudu Praha - západ ze dne 29. 6. 2021, č. j. 4 C 112/2020 - 32, který nabyt právní moci dne 25. 8. 2021. Z předloženého rozsudku vyplývá, že manžel stěžovatelky je povinen stěžovatelce zaplatit částku 46.575 Kč včetně úroků z prodlení. Okresní soud Praha - západ v rozsudku ze dne 29. 6. 2021 konstatoval, že stěžovatelka uhradila výlučně jeho dluh na dani, čímž se na její úkor bezdůvodně obohatil.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud úvodem konstatuje, že k námitkám stěžovatelky, které uvedla v reakci na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti ve své replice a které se týkají toho, co vše bylo placeno z příjmů z nájmu, a dále výslechu jejího manžela, nemůže jako k řádně podaným kasačním námitkám přihlédnout. Kasační stížnost je ve smyslu § 102 s. ř. s. opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví a musí tedy kvalifikovaným způsobem zpochybňovat právě rozhodnutí, proti němuž byla podána. Aby tedy byla kasační námitka způsobilá k projednání, musí se vztahovat nikoli k napadenému správnímu rozhodnutí, ale k rozhodnutí soudu. Stěžovatelka pouze v obecné rovině namítala, že příjmy z nájmu sloužily k úhradě nákladů obou manželů a že jí nebyl umožněn řádný výslech jejího manžela. V této souvislosti ovšem nijak nerozporovala závěry krajského soudu, který se k těmto otázkám vyjádřil v odstavcích [29], [31] a [32]. Proto Nejvyšší správní soud nebude ve svém rozhodnutí tyto otázky přezkoumávat.

[13] Soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatelky, v níž zpochybňuje postup Finančního úřadu pro Středočeský kraj. Ten konkrétně spočíval ve vydání rozhodnutí ze dne 13. 6. 2016, č. j. 3087749/16/2102-51521-200116, kterým zastavil doměřovací řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob

pokračování

manželem stěžovatelky. Zodpovězení této otázky má význam i pro následné vypořádání námitky stěžovatelky ohledně toho, zda byla daň již dříve přiznána a zaplácena. Nejvyšší správní soud nepovažuje tuto námitku za důvodnou a konstatuje, že krajský soud postupoval správně, pokud se zákonností postupu Finančního úřadu pro Středočeský kraj v nyní projednávané věci nezabýval, neboť tato věc se týkala jiného daňového subjektu a odlišného řízení. Správně též uvedl, že pro daňové orgány byla relevantní pouze ta skutečnost, že manželku stěžovatelky nebyla doměřena předmětná daň.

[14] Podle § 99 odst. 1 věty první daňového řádu *[v]yskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán* (zvýrazněno soudem). Vázanost je tedy podmíněna existencí rozhodnutí, které je 1. pravomocné, 2. vydané orgánem veřejné moci, který je k řešení otázky příslušný, a 3. které na danou otázku vskutku odpovědělo. V souladu se zásadou presumpce správnosti jsou orgány finanční správy dle § 99 odst. 1 daňového řádu vázány pravomocnými rozhodnutími orgánů veřejné moci. Stejně tak soudy při rozhodování musí dle § 52 odst. 2 s. ř. s. vycházet z existujícího rozhodnutí týkající se případné předběžné otázky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2020, č. j. 8 Afs 205/2018 - 59).

[15] Jak vyplývá z výše uvedeného, daňové orgány a ani krajský soud se nemohly v nyní projednávané věci zabývat tím, zda byl postup Finančního úřadu pro Středočeský kraj v souladu se zákonem. Naopak bylo nutné respektovat jeho pravomocné rozhodnutí, protože právní moc rozhodnutí vyjadřuje jeho závaznost a nezměnitelnost. Následný přezkum pravomocného rozhodnutí správce daně je možný pouze za pomoci mimořádných opravných či dozorčích prostředků upravených zákonem. Do doby, než se tak případně stane, je správce daně rozhodnutím Finančního úřadu pro Středočeský kraj vázán.

[16] Soud dále uvádí, že k použití mimořádných opravných či dozorčích prostředků nebyl příslušný správce daně stěžovatelky, nýbrž přímo Finanční úřad pro Středočeský kraj, resp. jeho nadřízený správce daně, kterým je žalovaný. Ze správního spisu, resp. z komunikace s Finančním úřadem pro Středočeský kraj nevyplývá, že by bylo přistoupeno k použití mimořádných opravných či dozorčích prostředků. Pro posouzení souladu pravomocného rozhodnutí se zákonem je přitom nejvhodnějším prostředkem institut přezkumného řízení (§ 121 a násl. daňového řádu). Je ovšem pravdou, že správce daně mohl přezkum pravomocného rozhodnutí iniciovat (srov. § 121 odst. 3 daňového řádu), což vyplývá rovněž z komentářové literatury: „*Vázanost rozhodnutím jiného orgánu veřejné moci nastává pouze v případě, že toto rozhodnutí existuje a je pravomocné. Případná zjištěná nezákonnost takového rozhodnutí správcem daně nemůže vést k jeho ignorování, pokud nebylo v předepsaném řízení zrušeno, k čemuž ostatně správce daně může v některých případech dát sám podnět. Naproti tomu správce daně nebude vázán rozhodnutím nicotným*“ (BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK K. a ŽIŠKOVÁ, M., Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, dostupné v systému ASPI, k § 99 odst. 1 daňového řádu). Správce daně však nemohl v rámci doměřovacího řízení týkajícího se stěžovatelky sám jakkoliv zpochybňovat pravomocné rozhodnutí jiného orgánu finanční správy či deklarovat jeho nezákonnost, jelikož jeho závěry pro něj byly v tomto řízení závazné. Žalovaný, který by byl oprávněn nařídit přezkoumání rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj, takové důvody podle všeho neshledal

(viz bod 55 napadeného rozhodnutí žalovaného). Nejvyšší správní soud upozorňuje, že přezkumné řízení lze zahájit pouze z moci úřední. Ačkoliv osoby zúčastněné na správě daní mohou podat podnět k jeho zahájení, není na něj právní nárok.

[17] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že by správce daně mohl v rámci vedeného řízení zpochybňovat zákonnost pravomocného rozhodnutí jiného správce daně, neboť takováto situace by bezpodmínečně vedla k popření smyslu a významu právní moci. Některé orgány veřejné moci by určité rozhodnutí považovaly za konečné a závazné, jiné by naopak jeho platnost a závaznost mohly zpochybňovat a ignorovat jej. V takovýchto podmínkách by nebylo zřejmé, co je v souladu se zákonem a co naopak ne. Názor stěžovatelky není s ohledem na zásadu právní jistoty a ochrany dobré víry v právním státě akceptovatelný.

[18] Stěžovatelka dále namítala, že daň již byla jejím manželem dříve přiznána a zaplacená. Podle § 9 odst. 2 zákona o daních z příjmu je možné dle jejího názoru daň vyměřit pouze v případě, pokud nebyla dříve přiznána. V této souvislosti soud navazuje na vypořádání předchozí námítky. Je zřejmé, že řízení o dodatečném daňovém přiznání jejího manžela bylo pravomocně zastaveno, ať už byla jeho vůle při podání dodatečného daňového přiznání jakákoliv. Jestliže toto doměřovací řízení bylo pravomocně zastaveno, nemohl být logicky vyhotoven dodatečný platební výměr. Ten se podle § 144 odst. 1 daňového řádu vyhotovuje i za situace, při které se doměřená daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem. V tomto případě se nemusí daňovému subjektu dodatečný platební výměr oznamovat a postačí jej pouze založit do spisu. Doměřená daň je následně podle § 143 odst. 2 daňového řádu zavedena do evidence daní. Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že daň je možné vyměřit pouze v případě, kdy nebyla daň přiznána. Pokud má dojít ke vzniku povinnosti daň zaplatit, musí být doměřovací řízení vždy, bez ohledu na to, zda bylo oznámeno daňovému subjektu, zakončeno vydáním dodatečného platebního výměru.

[19] V nyní projednávané věci bylo zjištěno, že v případě manžela stěžovatelky dodatečný platební výměr vydán nebyl a daň tak nemohla být doměřena. Krajský soud nikterak nepochybil, pokud aproboval závěry daňových orgánů spočívající v tom, že manželce stěžovatelky nebyla daň doměřena, a namísto toho přistoupily k doměření daně přímo u stěžovatelky, která měla k příjmům z nájmu mnohem těsnější vztah. Krajský soud taktéž správně uvedl, že daň nemohla být zaplacená dvakrát. Částka ve výši 46.575 Kč, která byla zaplacená na daňový účet manžela stěžovatelky, byla pouhým přeplatkem na dani, neboť mu nebyla žádná daň z příjmů podle § 9 zákona o dani z příjmů doměřena.

[20] V poslední námitce stěžovatelka odmítla údajný názor krajského soudu, že nárok na zaplacení finančních prostředků může stěžovatelka po svém bývalém manželovi vymáhat. Tato námitka je nedůvodná již jen proto, že krajský soud v napadeném rozsudku nic takového neuvedl a otázkou vzájemného vypořádání manželů se nezabýval. Nejvyšší správní soud na tomto místě nicméně dodává, že podle rozsudku Okresního soudu Praha - západ ze dne 29. 6. 2021 stěžovatelka zaplacené finanční prostředky ve prospěch svého manžela požadovala vrátit zpět a skutečně se na něm domohla vrácení předmětné částky 46.575 Kč, o kterou se měl její manžel bezdůvodně obohatit. I tato skutečnost dokládá, že stěžovatelka nezaplatila daň dvakrát.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[21] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s. zamítl.

[22] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému náklady nevznikly, proto soud ani jednomu náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. března 2022

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu