



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Veroniky Juříčkové, soudce zpravodaje Petra Šuránka a soudce Filipa Dienstbiera ve věci žalobce: **JUDr. J. S.**, zastoupeného advokátem Mgr. Janem Harcubou, sídlem Palackého 1327, Mladá Boleslav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 10. 2023, č. j. 3 Af 17/2021-104,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

Předcházející řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 14. 3. 2017, č. j. 1903931/17/2004-51523-106258 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční úřad“) nevyhověl žádosti žalobce dle § 155 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 4. 6. 2018 (dále jen „daňový řád“) obdržené předchozího dne o vrácení přeplatku na všech daních evidovaných u finančního úřadu. Prvostupňové rozhodnutí odůvodnil neexistencí vratitelného přeplatku, neboť přeplatek vykázaný na dani silniční ke dni 14. 3. 2017 v částce 1 049 Kč finanční úřad převedl podle § 154 odst. 2 daňového řádu na

úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) vykázaného k témuž dni v částce 131 069 Kč (a to zpětně se dnem úhrady 8. 1. 2016).

[2] Odvolání žalobce žalovaný zamítl a prvostupňové rozhodnutí potvrdil rozhodnutím ze dne 21. 5. 2018, č. j. 23384/18/5200-10423-701743 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalovaný uznal, že finanční úřad pochybil, když evidoval splatné daňové povinnosti, které žalobci nebyly prokazatelně stanoveny (finanční úřad vycházel ze stavu, jakoby žalovaný potvrdil dodatečný platební výměr na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011, ač ten byl ve skutečnosti zrušen). Finanční úřad měl žádosti žalobce vyhovět, neboť ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí měl žalobce přeplatek na dani silniční v částce 1 049 Kč a přeplatek na DPH v částce 3 008 Kč. Z podmínek vrácení vratitelného přeplatku stanovených v § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu nicméně podle žalovaného nelze dovodit, že by správce daně byl povinen vrátit přeplatek ve výši vykázané v době podání žádosti. Správce daně je oprávněn testovat existenci vratitelného přeplatku po celou dobu, než je případně vratitelný přeplatek vrácen. V mezidobí od podání žádosti do poukázání vratitelného přeplatku tak může dojít ke změně jeho výše, a to oběma směry. Při zachování částky 1 049 Kč na osobním daňovém účtu silniční daně vykazoval osobní daňový účet DPH od července roku 2017 nedoplatek (rozhodnutím žalovaného v přezkumném řízení ze dne 25. 5. 2017, č. j. 23829117/5300-22444-702525, byla žalobci doměřena DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 v částce 5 748 Kč a penále 655 Kč, k nimž nabíhal úrok z prodlení), který ke dni 8. 3. 2018 dosáhl částky 5 488 Kč. Pro žalobce bylo výhodnější nasměrování přeplatku 1 049 Kč z osobního daňového účtu silniční daně na osobní daňový účet DPH, díky čemuž byl úročen úrokem z prodlení nižší nedoplatek na DPH. Ve výsledku tak ovšem finanční úřad v době vydání napadeného rozhodnutí na osobním daňovém účtu DPH ani na osobních daňových účtech ostatních daní žalobce neevidoval přeplatek dle § 154 odst. 1 daňového řádu, a proto nebylo možné požadavku na vrácení přeplatku vyhovět.

[3] Žalobce, který brojil žalobou vedenou Městským soudem v Praze (dále jen „městský soud“) pod sp. zn. 3 Af 55/2016 proti dvěma rozhodnutím žalovaného ve věci doměření DPH za zdaňovací období 2. a 3. čtvrtletí roku 2011, 1. až 3. čtvrtletí roku 2012 a 1. až 3. čtvrtletí roku 2013, podáním ze dne 24. 7. 2018 (došlým soudu dne 26. 7. 2018) původní žalobu rozšířil o požadavek zrušení napadeného rozhodnutí ve věci nevrácení přeplatku. V rozsudku ze dne 7. 10. 2021, č. j. 3 Af 55/2016-276, městský soud výrokem II vyloučil rozšíření žaloby došlé dne 26. 7. 2018 k samostatnému projednání. Následně městský soud rozsudkem ze dne 30. 10. 2023, č. j. 3 Af 17/2021-104 (dále jen „napadený rozsudek“), žalobu zamítl jako nedůvodnou.

[4] Městský soud konstatoval, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť z jeho odůvodnění je zřejmé, na základě jakých podkladů správní orgány dospěly k jednotlivým závěrům a jakými úvahami se řídily, přičemž žalovaný se též vypořádal s odvolacími námitkami žalobce. Námitky žalobce směřující proti hodnocení podkladů pro rozhodnutí správních orgánů a vytýkající jim selektivní hodnocení důkazů, stejně jako označování rozhodnutí za nesprávná, formální, zmatečná, nepravdivá, chybná, nepřezkoumatelná, neakceptovatelná, nedostatečně věcně odůvodněná apod. jsou podle městského soudu zcela obecné a bez jakékoliv bližší konkretizace. Městský soud žádné vady neshledal.

pokračování

[5] V rámci věcného posouzení městský soud žalovanému přitakal v tom, že vratitelný přeplatek je v čase proměnlivou veličinou. Při rozhodování o vrácení přeplatku je klíčové zkoumat existenci přeplatku a jeho vratitelnost ke dni vydání rozhodnutí, což vyžaduje zohlednění i nových skutečností, jakou bylo vydání rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 5. 2017 doměřujícího žalobci DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 včetně penále a úroků z prodlení. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí tak přeplatek nejenže neexistoval (byl na osobním daňovém účtu DPH použit k úhradě nově vzniknuvšího nedoplatku), ale také obecně nebyl vratitelný právě pro existenci tentokrát již skutečného nedoplatku na osobním daňovém účtu DPH. Žalovaný tudíž nemohl zrušit rozhodnutí o přeplatku a přeplatek žalobci vrátit, neboť musel postupovat v souladu s testem vratitelnosti a zkoumat, zda byly či nebyly i nadále splněny zákonné podmínky pro vrácení přeplatku (tj. přeplatek musel vzniknout a být vratitelným). Vzhledem k tomu městský soud považoval návrh žalobce na dokazování výsledkem zaměstnanců žalovaného a finančního úřadu za nadbytečný.

II.

Obsah kasační stížnosti a dalších podání účastníků

[6] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), kasační stížnost a dožaduje se jeho zrušení spolu s napadeným a prvostupňovým rozhodnutím a vedle toho uložení i povinnosti žalovanému zaplatit mu přeplatky na DPH a na silniční dani spolu s úroky z prodlení. Namítá, že napadený rozsudek je právně nesprávný, věcně nepravdivý, obsahuje věcné a procesní vady spočívající v tom, že městský soud v napadeném rozhodnutí nevycházel z rozhodných zjištěných skutečností a navržených důkazů obdobně, jako z nich nevycházely správní orgány, přičemž někdy přímo nepřípustně opisoval argumentaci z předchozích odůvodnění rozhodnutí a vyjádření žalovaného. Napadený rozsudek podle něj nemá oporu v důkazech ve správním a soudním spise, naopak je s nimi v rozporu. Považuje jej také za nepřezkoumatelný z důvodu jeho rozpornosti, nekonkrétnosti a nesrozumitelnosti a pro nedostatek či absenci důvodů rozhodnutí. Nesouhlasí rovněž s tím, jak bylo v řízení vedeném pod sp. zn. 3 Af 55/2016 navržené rozšíření žaloby vyloučeno k samostatnému projednání a v jakém pořadí městský soud výroky učinil. Městskému soudu též vytýká neúnosnou délku řízení.

[7] Stěžovatel rovněž namítá, že městský soud se spokojil s opakováním a citací závěrů správních orgánů a provedl rekapitulaci ustanovení dotčených právních předpisů, aniž by uvedl, z jakého důvodu aplikoval tyto právní předpisy způsobem, který vedl k výslednému rozhodnutí ve věci. S navrženými důkazy se podle stěžovatele městský soud v napadeném rozsudku nijak nevypořádal. Finanční úřad přeplatek na dani silniční převedl neoprávněně na úhradu neexistujícího nedoplatku na DPH. Městský soud to nezohlednil a namísto toho jen opakuje argumentaci žalovaného o jakémsi testu vratitelnosti, který právní předpisy neznají. Stěžovatel nesouhlasí s akceptováním bezbřehého institutu vratitelného přeplatku, který žalovaný údajně stále testuje i po marném uplynutí 10 let od zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2012 a 7 let od podání žádosti o vrácení přeplatku, a to i když stěžovatel již dne 21. 3. 2016 přerušil a dne 10. 12. 2022 zcela ukončil své podnikání.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se s argumentací uvedenou v napadeném rozsudku ztotožňuje a považuje ji za příléhavou. Znovu popsal pochybení finančního úřadu s tím, že toto pochybení stěžovateli založilo právo na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný ale musel před vydáním napadeného rozhodnutí zjistit aktuální stav osobních daňových účtů stěžovatele a v případě zjištění přeplatků tyto přeplatky též podrobit testu vratitelnosti. Protože zjistil, že v té době již s ohledem na doměrek na DPH za 4. čtvrtletí roku 2012 správce daně žádný přeplatek neeviduje, nemohl žádosti stěžovatele i přes zjištěné pochybení vyhovět.

[9] Už ve vyjádření k žalobě žalovaný upozorňoval na to, že námitky stěžovatele jsou nekonkrétní, a tomu přirozeně odpovídá obecnost jejich vypořádání městským soudem. Žalovaný má tudíž za to, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, zákonný a správný, stejně jako i napadené rozhodnutí. Ostatně stejně obecné jsou i nyní uplatňované námitky v kasační stížnosti. Pokud jde o vyloučení rozšíření původní žaloby k samostatnému řízení, Nejvyšší správní soud již podle žalovaného judikoval, že spojení ani vyloučení věci nemůže vést bez dalšího k vadě řízení, i kdyby snad takový postup byl nevhodný. V nynějším případě ale o nevhodný postup nejde, neboť stěžovatel ve vyloučené části napadal odlišná rozhodnutí vydaná v samostatných řízeních. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud se předně zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem dalšího hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009-71).

[12] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost vesměs v tom, že městský soud vycházel ze závěrů žalovaného a ztotožnil se s nimi, aniž by se jednotlivě vypořádával se stěžovatelovou argumentací. V tomto směru je ovšem rozhodující, že napadený rozsudek je plně srozumitelný, je z něj patrné, z jakého skutkového stavu městský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu. Povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že by byl městský soud povinen reagovat na každou dílčí argumentaci uplatněnou v žalobě a tu obsáhle vyvrátit; jeho úkolem bylo uchopit obsah a smysl žalobní argumentace a vypořádat se s ní. Není tedy porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). Městský soud se zabýval věcnou podstatou žalobních námitek a s nezbytným odůvodněním vysvětlil, že napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem. Rozhodnutí žalovaného, s nímž se městský soud ztotožnil, je taktéž plně přezkoumatelné, neboť přesvědčivě a úplně uvádí veškerá podstatná skutková zjištění

pokračování

žalovaného i navazující právní posouzení, z nichž vyplývá, proč nemohlo být odvolání stěžovatele i přes zjištěné pochybení finančního úřadu vyhověno. S odvolacími námitkami stěžovatele se žalovaný taktéž vypořádal úměrně míře jejich (ne)konkrétnosti. Není úkolem soudu, aby nekonkrétní argumenty stěžovatele sám dotvářel či vyhledával, neboť by tím plnil funkci stěžovatelova advokáta a porušil by princip rovnosti zbraní (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Z hlediska formálních i obsahových náležitostí tedy napadený rozsudek městského soudu plně ob stojí.

[13] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani namítané vadě řízení před správními orgány či městským soudem v podobě vadného hodnocení důkazů, resp. neprovedení stěžovatelem navržených výsledků. Nutno říci, že stěžovatelovy námitky jsou (stejně jako v případě namítané nepřezkoumatelnosti) zcela nekonkrétní a není patrné, jaké důkazy měly být podle něj hodnoceny vadně (jinak) a z čeho to stěžovatel dovozuje. Při posuzování existence vratitelného přeplatku je v zásadě rozhodující zjištění, kdy stěžovatel provedl úhrady svých daňových povinností a kdy stěžovateli vznikly (staly se splatnými) nové daňové povinnosti, ať již na základě jeho daňových tvrzení, nebo na základě pravomocných rozhodnutí daňových orgánů. V daném případě tudíž nemuselo být prováděno žádné významnější dokazování a správní orgány v principu mohly vycházet z obsahu svých úředních evidencí. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byl skutkový stav zjištěn dostatečně a má oporu ve správním spise. Při zjišťování skutkového stavu v odvolacím řízení nedošlo k žádným vadám, pro které by bylo nutno přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí.

[14] To přitom platí i pro řízení před městským soudem, který sice stručně, avšak v kontextu předchozího odůvodnění pochopitelně dospěl k závěru, že výslech navržených svědků z řad zaměstnanců daňové správy je nadbytečný. Nejvyšší správní soud k tomu může pouze dodat, že stěžovatel ve svém písemném návrhu ani řádně nespecifikoval, jaká tvrzení hodlal jejich výsledkem prokazovat. Pokud snad tento výslech měl směřovat k jeho tvrzení, že nikdy za posledních 20 let neměl žádný nedoplatek na DPH, v tomto směru bylo nutné za přímé, a tedy přednostní a dostatečné důkazy považovat platební výměry na DPH a rozhodnutí vydaná v odvolacím a přezkumném řízení, jež byly součástí předloženého správního spisu; svědecké výpovědi skutečně představovaly důkaz nadbytečný.

[15] K vyloučení některých žalob proti jiným rozhodnutím k samostatnému řízení rozsudkem městského soudu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 3 Af 55/2016-276, Nejvyšší správní soud uvádí, že spojení ani vyloučení věcí (§ 39 odst. 2 s. ř. s.) skutečně nemůže bez dalšího vést k jiné vadě řízení, která má za následek nezákonnost soudního rozhodnutí, a to i pokud je snad takové spojení nevhodné (srov. rozsudky ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 15/2008-100, část IV/a, či ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015-49, bod 22). V nynějším případě nadto o nevhodnosti vůbec nelze hovořit, neboť prostřednictvím rozšiřování původně projednávané žaloby stěžovatel napadal různorodá rozhodnutí vydaná v samostatných řízeních, jež se zpravidla týkala doměření DPH v různých zdaňovacích obdobích. Bylo by naopak nevhodné projednávat ve společném řízení žalobu, která nesměruje k posouzení správnosti doměření daně, nýbrž se zabývá zákonností rozhodnutí o neexistenci vratitelného přeplatku. Zcela bez vlivu na zákonnost napadeného rozsudku je též vlastní pořadí výroků v rozhodnutí o vyloučení věci k samostatnému řízení, ostatně stěžovatel

ani nevysvětluje, proč by pořadí výroků mělo finální závěr městského soudu jakkoliv zpochybňovat.

[16] Ani délka řízení před městským soudem, která skutečně byla negativně ovlivněna tím, že městský soud nerozhodl o vyloučení rozšíření žaloby k samostatnému řízení bezodkladně poté, co je obdržel, nýbrž až v okamžiku vynesení rozsudku o původní žalobě, nemá sama o sobě vliv na zákonnost napadeného rozsudku. V tom se situace nijak neliší od průtahů v řízení před správními orgány (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 6 A 171/2002-41, či ze dne 26. 7. 2024, č. j. 5 As 193/2023-29, bod 27). Nelze přitom nezmínit, že postup městského soudu nepochybně byl negativně ovlivněn početností rozsáhlých a nepřehledných doplňujících podání, jimiž stěžovatel v původní věci sp. zn. 3 Af 55/2016 městský soud vytrvale „zásoboval“.

[17] Zbývá tedy zabývat se v podstatě jedinými konkrétními kasačními námitkami, v nichž stěžovatel odmítá, že by test vratitelnosti, na nějž se odvolává žalovaný i městský soud, měl zákonný podklad a mohl by být aplikován bez časového omezení.

[18] Podle § 155 odst. 2 věty první daňového řádu *správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon.*

[19] Podle § 155 odst. 3 věty první daňového řádu, *pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky.*

[20] Podle § 154 odst. 1 daňového řádu *je přeplatek částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.*

[21] Podle § 154 odst. 2 daňového řádu *správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.*

[22] Podle § 154 odst. 4 věty první daňového řádu *se přeplatek použije i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně tak, aby žádost došla správci daně, u něhož je evidován přeplatek, ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení, nejpozději však do dne, kdy uplyne lhůta stanovená pro jeho vrácení.*

[23] Podle § 154 odst. 5 daňového řádu *se o převedení přeplatku podle odstavců 2 a 4, jehož výše přesahuje částku 1 000 Kč, daňový subjekt vyrozumí. Za den úhrady nedoplatku převodem*

pokračování

přeplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku.

[24] Podle § 155 odst. 5 daňového řádu, *je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.*

[25] Z citovaného § 154 odst. 2 a 4 daňového řádu, jenž platil i v době rozhodování žalovaného, vyplývá právní povinnost správce daně v případě, že existují nedoplatky daňového subjektu a na některém z osobních daňových účtů vznikne přeplatek, tento přeplatek bezodkladně převést na úhradu nedoplatku. Pokud výše nedoplatků na jiných osobních daňových účtech či u jiných správců daně převyší evidovaný přeplatek, přeplatek logicky tímto započtením zcela zaniká a žádosti o vyplacení vratitelného přeplatku nelze vyhovět. Vratitelný je totiž pouze takový přeplatek, který správce daně nemůže započíst na jiné daňové povinnosti žadatele. Právě tento proces kontroly daňových povinností daňového subjektu na jiných osobních daňových účtech a u jiných správců daně předtím, než je rozhodnuto o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, je v daňové praxi označován jako test vratitelnosti. I když samotný text zákona s tímto označením nepracuje, je zjevné, že se jedná o právní institut, který má zákonný podklad a který zavazuje jak finanční úřad, tak žalovaného.

[26] S existencí takové povinnosti počítá i judikatura Nejvyššího správního soudu, lze odkázat např. na rozsudek ze dne 26. 1. 2017, č. j. 1 Afs 235/2014-65, kde se uvádí, že *„přeplatek se nestává vratitelným na základě rozhodnutí správce daně, ale přímo ze zákona okamžikem svého vzniku, v případě že nedošlo k jeho konzumaci jednotlivými nedoplatky, tedy v případě, kdy i po započtení všech v úvahu připadajících daňových pohledávek u daného správce daně, příp. i u správce daně, který požádá o použití přeplatku na jím evidované nedoplatky, nadále existuje kladná hodnota na kreditní straně osobního daňového účtu. Převedení přeplatku na nedoplatky na jiných osobních daňových účtech či u jiného správce daně představuje zákonem upravený postup, který nevyžaduje vydání rozhodnutí.“*

[27] V daňovém řádu zároveň nelze nalézt žádné ustanovení, jež by v případě posuzování vratitelnosti přeplatku popíralo obecnou právní zásadu, že správní orgán je povinen rozhodovat podle skutkového a právního stavu ke dni vydání rozhodnutí, tj. že by finanční úřad nebo žalovaný měli zkoumat pouze stav ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku, jak se patrně domnívá stěžovatel. V rozsudku ze dne 9. 1. 2025, č. j. 6 Afs 291/2023-27, Nejvyšší správní soud uzavřel, že pokud v době vzniku přeplatku neexistuje žádný evidovaný ani přihlášený nedoplatek, avšak v mezičase, než je přeplatek, který má status vratitelného přeplatku, vrácen, dojde ke vzniku nedoplatku na jiné dani, má být přeplatek na úhradu nedoplatku převeden (v takovém případě den úhrady nastane ke dni vzniku nedoplatku bez ohledu na to, zda k reálnému převedení dojde později).

[28] Jak také potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 7. 2024, č. j. 6 Afs 18/2024-39, správce daně může „údaje na osobní daňový účet předepsat na podkladě pravomocného rozhodnutí o stanovení daně, do té doby rozhodnutí nevyvolává právní účinky a zároveň zapisovaný údaj (daň či úrok) a jeho výše nejsou postaveny najisto.“

[29] A obráceně z § 99 odst. 1 věty první daňového řádu, podle nějž, *vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán*, plyne, že správce daně je při vedení evidence daní vázán pravomocnými rozhodnutími o doměření daně. Tudíž bez ohledu na to, že stěžovatel proti dodatečným platebním výměrům, jimiž mu byla pravomocně stanovena daňová povinnost na DPH, brojil postupně rozšiřovanou žalobou před městským soudem, byl finanční úřad i žalovaný povinen tato pravomocná rozhodnutí respektovat a daňovou povinnost z nich plynoucí počínaje datem (náhradní) splatnosti evidovat jako nedoplatek na osobním daňovém účtu DPH, aniž by se mohl zabývat argumentací stěžovatele namítající nezákonnost takových rozhodnutí. V důsledku toho i městský soud posuzující žalobu proti rozhodnutí o přeplatku nemohl brát zřetel na případný výsledek řízení o žalobách proti rozhodnutím o doměření DPH.

[30] S tím konečně souvisí též pravidlo, podle nějž se změny na osobním daňovém účtu provádějí s účinky *ex nunc*, nestanoví-li právní předpis jinak (což v tomto případě nestanoví). Osobní daňový účet vedený dle § 149 odst. 1 daňového řádu představuje evidenci poskytující přehled o stavu splatných daňových pohledávek, z něhož je patrné, zda má daňový subjekt v konkrétní okamžik evidován celkový nedoplatek či přeplatek (opět viz rozsudek č. j. 6 Afs 18/2024-39). I kdyby tak byly žaloby stěžovatele úspěšné, nevedlo by to ke změně evidence daní se zpětným účinkem, nýbrž k odpisu nedoplatku by došlo až v návaznosti na právní moc zrušujícího rozsudku. Nápravu dřívějšího pochybení v takovém případě zajišťuje úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, resp. úrok z nesprávně stanovené daně podle téhož ustanovení ve znění účinném od 1. 1. 2021, nikoliv zpětné odúčtování nezákonně doměřeného nedoplatku. Proto zákonnost nyní napadeného rozhodnutí žalovaného nijak nezávisela na zákonnosti rozhodnutí žalovaného o daňových povinnostech stěžovatele, jelikož v době vydání napadeného rozhodnutí byla tato rozhodnutí v právní moci. To jen potvrzuje správnost postupu městského soudu, který žalobu týkající se napadeného rozhodnutí ve věci vrácení přeplatku vyloučil k samostatnému projednání.

[31] Je sice pravdou, že v tomto případě žalovaný přistoupil ke zpětným změnám (opravám) v evidenci daní, avšak jen proto, že tato evidence již v době svého vzniku postrádala zákonný podklad, když v ní byla zaznamenána platební povinnost stěžovatele bez opory v pravomocném rozhodnutí o vyměření daně. Takový postup byl nezbytný k nápravě zjištěné nesrovnalosti a byl ve prospěch stěžovatele, neboť kromě nápravy neoprávněně evidovaného nedoplatku založil stěžovateli právo na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 155 odst. 5 daňového řádu, jak žalovaný výslovně uznal. Na povinnosti žalovaného ověřit podle § 154 odst. 2 a 4 daňového řádu, zda ke dni jeho rozhodnutí stěžovatel disponuje vratitelným přeplatkem, a to včetně započtení přeplatku na nové daňové povinnosti vzniklé v mezidobí (a to dle § 154 odst. 5 daňového řádu k datu jejich vzniku), to však nic nemění. Žalovaný na základě tohoto ověření zjistil, že nemůže s ohledem na započtení přeplatku na v mezidobí vzniklý nedoplatek přistoupit ke změně

pokračování

výroku prvostupňového rozhodnutí. Stěžovatel přitom skutečnost, že před vydáním napadeného rozhodnutí žalovaný v přezkumném řízení rozhodnutím ze dne 25. 5. 2017 žalobci pravomocně doměřil DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2012 v částce 5 748 Kč a penále 655 Kč, k čemuž se přičítal též úrok z prodlení, nijak nezpochybnil. Stejně tak ani netvrdil, že by tyto dlužné částky uhradil.

[32] Z výše učiněných úvah a z rekapitulace obsahu napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku navíc vyplývá nemístnost poukazu stěžovatele na to, že test vratitelnosti údajně žalovaný provádí i 10 let od uplynutí zdaňovacího období 4. čtvrtletí roku 2012 a 7 let od podání žádosti o vrácení přeplatku. Žalovaný byl povinen provést test vratitelnosti (naposledy) v den vydání napadeného rozhodnutí, tj. 21. 5. 2018. Že by tomu bylo jinak, neplyne ani z odůvodnění napadeného rozhodnutí či napadeného rozsudku. Kromě toho, hovoří-li stěžovatel o lhůtě 10 let, patrně v narážce na maximální délku lhůty pro stanovení daně dle § 148 odst. 5 daňového řádu, pomíjí, že tato lhůta představuje (již podle svého názvu) limit pro stanovení (vyměření či doměření) daňové povinnosti, nikoliv pro postupy v oblasti placení daní a evidence již stanovených daní. Je tedy pro posouzení zákonnosti rozhodnutí o vrácení přeplatku zcela irelevantní. Lhůta pro placení daně běžící ode dne (náhradní) splatnosti daně pak v době vydání napadeného rozhodnutí neuběhla, nehledě na to, že podle § 154 odst. 5 daňového řádu by se stejně uplatnila fikce započtení již ke dni vzniku nedoplatku na DPH, a tudíž v částce započteného přeplatku by se tato lhůta vlastně vůbec nerozběhla.

IV.

Závěr a náklady řízení

[33] Nejvyšší správní soud tak shledal kasační stížnost zcela nedůvodnou, pročez ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[34] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 16. dubna 2025

Mgr. Ing. Veronika Juříčková
předsedkyně senátu