

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce Tomáše Langáška a soudkyně Veroniky Juřičkové v právní věci žalobkyně: **BOCHEMIE a. s.**, sídlem Lidická 326, Bohumín, zastoupené Mgr. Pavlou Koukalovou, advokátkou, sídlem Podskalská 1252/24, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2018, č. j. 51889/18/5200-11433-700681, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 28. 7. 2021, č. j. 22 Af 16/2020–67,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a řízení před krajským soudem

[1] Žalobkyně požádala dne 29. 11. 2017 u Specializovaného finančního úřadu (správce daně) o vrácení přeplatku dle § 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Uvedla, že dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob (DPPO) za rok 2010 a daň z přidané hodnoty (DPH) za listopad 2010 byly dne 31. 3. 2015 doručeny do datové schránky jejího právního předchůdce, přestože měly být v souladu s § 41 daňového řádu doručeny zástupci tohoto subjektu. Zmocněnec žalobkyně se s výměry seznámil až při

nahlížení do spisu dne 7. 11. 2017. V důsledku tohoto nesprávného úředního postupu marně uplynula lhůta pro stanovení daně, aniž byly daně pravomocně doměřeny. V důsledku úhrady těchto daní vznikl žalobkyni dle jejího tvrzení přeplatek na obou daních.

[2] Správce daně žádosti rozhodnutím ze dne 16. 2. 2018 nevyhověl. V odůvodnění uvedl, že proti dodatečným platebním výměrům, jimiž byly daně doměřeny, nebyla podána odvolání a daně byly v plné výši právním předchůdcem žalobkyně uhrazeny. Na žalobkynině osobním daňovém účtu DPPO ani DPH nebyl ke dni podání žádosti evidován žádný vratitelný přeplatek a nevznikl ani do 60 dnů ode dne podání žádosti. Žalovaný odvolání žalobkyně zamítl a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně u Krajského soudu v Ostravě, který žalobu neshledal důvodnou a zamítl ji.

[4] Soud aproboval závěry žalovaného, týkající se postupu správce daně při doručování platebních výměrů, s důrazem na skutečnost, že právní předchůdce žalobkyně na základě jemu doručených dodatečných platebních výměrů obě daně v předepsané výši (včetně penále) ve lhůtě určené správcem daně uhradil. Tím potvrdil, že se platební výměry dostaly do jeho právní sféry a nic mu nebránilo v realizaci případné obrany proti nim.

[5] Soud konstatoval, že platební výměry jsou nadány presumpcí správnosti, a námitky žalobkyně ohledně prekluze práva vyměřit daň tak shledal nepodloženými.

[6] Zejména však soud zdůraznil, že řízení o vrácení vratitelného přeplatku zahájené na základě žádosti žalobkyně nemůže být právním nástrojem, který by vedl ke zpochybnění legitimity vydaných dodatečných platebních výměrů. Takovým řízením by mohlo být například řízení odvolací (přičemž zástupci žalobkyně nic nebránilo v podání odvolání i na základě zjištění existence dodatečných platebních výměrů při nahlížení do správního spisu dne 7. 11. 2017). S ohledem na to soud považoval za nadbytečné zabývat se detailně obsahem jednotlivých žalobních bodů, neboť neúspěch postupu žalobkyně dle jeho názoru spočíval principiálně v nepřiléhavě zvoleném právním nástroji obrany. Prostřednictvím žádosti o vrácení domnělého přeplatku nelze otevřít pravomocně ukončené doměřovací řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[8] Stěžovatelka namítá, že krajský soud se s jejími námitkami dostatečně nevypořádal a učinil nesprávné právní závěry ohledně účinnosti doručení dodatečných platebních výměrů, presumpce jejich správnosti a možnosti stěžovatelky domáhat se vrácení vratitelného přeplatku postupem dle § 155 daňového řádu.

[9] Stěžovatelka tvrdí, že k okamžiku odeslání platebních výměrů byl její právní předchůdce řádně zastoupen zmocněncem na základě plné moci, což obsáhle odůvodňuje. Nebyl tak zákonným adresátem platebních výměrů, a jejich doručení přímo jemu proto není účinným doručením. Úhradu daní nelze vykládat jako akt, kterým došlo ke zhojení nezákonného postupu správce daně ani jako projev vůle právního předchůdce stěžovatelky

nepodat proti dodatečným platebním výměrům odvolání. Stěžovatelka v žalobě vysvětlila důvody, které daňový subjekt k úhradě daní vedly.

[10] Krajský soud se v napadeném rozsudku otázkou, kdo byl zákonným adresátem dodatečných platebních výměrů, vůbec nezabýval a účinnost doručení dodatečných platebních výměrů spojil v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu a § 27 odst. 2 daňového řádu s dodáním dodatečných platebních výměrů do datové schránky právního předchůdce stěžovatelky a s uhrazením daní, aniž by tento svůj závěr jakkoliv zdůvodnil a vypořádal se se stěžovatelčinými námitkami či alespoň uvedl, podle kterých ustanovení právních předpisů postupoval.

[11] Zákonným adresátem dodatečných platebních výměrů byl zmocněnec právního předchůdce stěžovatelky, který se s nimi fakticky seznámil až při nahlížení do spisu dne 7. 11. 2017. Teprve toho dne mohlo dojít k účinnému doručení v materiálním smyslu, lhůta pro stanovení DPPO za rok 2010 a DPH za listopad 2010 tehdy ovšem již uplynula.

[12] Stěžovatelka z výše uvedených důvodů nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že platební výměry jsou nadány presumpcí správnosti. Nadto považuje odůvodnění rozsudku za vnitřně rozporné, neboť na jednu stranu soud považoval výměry za účinně doručené, a tedy jejich doručením začala běžet odvolací lhůta, na druhou stranu uvedl, že zmocněnci nic nebránilo podat odvolání i na základě zjištění existence platebních výměrů při nahlížení do spisu.

[13] Stěžovatelka dále namítá, že v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu je povinností správního orgánu i soudu přihlížet k uplynutí prekluzivní lhůty z úřední povinnosti. Závěr krajského soudu, že řízení o vrácení vratitelného přeplatku nemůže být právním nástrojem, který by vedl ke zpochybnění legitimity předmětných dodatečných platebních výměrů, tak stěžovatelka považuje za nezákonný.

[14] **Žalovaný** považuje rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný a správný. Ztotožňuje se s posouzením krajského soudu ohledně materiálního doručení platebních výměrů, což bylo prokázáno jejich uhrazením. S ohledem na uvedené žalovaný považuje za nedůvodnou i námitku týkající se prekluze práva vyměřit daň. Stěžovatelce tak nevznikl vratitelný přeplatek.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[16] Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[17] V projednávané věci je sporná otázka, zda stěžovatelce vznikl vratitelný přeplatek na dani.

[18] Stěžovatelka rozporuje závěr krajského soudu ohledně účinnosti doručení platebních výměrů a nesouhlasí ani s tím, že by k ochraně svých práv zvolila nesprávný nástroj (žádost o vrácení přeplatku).

[19] K postupu správce daně při rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku na dani dle § 154 a § 155 daňového řádu se vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 1. 2015, č. j. 5 Afs 62/2014-55, v němž uvedl, že *„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.“*

[20] V nyní projednávané věci je podstatné, zda v době rozhodování správce daně, resp. žalovaného, o vratitelném přeplatku existovala pravomocná rozhodnutí, na jejichž základě byly předepsané daně uhrazeny. Pokud by tomu tak nebylo, neexistoval by právní titul k uhrazeným platbám, a ty by tak bylo nutno posoudit jako přeplatek. Proto je nutno vyhodnotit, zda byly dodatečné platební výměry účinně doručeny. Pokud by se tak nestalo, nenabyly by právní moci.

[21] Odpověď na tuto otázku je dle Nejvyššího správního soudu kladná, a to bez ohledu na to, zda bude za takové doručení považováno doručení platebních výměrů do datové schránky právního předchůdce stěžovatelky, jak tvrdí žalovaný, či až faktické seznámení se s platebními výměry zástupcem stěžovatelky při nahlížení do spisu dne 7. 11. 2017, jak tvrdí stěžovatelka.

[22] I pokud by totiž soud přistoupil na stěžovatelčinu argumentaci, že správce daně měl platební výměry doručovat zástupci jejího právního předchůdce, nikoliv právnímu předchůdci samotnému, je zjevné, že stěžovatelčin zástupce se s platebními výměry dle jejího vlastního tvrzení seznámil nejpozději dne 7. 11. 2017 při nahlížení do spisu. Nejpozději toho dne mu tedy byly materiálně doručeny (k otázce materiálního doručení srov. žalovaným i krajským soudem zmiňovaný rozsudek ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008-73) a od toho dne nejpozději začala plynout třicetidenní lhůta pro podání odvolání proti nim. Ze správního spisu ani ze stěžovatelčiných tvrzení však neplyne, že by tak učinila. V době rozhodování správce daně o vratitelném přeplatku dne 16. 2. 2018, resp. žalovaného dne 22. 11. 2018, tak platební výměry byly bez jakékoliv pochybnosti v právní moci.

[23] Na uvedeném závěru o existenci pravomocných rozhodnutí nic nemění ani skutečnost, že stěžovatelka namítá prekluzi práva stanovit daň, tedy že daň nebyla v důsledku vad v doručování stanovena pravomocně do uplynutí lhůty pro stanovení daně.

[24] Prekluze vyměřované daně znamená právní nemožnost vyměřit daň v důsledku uplynutí času, takže případné pozdější vyměření takové daně je nezákonné. To však neznamená, že by platební výměr v důsledku prekluze vůbec nenabyl právní moci. Z nezákonnosti rozhodnutí správního orgánu (zde dodatečného platebního výměru) totiž neplyne, že by takové rozhodnutí nenabývalo právní účinky, včetně právní moci. Opačný

výklad by ostatně znamenal nemožnost domáhat se zrušení takového rozhodnutí správním soudem, neboť kasační pravomoc soudů je podmíněna právní mocí přezkoumávaných správních rozhodnutí. Tomu odpovídá i (byť později formulované) znění § 122 odst. 3 písm. c) bod 2 daňového řádu stanovujícího 3 letou lhůtu pro zahájení přezkumného řízení *z důvodu možného zrušení rozhodnutí o stanovení daně, které nabylo právní moci po uplynutí lhůty pro stanovení daně,* a to ode dne právní moci takového rozhodnutí. I rozhodnutí týkající se prekludované daně tak po doručení a marném uplynutí lhůty k podání opravného prostředku nabude právní moci.

[25] Jinými slovy, otázka prekluze je otázkou hmotněprávního posouzení zákonnosti platebního výměru. Rozhodnutí, kterým je stanovena prekludovaná daň, je nezákonné, ovšem je-li v právní moci, vyvolává právní účinky, dokud není právním řádem předpokládanými prostředky zrušeno.

[26] Judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, na niž stěžovatelka poukazuje ve své stížnosti, sice dovodila povinnost přihlížet k prekluzi z úřední povinnosti, avšak toliko při přezkoumávání správních rozhodnutí, jimiž bylo rozhodnuto o samotné daňové povinnosti. Z žádného ze stěžovatelkou odkazovaných rozhodnutí nelze dovodit právní názor, že správní orgány a soudy mají povinnost zabývat se tvrzenou prekluzí práva stanovit daň také v navazujících postupech či řízeních, tj. navzdory existenci pravomocného rozhodnutí, jímž byla daň závazně a nezměnitelně stanovena (viz totožně rozsudek ze dne 7. 10. 2021, č. j. 6 Afs 263/2020-46, k možnosti přezkoumávat zákonnost platebního výměru, jímž byla vyměřena daň, v řízení o vyrozumění o předpisu úroku z prodlení s úhradou vyměřené daně).

[27] Ve vztahu k řízení o vrácení vratitelného přeplatku z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že daňovým orgánům ani soudu nepřísluší zjišťovat, zda byl právní titul, z něhož daňový subjekt existenci přeplatku dovozuje, vydán v souladu se zákonem, tedy zkoumat splnění hmotněprávních podmínek pro vydání platebního výměru (viz rozsudek ze dne 7. 6. 2018, č. j. 7 Afs 73/2018-61). Například v rozsudku ze dne 17. 6. 2016, č. j. 4 Afs 31/2016-26, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„v řízení o žádosti dle § 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, o vrácení přeplatku vzniklého v souvislosti s opravou výše daně u pohledávky za dlužníkem v insolvenčním řízení podle § 44 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, již nelze posuzovat zákonnost těchto oprav provedených daňovým přiznáním, byla-li na jeho základě pravomocně vyměřena daň platebním výměrem podle § 140 odst. 1 daňového řádu.“* V citované věci byla sice daň doměřena platebním výměrem dle § 143 daňového řádu, není však důvod uvedené závěry obdobně neaplikovat i na nynější věc. Platební výměr dle § 140 daňového řádu sice není možné napadnout odvoláním, jedná se však o rozhodnutí, proti němuž je možno brojit ve správním soudnictví dle § 65 s. ř. s. Nesouhlas s vyměřenou daní je třeba vést tímto směrem. Nelze proto provádět věcný přezkum platebního výměru jakožto podkladového aktu ve smyslu § 75 odst. 2 s. ř. s. v řízení o vratitelném přeplatku. V nynější věci platí výše uvedené obdobně. Proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému na základě daňové kontroly je možné podat odvolání a v něm namítat jakékoliv jeho vady, včetně prekluze. Tyto námitky bylo nutno směřovat do doměřovacího (nalézacího) daňového řízení.

[28] Námitka prekluze doměřených daní vznesená stěžovatelkou tak v řízení o vratitelném přeplatku nemá místo, neboť směřuje právě proti zákonnosti dodatečných platebních výměrů.

[29] Správce daně a následně žalovaný tedy správně konstatovali, že u stěžovatelky neevidují vratitelný přeplatek, neboť zde existoval právní podklad pro zaplacení obou daní. Tento závěr krajský soud správně aproboval.

[30] Krajský soud se stěžovatelce správně pokusil vysvětlit, že zvolila nepřiléhavý nástroj obrany, pokud namísto odvolání poté, co se její zástupce seznámil s dotčenými platebními výměry, v němž by namítala právě uplynutí lhůty pro stanovení daně v důsledku nesprávného doručování a jehož výsledkem by mohlo být zrušení uvedených platebních výměrů, zastavení doměřovacího řízení a návazně „řešení" přeplatku na dani, podala žádost o vrácení přeplatku, v níž brojila proti těmto výměrům. Lze se ztotožnit s krajským soudem, že takový postup vyznívá jako účelová snaha dosáhnout přezkumu uvedených výměrů ve chvíli, kdy uplynula lhůta k podání řádného opravného prostředku proti nim. Stěžovatelka měla k dispozici opravné prostředky proti dodatečným platebním výměrům (odvolání, případně následná správní žaloba), při jejichž posouzení by k námitce prekluze muselo být přihlédnuto, a to i bez námitky.

[31] Z výše uvedeného také vyplývá, že otázky týkající se okolností doručování platebních výměrů, které stěžovatelka v kasační stížnosti vznáší, nejsou pro danou věc rozhodné. Nepochybil proto ani krajský soud, když se nezabýval správností závěru správních orgánů, které vycházely z data nabytí právní moci počítaného od doručení platebních výměrů právnímu předchůdci stěžovatelky, nikoliv jeho zástupci.

[32] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že na projednávanou věc nelze vztáhnout závěry učiněné v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012-76. V tehdejší věci měl správce daně v pravomocně neukončeném vyměřovacím řízení aplikovat judikaturní závěry týkající se počítání běhu prekluzivní lhůty, což však neučinil. Daňový subjekt jednal v důvěře v nesprávnou výzvu správce daně, který ho vyzval k podání daňového přiznání na prekludovanou daň. Časový sled událostí pak daňovému subjektu *de facto* znemožnil podat proti platebnímu výměru odvolání a jeho zrušení v přezkumném řízení finanční orgány odmítly. Významný byl v dané věci rovněž aspekt nerovného zacházení, kdy daň z příjmu z převodu téže nemovitosti byla jednomu ze spoluvlastníků vyměřena, zatímco druhému z důvodu prekluze nikoli. Právě souhrn těchto zvláštních skutkových okolností vedl Nejvyšší správní soud k závěru, že bylo povinností správce daně k právní moci platebního výměru výjimečně nepřihlédnout, byť nebyl napaden opravnými prostředky, a uhrazenou částku vrátit jako daňový přeplatek. Tyto specifické rysy však nyní souzený případ postrádá. Nadto je zjevné, že i tehdejší závěr byl učiněn jako výjimka z pravidla, která byla odůvodněna kumulací pochybení státních orgánů.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[34] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné

náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 20. dubna 2023

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu