

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **M. S.**, zastoupeného JUDr. Jaroslavem Savkem, advokátem se sídlem ul. 28. října 851/26, Teplice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem,** se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2008, č. j. 3282/08-1500-506476, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 12. 2010, č. j. 15 Ca 104/2008 - 110,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

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

Odůvodnění:

I.

[1] Žalobce prodal v roce 1993 nemovitost, jejíž převod byl vyznačen v katastru nemovitostí s účinky vkladu vlastnického práva dnem 25. 10. 1993. V roce 1996 vydal Finanční úřad v Teplicích (dále jen „správce daně“) výzvu k podání daňového přiznání s tím, že žalobce dosud nesplnil svou takto vzniklou daňovou povinnost; následně žalobci vyměřil daň z převodu nemovitostí ve výši 354 288 Kč, zvýšenou o částku 35 428 Kč, a to platebním výměrem ze dne 18. 6. 1997, č. 416/97. Žalovaný poté nařídil podle § 55b

zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přezkoumání platebního výměru č. 416/97. Správce daně vydal dne 9. 4. 1998 rozhodnutí, kterým změnil uvedený platební výměr tak, že nově stanovil daňovou povinnost ve výši 594 004 Kč. Rozhodnutím o přeplatku ze dne 12. 1. 1999 sdělil správce daně žalobci, že převedl jeho přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 23 100 Kč na úhradu jeho nedoplatku na dani z převodu nemovitostí. Krajský soud k žalobcově návrhu rozsudkem ze dne 28. 11. 2001 zrušil rozhodnutí finančních orgánů vydaná v přezkumném řízení (tedy rozhodnutí správce daně ze dne 9. 4. 1998 a rozhodnutí ze dne 7. 3. 2001, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti uvedenému prvostupňovému rozhodnutí). Přípisem doručeným správci daně dne 15. 8. 2007, označeným jako „podnět ke zjednání nápravy“, se žalobce domáhal vrácení uvedené částky, která byla započtena na „neexistující dluh daňového subjektu“, včetně zákonných úroků, a vyřazení z evidence pohledávky ve výši 594 004 Kč. Správce daně tuto žádost podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. zamítl rozhodnutím ze dne 18. 10. 2007. Odvolání žalobce proti uvedenému rozhodnutí zamítl žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím ze dne 28. 3. 2008, proti němuž podal žalobce žalobu. Krajský soud o věci rozhodoval již dvakrát, jeho první zamítavý rozsudek ze dne 16. 12. 2008, č. j. 15 Ca 104/2008 - 50, ve znění opravného usnesení ze dne 6. 1. 2009, zrušil ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 3. 2009, č. j. 1 Afs 11/2009 - 85 (všechna zde uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Výše uvedeným rozsudkem ze dne 22. 12. 2010 krajský soud žalobu opětovně zamítl. Také proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, která je nyní předmět řízení před Nejvyšším správním soudem.

[2] Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 11/2009 - 85 shledal pochybení krajského soudu v předcházejícím řízení především v tom, že se nevypořádal s absencí rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru č. 416/97 ve správním spisu (v důsledku čehož nebylo zřejmé, zda rozhodnutí, které založilo žalobci daňovou povinnost, vůbec nabylo právní moci), a dále v tom, že z rozhodnutí krajského soudu není zřejmé, zda a jakým způsobem bylo ukončeno přezkumné řízení nařízené žalovaným, jehož výsledek byl v roce 2001 krajským soudem zrušen. V reakci na to krajský soud poté, co mu byla věc k dalšímu řízení vrácena, vyzval žalovaného, aby doložil skutečnost, že vydal rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru č. 416/97, a aby sdělil, zda bylo ukončeno předmětné přezkumné řízení. Žalovaný krajskému soudu zaslal kopii uvedeného rozhodnutí o odvolání, spolu s dokladem o jeho doručení žalobci. Ve vztahu k přezkumnému řízení uvedl, že v něm nebylo možné pokračovat, neboť krajský soud ve svém rozhodnutí z roku 2001 konstatoval, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru č. 416/97 bylo vydáno nepříslušným správním orgánem. I s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu jej proto považuje žalovaný za nicotné.

[3] Krajský soud poté v odůvodnění nyní napadeného rozsudku uvedl, že příslušná daň z převodu nemovitostí byla žalobci pravomocně vyměřena ke dni 3. 2. 1998, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí žalovaného o zamítnutí jeho odvolání proti platebnímu výměru č. 416/97. Daň tak byla vyměřena před uplynutím dotčených prekluzivních lhůt a námitky prekluze vznesené žalobcem jsou nedůvodné. Na tom nemůže nic změnit ani skutečnost, že dne 4. 2. 1998 bylo nařízeno přezkoumání dotyčného platebního výměru a že výsledkem provedeného přezkumu bylo vydání nových rozhodnutí správce daně a žalovaného, která byla krajským soudem v roce 2001 zrušena. Pravomocný platební výměr

č. 416/97 totiž zůstal nedotčen, soud zrušil pouze rozhodnutí vzešlá z přezkumného řízení. Rozhodnutí, kterým byl nařízen přezkum uvedeného platebního výměru, samo o sobě nezakládá domněnku, že jeho vydáním se ruší pravomocné stanovení daně. V důsledku existence uvedeného platebního výměru č. 416/97 pak mohl správce daně v souladu se zákonem na žalobcově osobním daňovém účtu na dani z převodu nemovitostí evidovat nedoplatek v celkové výši 389 716 Kč a zaevidovat vůči němu žalobcovy přeplatky na dani z příjmů fyzických osob.

[4] Krajský soud dále podotkl, že rozhodování o přeplatku je řízením vedeným ve stádiu placení daně a vychází pouze z údajů evidence daní. V tomto řízení tak nelze zkoumat úkony prováděné ve vyměřovacím řízení, které se týkají jednotlivých daní. Námitku žalobce, že rozhodnutí správce daně ze dne 12. 1. 1999, jímž bylo rozhodnuto mimo jiné o převedení jeho přeplatku ve výši 23 100 Kč na jeho nedoplatek na dani z převodu nemovitostí, nebylo doručeno zástupci žalobce, proto krajský soud považoval za irelevantní pro souzenou věc. V přezkoumávaném daňovém řízení správní orgány toliko prověřovaly, zda má žalobce u správce daně evidovaný nějaký vratitelný přeplatek či nikoliv. Případným procesním pochybením při doručování písemnosti zástupci žalobce by se mohl správce daně zabývat např. na základě uplatnění mimořádného opravného prostředku, pokud by takovému řízení nebránily zákonné lhůty k jeho uskutečnění.

[5] Soud se neztotožnil ani s tvrzením žalobce, že jeho nedoplatek podlehl promlčení s poukazem na § 70 zákona č. 337/1992 Sb. Žalobcův přeplatek ve výši 23 100 Kč, jehož vrácení si žalobce nárokuje, byl použit k částečné úhradě nedoplatku ke dni 31. 3. 1998. Stalo se tak bezpochyby v době, kdy právo správce daně vybrat a vymáhat tento nedoplatek nemohlo být promlčeno. Navíc sám žalobce uplatnil námitku promlčení až v odvolání ze dne 6. 6. 2008 proti výzvě správce daně k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 29. 5. 2008. Krajský soud konečně uzavřel, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru ze dne 4. 2. 1998 považuje, shodně s žalovaným, za nicotný správní akt. Ten tak nemá odkladný účinek vůči platebnímu výměru č. 416/97, takže správce daně mohl zahájit řízení o vymožení evidovaného daňového nedoplatku.

II.

[6] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve obsáhle zrekapituloval dosavadní průběh řízení a obsah svých dřívějších podání, na stranách 13-15 (sic!) uplatnil samotné kasační námitky. Stěžovatel nesouhlasí zejména se závěrem, že platební výměr č. 416/97 stále existuje a je platným titulem pro evidenci jeho daňové pohledávky. Krajský soud zaujal právní názor, že zrušením rozhodnutí vzešlých z přezkumného řízení se původní platební výměr obnovil, pro tento názor však chybí opora v zákoně č. 337/1992 Sb. Dle stěžovatele tento platební výměr nemůže existovat, neboť byl v přezkumném řízení změněn. A protože rozhodnutí vzešlá z přezkumného řízení byla soudem zrušena, není zde rozhodnutí, kterým byla stěžovateli daň vyměřena. Daň již nelze vyměřit ani nyní, pro marné uplynutí prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. Stěžovatel tak nemá žádný nedoplatek na dani a správce daně mu měl vrátit přeplatek, který byl převeden na údajný nedoplatek rozhodnutím ze dne 12. 1. 1999. Toto rozhodnutí navíc nebylo zástupci stěžovatele nikdy doručeno. Tvrzení o tom, že námitka o nedoručení uvedeného rozhodnutí nesouvisí s tímto řízením, je nesprávné, neboť kdyby nebyl přeplatek *de facto*

převeden, pak by existoval na osobním daňovém účtu stěžovatele a musel by být správcem daně vrácen. Správce daně tak nesplnil povinnosti uvedené v § 10 a v § 64 odst. 1 cit. zákona. Soud svým postupem porušil právo stěžovatele na spravedlivý proces a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina"), neboť správce daně a žalovaný nepostupovali zákonem dovoleným způsobem.

[7] Ve vztahu k závěru žalovaného a krajského soudu, podle nějž je rozhodnutí o nařízení přezkoumání platebního výměru č. 416/97 ze dne 4. 2. 1998 nicotné, stěžovatel namítl, že žalovaný jej za nicotné označil až v červnu 2009, není však zřejmé, proč toto své stanovisko nesdělil také stěžovateli, nebo z jakých důvodů nepostupoval podle § 78 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád"). A to za stavu, kdy stěžovatel v odvoláních ze dne 25. 3. 1998 a ze dne 19. 6. 1998 nicotnost namítal. Žalovaný tehdy stěžovateli nevyhověl, aby jej „*uvedl v omyl*", a nyní se domáhá svým stanoviskem toho, aby soud nepřiznal jeho „*nyní nicotnému*" rozhodnutí právní účinky, které jsou s vydáním rozhodnutí o nařízení přezkoumání spojeny.

[8] Stěžovatel dále namítl, že i kdyby platil výměr č. 416/97, pak by ho nebylo lze vykonat, protože nebyl učiněn žádný úkon, který by způsobil přerušení běhu promlčecí lhůty a založil běh nové lhůty. Dle stěžovatelových výpočtů musela promlčecí lhůta k právu správce daně vymáhat sporný daňový nedoplatek uběhnout nejpozději dne 31. 12. 2007, což také stěžovatel v odvolání proti výzvě správce daně ze dne 29. 5. 2008 namítl.

[9] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl stížnost zamítnout.

III.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud předně považuje za vhodné zdůraznit, že předmětem soudního přezkumu jsou v tomto řízení rozhodnutí správních orgánů týkající se žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku na dani, uplatněné stěžovatelem dne 15. 8. 2007. Rozhodnutí, na jehož základě k převedení přeplatku na nedoplatek postupem podle § 64 zákona č. 337/1992 Sb. došlo, přitom bylo vydáno již dne 12. 1. 1999.

[12] Institut převedení přeplatku na splatný nedoplatek je institutem, který má pro daňového dlužníka obdobné následky jako daňová exekuce upravená v § 73 zákona č. 337/1992 Sb. V rozsudku rozšířeného senátu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 (publ. Pod č. 791/2006 Sb. NSS), Nejvyšší správní soud konstatoval, že námitkami proti exekučnímu příkazu ani následnou správní žalobou nelze účinně brojit proti samotnému správnímu rozhodnutí, které je základem daňového nedoplatku, tedy nelze namítat věcné důvody zpochybňující zákonnost takového rozhodnutí, je však možné podrobit přezkumu mj. existenci exekučního titulu a jeho vykonatelnost.

[13] Plně v souladu s tímto závěrem se krajský soud ve svém rozsudku zaměřil zejména na posouzení otázky, zda existoval vykonatelný titul, na jehož základě by byl správce daně oprávněn v roce 1999 převést přeplatek na stěžovatelově dani z příjmů fyzických osob ve

výši 23 100 Kč na úhradu jeho nedoplatku na dani z převodu nemovitostí. Za takový titul označil platební výměr správce daně č. 416/97, respektive rozhodnutí o odvolání stěžovatele proti uvedenému platebnímu výměru, které žalovaný zamítl dne 30. 1. 1998 (stěžovateli doručeno dne 3. 2. 1998).

[14] Nejvyšší správní soud se s hodnocením krajského soudu v daném bodě ztotožňuje. Nyní je již evidentně postaveno najisto, že o odvolání stěžovatele proti předmětnému platebnímu výměru bylo žalovaným pravomocně rozhodnuto. Ostatně stěžovatel tuto skutečnost ani nezpochybňuje. Hlavní stěžovatelovou námitkou je, že změnou v přezkumném řízení došlo k zániku uvedeného platebního výměru a že tento původní platební výměr nemohl „obživnout“ zrušením rozhodnutí vzešlých z přezkumného řízení. S těmito stěžovatelovými námitkami se však krajský soud podrobně a přesvědčivě vypořádal. Za zásadní považuje Nejvyšší správní soud zejména skutečnost, že rozhodnutí o nařízení přezkumu ze dne 4. 2. 1998 vydal absolutně věcně nepříslušný správní orgán (tj. žalovaný, namísto Ministerstva financí). Na toto rozhodnutí je tudíž nutno, v souladu s judikaturou zdejšího soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2005, č. j. 7 Afs 152/2004 - 66), nahlížet od počátku jako na nicotné, které nikoho nezavazuje, nejsou s ním spojeny žádné právní účinky, neboť ve skutečnosti neexistuje. Totéž platí o rozhodnutích, která byla v rámci řízení, jež je zatíženo takovými vadami, vydána. Na uvedeném závěru soudů přitom nemůže nic změnit ani to, že žalovaný stěžovatelově námitce nicotnosti v rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí, kterým došlo k nařízení přezkumu, nevyhověl. Úvahu soudu v tomto směru jistě nemohou limitovat závěry vyslovené správními orgány v předchozích správních řízeních. Právní názor, že rozhodnutí o nařízení přezkumu vydal absolutně věcně nepříslušný správní orgán, nadto vyslovil krajský soud již ve svém rozsudku ze dne 28. 11. 2001. Ten tak nemohl být pro stěžovatele v roce 2009 překvapivým, jak namítá ve své kasační stížnosti.

[15] K námitce stěžovatele, že rozhodnutí o přeplatku ze dne 12. 1. 1999 nebylo doručeno jeho zástupci, čímž mělo dojít k porušení jeho procesních práv, Nejvyšší správní soud uvádí, že se touto námitkou nemůže zabývat v nynějším řízení, jež má úzce vymezený předmět. Není chybou soudů a porušením stěžovatelova práva na spravedlivý proces, že se stěžovatel proti převedení daňového přeplatku na nedoplatek z roku 1999 brání až žádostí o vrácení přeplatku podanou v roce 2007, kdy již uplynuly lhůty k uplatnění jiných opravných prostředků a k iniciování řízení, v nichž by bylo možné tuto námitku uplatnit.

[16] Konečně k námitce uplynutí promlčecí lhůty podle § 70 zákona č. 337/1992 Sb. Nejvyšší správní soud uvádí, že v tomto řízení se zabývá toliko otázkou, zda má být stěžovateli vrácen přeplatek ve výši 23 100 Kč. Ten byl přitom zaevidován za daňový nedoplatek již v roce 1999, kdy k uplynutí uvedené promlčecí lhůty zjevně ještě nemohlo dojít (což stěžovatel ani nerozporuje). Stěžovateli tak jde zřejmě o vyřešení otázky, zda po něm dnes může být vymáhán zbytek částky vyměřené platebním výměrem č. 416/97. Tato otázka však nemůže být nyní předmětem přezkumu před Nejvyšším správním soudem, neboť zdejší soud rozhoduje již o druhé kasační stížnosti stěžovatele v téže věci. Stěžovatel přitom tuto námitku ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ta je tedy nepřípustná podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Nad rámec právě uvedeného nicméně Nejvyšší správní soud konstatuje, že pokud

stěžovatel skutečně uplatnil námitku uplynutí výše uvedené promlčecí lhůty v odvolání proti výzvě správce daně ze dne 29. 5. 2008, jak uvádí v kasační stížnosti, pak mohou být pochybnosti o tom, zda po něm může být vymáhán zbytek částky vyměřené platebním výměrem č. 416/97, vyřešeny v řízení o tomto odvolání (případně v řízeních na něj navazujících).

IV.

[17] Nejvyšší správní soud tedy shledal námitky stěžovatele nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí kasační soud přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[18] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 14. dubna 2011

JUDr. Lenka
Kaniová
předsedkyně senátu