



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petra Černého, Ph.D., ve věci

žalobce: **UNIPETROL RPA, s. r. o.**, IČO: 27597075,
sídlem Záluží 1, 436 70 Litvínov,
zastoupen advokátem Mgr. Romanem Vojtou, LL.M.,
sídlem Na Krupičárně 1672/5, 153 00 Praha 5,
adresa pro doručování WEIL, GOTSHAL & MANGES s. r. o.,
advokátní kancelář, Křížovnického náměstí 193/2, 110 00 Praha 1,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2015, č. j. 35107/15/5200-11433-702690,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 10. 2015, č. j. 35107/15/5200-11433-702690, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově, ze dne 27. 5. 2010, č. j. 28954/10/207971505917, kterým byla zamítnuta žádost žalobce ze dne 15. 3. 2010 o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 320 000 000 Kč. Současně se žalobce domáhal náhrady nákladů řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce stručně zrekapituloval průběh správního řízení. Konstatoval, že dne 2. 10. 2006 podal přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Na základě daňového přiznání byla žalobci konkludentně vyměřena daň ve výši 335 873 460 Kč. Tato částka byla na účet správce daně uhrazena. Dne 1. 11. 2006 podal žalobce opravný prostředek proti konkludentnímu vyměření daně. Dne 17. 1. 2007 Finanční úřad v Litvínově rozhodl o tomto opravném prostředku rozhodnutím č. j. 2130/07/207971/2783 s tím, že nově vyměřil předmětnou daň ve výši 336 274 120 Kč, tedy navýšil daň o 400 660 Kč. Částka 400 660 Kč byla rovněž ze strany žalobce na účet správce daně uhrazena. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto Finančním ředitelstvím v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 13. 7. 2007, č. j. 9179/07-1200, kterým byla výše daně změněna na částku 324 944 880 Kč. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem bylo napadeno žalobcem žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. Na základě této žaloby Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007-65, zrušil jak žalobou napadené rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, tak i autoremedurní rozhodnutí o odvolání Finančního úřadu v Litvínově ze dne 17. 1. 2007. Kasační stížnost Finančního ředitelství v Ústí nad Labem Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009-109. Finanční úřad v Litvínově pak rozhodnutím ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917, částečně vyhověl odvolání žalobce proti konkludentnímu vyměření daně tak, že byla daňová povinnost žalobce změněna z částky 335 873 460 Kč na částku 324 944 880 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce včasné odvolání, o kterém rozhodlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, tak, že odvolání zamítlo a rozhodnutí finančního úřadu potvrdilo. Tato rozhodnutí žalobce napadl samostatnou správní žalobou vedenou u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 97/2010.
3. Dne 11. 2. 2010 obdržel žalobce výzvu od Finančního úřadu v Litvínově č. j. 7299/10/207971505865, kterou byl vyzván k doložení oprávněnosti čerpání investiční pobídky. V rámci svého vyjádření k výzvě finančního úřadu žalobce v podání ze dne 15. 3. 2010 požádal správce daně o vrácení přeplatku na dani ve výši 320 000 000 Kč. Přes námítky a vyjádření žalobce pak bylo pokračováno v daňovém řízení a dne 27. 5. 2010 bylo Finančním úřadem v Litvínově vydáno autoremedurní rozhodnutí ve věci o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně, č. j. 29125/10/207971505917, kterým byla stanovena daň ve výši 324 944 880 Kč. Dne 27. 5. 2010 bylo rovněž rozhodnuto správcem daně o žádosti o Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vrácení přeplatku rozhodnutím č. j. 28954/10/207971505917 tak, že se žádost zamítá, neboť na osobním účtu žalobce u daně z příjmů právnických osob ke dni podání žádosti nebyl evidován požadovaný přeplatek a ani nevznikl ve lhůtě 60 dnů ode dne podání žalobcovy žádosti. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330, bylo žalobcovo odvolání proti rozhodnutí o stanovení výše daně v rámci autoremedury zamítnuto. Následně Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 7. 12. 2010, č. j. 11884/10-1500-505589, zamítlo žalobcovo odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku. Toto rozhodnutí bylo napadeno správní žalobou a Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 2. 12. 2014, rozhodnutí Finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí vrácení přeplatku zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný následně o odvolání znovu rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím.

4. Žalobce trval na tom, že konkludentní vyměření daně bez dalšího zaniklo, respektive bylo nahrazeno autoremedurním rozhodnutím o odvolání proti němu ze dne 17. 1. 2007. Dle názoru žalobce původní konkludentní vyměření daně již neexistuje, a to bez ohledu na skutečnost, že autoremedurní rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007 bylo následně pravomocně zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007-65. Ve své argumentaci žalobce odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2010, č. j. 1 Afs 29/2010-66. Žalobce dále s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 3. 2006, č. j. 1 As 27/2004-73, trval na tom, že nelze vydat rozhodnutí o odvolání proti neexistujícímu rozhodnutí. Žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 8. 2014, sp. zn. 29 ICdo 2/2014, ve kterém Nejvyšší soud konstatoval, že autoremedurní rozhodnutí nahrazuje původní prvostupňové rozhodnutí (které je tímto odklizen) s tím, že takto odklizené rozhodnutí již v budoucnu nemůže obžít, a že se tak věc nemůže znovu vrátit do stádia odvolacího řízení proti takovému neexistujícímu rozhodnutí.
5. Dále žalobce namítal, že rozhodnutí daňových orgánů vydaná po pravomocném zrušení autoremedurního rozhodnutí správce daně jsou nicotná rozhodnutí a při vyřizování žádosti žalobce o přeplatek byly daňové orgány povinny k této nicotnosti přihlédnout z úřední povinnosti. Žalobce trval na tom, že vzhledem k odpadnutí konkludentního rozhodnutí o vyměření daně vydáním autoremedurního rozhodnutí a následnému zrušení autoremedurního rozhodnutí i rozhodnutí o odvolání proti němu rozhodnutím soudu v době rozhodování o jeho žádosti o vrácení přeplatku neexistovalo žádné (pravomocné ani nepravomocné) rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce za rok 2005 a přeplatek na dani mu měl být vrácen.
6. Žalobce trval na tom, že v důsledku rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007-65, kterým bylo zrušeno druhostupňové rozhodnutí i autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007, nebyla žalobci za zdaňovací období roku 2005 vyměřena daň z příjmů právnických osob. Z výše uvedené argumentace dle žalobce vyplývá, že již mu ani daň z příjmů právnických osob za uvedené období být nově vyměřena nemůže. Proto trval na tom, že jeho daň z příjmů právnických osob za uvedené období je ve výši 0 Kč. Žalobce zdůraznil, že je nesporné, že na účet správce daně uhradil částku v celkové výši 336 274 120 Kč. Žalobci tak dle jeho názoru vznikl vratitelný přeplatek, neboť přeplatek činí více než 50 Kč (resp. 100 Kč) a současně neměl, resp. nemá nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně. Vzhledem k výše uvedenému považuje Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí správce daně a původně žalovaného o jeho žádosti o vrácení přeplatku za nezákonná. Žalobce namítá, že postupem správce daně a žalovaného došlo v daném případě k porušení ustanovení čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Rovněž bylo dle jeho názoru ze strany správních orgánů postupováno v rozporu se zásadou in dubio pro libertate a došlo k porušení práva žalobce na předvídatelnost rozhodnutí.

7. Žalobce dále namítl, že v rozhodnutí správce daně o žádosti o vrácení přeplatku zcela absentovalo odůvodnění a tuto vadu neodstranilo ani žalobou napadené rozhodnutí. Rovněž zdůraznil, že se daňové orgány nijak nevypořádaly s jeho argumentací opřenou o judikaturu Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu a své rozhodnutí řádně nezduodnily. Trval na tom, že argumentuje-li účastník řízení názory právní vědy nebo judikatury, musí se správní orgán s názory v těchto pramenech uvedenými argumentačně vypořádat. Proto považuje žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, nesrozumitelné.
8. Dále žalobce namítal, že se žalovaný nikterak nevyjádřil k jím namítané judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle které nárok na slevu na dani podle § 35a, resp. § 35b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), nevzniká ex tunc, nýbrž ex nunc (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2014, sp. zn. 5 Afs 28/2013). Žalobce trval na tom, že z uvedené judikatury vyplývá, že pokud by došlo k porušení podmínek pobídky v průběhu roku 2007, jak tvrdí daňové orgány, měla by tato skutečnost za následek pouze vznik určité nové daňové povinnosti v roce 2007. Ani případný vznik určité samostatné daňové povinnosti sui generis v roce 2007 by pak dle žalobce nemohl nijak zpětně ovlivnit oprávněnost investiční pobídky uplatněné v roce 2006 daňovým přiznáním za zdaňovací období roku 2005, za které požaduje žalobce vrácení přeplatku na dani z příjmů.
9. Dále žalobce namítal, že upřením přeplatku žalobci došlo k protiprávnímu zásahu do jeho legitimních očekávání. V tomto směru odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-123. Zdůraznil, že v době před rokem 2009 mezi všemi subjekty panovala shoda v tom, že období, ve kterém žalobce musel splňovat podmínky pro uplatnění slevy na dani, běželo od roku 2001 do roku 2005, který byl považován za poslední rok daného období. V souladu s tímto názorem nemohl žalobce podmínku dle § 25a odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů již nikdy následně porušit. Žalobce proto v letech 2006 a 2007 vycházel v dobré víře založené na dobovém názoru daňových orgánů z toho, že ať již dopadne probíhající spor o slevu na dani za rok 2005 ve prospěch jakékoli ze stran, následná jednání žalobce v letech 2006 a 2007 nebudou mít na tento výsledek, tedy na právo žalobce na vrácení přeplatku na dani, žádný vliv. Žalovaný však přesto v dalším průběhu daňového řízení v roce 2010 postupoval tak, že překvapivý názor Nejvyššího správního soudu o tom, že předmětné pětileté období běželo až od roku 2001, uplatnil zpětně na minulá jednání žalobce a nárok žalobce na slevu na dani, jakož i jeho nárok na vrácení příslušného přeplatku, opět zamítl. Daňové orgány tak dle žalobce na něho k jeho tíži retroaktivně vztáhly zcela nové požadavky, se kterými se žalobce neměl možnost v rozhodné době seznámit, řídit se jimi, či k nim zaujmout stanovisko. Tímto postupem došlo dle žalobce ke zcela zásadnímu zásahu do jeho práv, včetně porušení jeho ústavně chráněného práva na předvídatelnost rozhodnutí jako součásti práva na spravedlivý proces zaručeného čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a byl porušen princip Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

legitimních očekávání jako celek. Poukázal rovněž na skutečnost, že připuštěním této nezákonné retroaktivní změny výkladu zákona o daních z příjmů byl žalobce svévolně zbaven veškerých práv, která v roce 2001 obdržel v rámci investiční pobídky od Ministerstva průmyslu a obchodu, jakož i svého práva na vrácení přeplatku na dani. Legitimní očekávání žalobce tak vznikla již v roce 2001 a trvala minimálně až do roku 2009. V této době tak žalobce opíral svá legitimní očekávání o ustálenou správní praxi. Popsaná legitimní očekávání žalobce byla pak jednáním žalovaného porušena, když žalobci bylo dle jeho názoru protiprávně upřeno jeho právo na danou investiční pobídku a s ní související právo žalobce na vrácení předmětného přeplatku na dani právnických osob za rok 2005, a to přestože Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím ze dne 14. 10. 2015, č. j. 1 Afs 77/2015-123, na tvrzená legitimní očekávání žalobce v předmětné věci výslovně poukázal.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve svém písemném vyjádření k podané žalobě navrhl zamítnutí žaloby v plném rozsahu.
11. Ve svém vyjádření zrekapituloval průběh řízení o vyměření daně z příjmů právnických osob žalobci za zdaňovací období roku 2005 a průběh samotného řízení o žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů.
12. Žalovaný zdůraznil, že považuje argumentaci žalobce setrvávající na závěru o neexistenci konkludentního vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 v době rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku za zcela účelovou a s ohledem na existenci závazné judikatury i za bezpředmětnou. Za zcela zásadní skutečnost považoval žalovaný to, že v době rozhodování o žádosti žalobce o vrácení přeplatku existovalo sice nepravomocné, ale vykonatelné, konkludentní vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 335 873 460 Kč. Žalobcem požadovaný přeplatek ve výši 320 000 000 Kč tak v době rozhodování o žádosti žalobce o vrácení přeplatku na osobním daňovém účtu žalobce neexistoval. V tomto směru žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Aps 14/2013-91, a ze dne 13. 3. 2014, č. j. 1 Afs 5/2014, které se zabývaly přímo předmětnou věcí, a ve kterých Nejvyšší správní soud potvrdil existenci konkludentního vyměření daně i po pravomocném zrušení autoremedurního rozhodnutí o vyměření daně z příjmů žalobce za zdaňovací období roku 2005. Dále obsáhle citoval argumentaci Krajského soudu v Ústí nad Labem obsaženou v rozsudku ze dne 2. 12. 2014, č. j. 15 Af 13/2011-83, kterým bylo zrušeno původní odvolací rozhodnutí ve věci žalobcovy žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů pro vady řízení. Žalovaný tedy považuje za postavené najisto, že v době rozhodování o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 existovala konkludentně vyměřená daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 335 873 460 Kč.
13. Žalovaný připustil, že ke dni 15. 3. 2010 existoval vratitelný přeplatek dle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve výši 400 660 Kč – jde o rozdíl mezi výší daně vyměřené konkludentním rozhodnutím (335 873 460 Kč) a výší daně uhrazené na základě autoremedurního rozhodnutí správce daně (336 274 120 Kč). Tento přeplatek měl správce daně žalobci k jeho žádosti vrátit. Ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí však již žalobci být dle Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

žalovaného vrácen nemohl, neboť tento přeplatek byl v souladu s § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků použit na úhradu nedoplatků žalobce. Z archivních sestav dle žalovaného vyplývá, že uvedená částka byla použita správcem daně na úhradu nedoplatku evidovaného u žalobce na dani z příjmů právnických osob, a to dne 24. 11. 2010. Šlo o dodatečně doměřenou daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2006. Žalobci byla dodatečně doměřena daň ve výši 14 520 000 Kč a penále ve výši 2 904 000 Kč. Ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí byl tak předmětný přeplatek využit na úhradu jiné daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob žalobce, a nebylo tedy již možné rozhodnout o jeho vrácení.

14. K argumentům žalobce zpochybňujícím zákonnost vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 z důvodu nesprávného posouzení hmotněprávní otázky, zda byly dodrženy podmínky pro uplatnění slevy na dani z titulu investiční pobídky, žalovaný uvedl, že otázka vyměření daně je předmětem samostatného soudního sporu vedeného u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 97/2010. Pro rozhodnutí o nároku na přeplatek je dle žalovaného otázka správnosti vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 zcela irelevantní.

Replika žalobce

15. Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které uvedl, že nesouhlasí s argumenty žalovaného a trvá na své žalobě. Žalobce setrval na svých argumentech a na žalobním tvrzení, že v době rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku na dani za zdaňovací období roku 2005 neexistovalo žádné daňové rozhodnutí o daňové povinnosti žalobce za rok 2005.

Ústní jednání soudu

16. Právní zástupce žalobce při jednání soudu přednesl žalobu shodně jako v jejím písemném vyhotovení a v souladu s obsahem repliky. Zdůraznil, že žalovaný se ve svém vyjádření k žalobě nevyjádřil k žalobnímu bodu obsaženému v odstavcích 42 a 43 žaloby.
17. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání soudu odkázala na písemné vyjádření k žalobě s tím, že trvá na tom, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem. K poukazu na skutečnost, že žalovaný údajně nereagoval ve vyjádření k žalobě na jednu z žalobních námitek, uvedla, že daná námitka je pro předmětné řízení zcela irelevantní, když by mohla narážet na uplatnění pouze v nalézacím řízení a nikoli v řízení o žádosti o vrácení přeplatku. V tomto směru byla také daná námitka ve vyjádření k žalobě vypořádána. Na závěr pověřená pracovnice žalovaného uvedla, že v době podání žádosti o vrácení přeplatku sice existoval přeplatek na dani, který mohl být žalobci vrácen, a to ve výši 400 660 Kč, ale v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí tento přeplatek již nemohl být vrácen, neboť byl použit na úhradu jiných daňových nedoplatků žalobce.

Posouzení věci soudem

18. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věte druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věte první s.ř.s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s.ř.s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s.ř.s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

19. Primárně se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Žalobce namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí ze dvou důvodů, a to zaprvé z důvodu, že prvostupňové rozhodnutí neobsahovalo řádné odůvodnění a žalovaný se nevypořádal s odkazy žalobce na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu, a zadruhé z důvodu, že se žalovaný nevypořádal s argumentací žalobce týkající se správnosti vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 s poukazem na okamžik porušení pravidel investiční pobídky.
20. Na tomto místě musí soud zdůraznit, že v předmětné věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 2. 12. 2014, č. j. 15 Af 13/2011-83, kterým bylo původní rozhodnutí odvolacího orgánu o žádosti o přeplatek zrušeno pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů. V tomto rozsudku soud jednoznačně s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu vydané přímo ve vztahu k předmětné věci dospěl k závěru, že zrušení rozhodnutí daňových orgánů o odvolání proti konkludentnímu vyměření daně správním soudem nikterak neovlivnilo existenci původního rozhodnutí o konkludentním vyměření daně a v důsledku zrušujícího rozsudku správního soudu bylo nutno nahlížet na rozhodnutí o konkludentním vyměření daně v původním znění. V tomto směru se správní soud zcela ztotožnil se závěry, k nimž dospěly daňové orgány. Ke zrušení původního odvolacího rozhodnutí soud přikročil z toho důvodu, že daň vyměřená konkludentním rozhodnutím byla nižší než daň vyměřená autoremedurním rozhodnutím správce daně o odvolání proti konkludentnímu rozhodnutí, a to o 400 660 Kč. O uhrazení částky v souladu s autoremedurním rozhodnutím nebylo mezi účastníky sporu. Odvolací orgán se však v původním odvolacím rozhodnutí proti rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku nikterak nezabýval částkou 400 660 Kč, o kterou bylo žalobcem uhrazeno více, než stanovovalo vykonatelné konkludentní vyměření daně. Proto soud původní rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů.
21. K poukazu žalobce na nedostatečnost odůvodnění prvostupňového rozhodnutí soud poukazuje na zásadu jednotnosti řízení, kdy daňové řízení před správcem daně i odvolacím orgánem je nutno považovat za jeden celek, a nedostatky v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí mohou být odstraněny v rámci rozhodnutí o odvolání. V daném případě soud po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že v jeho odůvodnění jsou shrnuty zcela srozumitelně a přezkoumatelně důvody, pro které správní orgán dospěl ke svému rozhodnutí o tom, že žalobci nelze vrátit požadovaný přeplatek z důvodu jeho neexistence. Došlo tím tedy ke zhojení případných nedostatků odůvodnění prvostupňového rozhodnutí.
22. K poukazu žalobce, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s odkazy na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu., zdejší soud konstatuje, že Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

předmětná judikatura, na kterou žalobce odkazoval ve svém odvolání proti rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku ze dne 14. 6. 2010 a v jeho doplnění ze dne 8. 7. 2010, se obecně týkala možnosti pokračování v daňovém řízení po zrušení prvostupňového rozhodnutí správce daně či vymezení charakteru daňového rozhodnutí po autoremedurním rozhodnutí správce daně. Žalovaný pak ve vztahu k otázce existence konkludentního vyměření daně po té, co soud autoremedurní rozhodnutí správce daně a rozhodnutí o odvolání proti němu zrušil, odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Aps 14/2013-91, a ze dne 19. 3. 2014, č. j. 1 Afs 5/2014-78, ve kterých Nejvyšší správní soud přímo v konkrétní věci žalobce dospěl k závěru, že i přes judikáty, na které poukazoval žalobce, zrušení autoremedurního rozhodnutí a rozhodnutí o odvolání proti němu nemělo vliv na existenci původního konkludentního rozhodnutí o vyměření daně. Konečně žalovaný odkázal a obsáhle citoval i rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 12. 2014, č. j. 15 Af 13/2011-83, ve kterém se zdejší soud s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu plně ztotožnil. Za situace, kdy se s judikaturou, na kterou poukazoval žalobce v odvolání a jeho doplnění, vypořádala rozhodnutí, na která žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí výslovně odkázal, považuje soud rozhodnutí v tomto směru za zcela přezkoumatelné.

23. K námitce, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s argumentací žalobce týkající se správnosti vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 s poukazem na okamžik porušení pravidel investiční pobídky, soud konstatuje, že žalobce tyto námitky ve svém odvolání ze dne 14. 6. 2010 ani v jeho doplnění ze dne 8. 7. 2010 nevznesl. Za takové situace nelze dovozovat nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí ze skutečnosti, že se těmito námitkami žalovaný nezabýval.
24. Na základě výše uvedeného dospěl soud k závěru, že námitka nepřezkoumatelnosti vznesená žalobcem je nedůvodná.
25. Dále se soud zabýval hlavní námitkou žalobce týkající se otázky, zda v důsledku vydání autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 došlo k definitivnímu zániku konkludentního vyměření daně a zda následně v důsledku rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007-65, se zrušením tohoto autoremedurního rozhodnutí spolu s odvolacím rozhodnutím došlo k vytvoření překážky věci rozhodnuté a v důsledku toho žalobci nebyla vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, resp. tato daň je ve výši 0 Kč. Na tomto místě soud podotýká, že mezi účastníky není sporu o průběhu samotného řízení o žádosti o vrácení přeplatku ani o průběhu řízení o vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Uvedenou otázkou existence autoremedurního rozhodnutí správce daně se již zabýval Nejvyšší správní soud ve svých rozsudcích ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Aps 14/2013-91, a ze dne 19. 3. 2014, č. j. 1 Afs 5/2014-78, a to přímo ve vztahu k rozhodnutím daňových orgánů, která jsou v předmětné věci podkladem pro posouzení nároku žalobce na případný přeplatek.
26. Nejvyšší správní soud v citovaných rozhodnutích konstatoval: „Obecně platí, že zruší-li správní soud rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátí k dalšímu řízení podle § 78 odst. 4 s. ř. s., dostává se věc do fáze před vydáním odvolacího rozhodnutí. V intencích soudem vysloveného závazného právního názoru (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) je žalovaný povinen v nově otevřeném odvolacím řízení znovu rozhodnout. Krajský soud v Ústí nad Labem v projednávané věci Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozsudkem č. j. 15 Ca 176/2007-65 zrušil nejen rozhodnutí tehdejšího žalovaného (rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2007), ale i rozhodnutí finančního úřadu o odvolání ze dne 17. 1. 2007 vydané v rámci autoremedury. V důsledku zrušujícího rozsudku krajského soudu se věc vrátila do té procesní fáze řízení, jež bezprostředně předcházela vydání rozhodnutí, která byla zrušena. Pro projednávanou věc to znamená, že věc se vrátila do otevřeného odvolacího řízení, konkrétně do okamžiku po podání odvolání žalobkyní dne 1. 11. 2006. Neobstojí proto závěr, že po zrušení rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17. 1. 2007 již nebylo možno v daňovém řízení pokračovat, obdobně jako v případě zrušení dodatečných platebních výměrů správním soudem.

27. Na rozdíl od případu popisovaného v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, publikovaného pod č. 1997/2010 Sb. NSS, kdy byla zrušena rozhodnutí vydaná v průběhu řízení vyměřovacího, v projednávaném případě byla správním soudem zrušena rozhodnutí vydaná v rámci odvolacího řízení.“
28. Dále Nejvyšší správní soud konstatoval: „*Jak bylo vyloženo výše, rozhodnutí správce daně prvního stupně o odvolání podle § 49 zákona o správě daní a poplatků je rozhodnutím vydaným v odvolacím řízení. Pokud správce daně v rámci autoremedury podanému odvolání částečně vyhoví a své původní rozhodnutí změní, existují tato rozhodnutí vedle sebe paralelně. Daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí. Při změně prvostupňového rozhodnutí v rámci odvolacího řízení platí obě rozhodnutí společně (tvoří fakticky jeden celek), a to v mezích provedených změn (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52; shodně i žalobcem zmiňované usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006, www.nsoud.cz, které se však již nevyjadřuje k důsledkům zrušení rozhodnutí odvolání). Je-li následně měnící rozhodnutí vydané v odvolacím řízení zrušeno, původní rozhodnutí správního orgánu prvního stupně platí tak, jak bylo původně vydáno (v nezměněném stavu). **Zrušení rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17. 1. 2007 správním soudem tedy neovlivnilo existenci původního rozhodnutí o konkludentním vyměření daně. Změny, k nimž došlo rozhodnutím vydaným v rámci autoremedury, pozbyly platnosti právní mocí zrušujícího rozsudku krajského soudu a od této chvíle bylo nutno nahlížet na rozhodnutí o konkludentním vyměření daně v původním znění** (zvýraznění provedeno soudem).*“
29. S výše uvedenými závěry se zdejší soud ztotožnil již ve svém rozsudku ze dne 2. 12. 2014, č. j. 15 Af 13/2011-83, kterým bylo zrušeno rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti rozhodnutí o žádosti žalobce o vrácení přeplatku pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů. Soud neshledal žádný důvod, proč by měl tento svůj postoj revidovat. Při posouzení věci tedy soud vycházel z předpokladu, že v době podání žádosti o vrácení přeplatku existovalo konkludentní vyměření daně, které sice nebylo pravomocné, ale bylo s odkazem na ustanovení § 32 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků, které konstatuje, že odvolání nemá odkladný účinek, vykonatelné. Ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 tedy existovalo vykonatelné rozhodnutí správce daně, kterým byla stanovena daň ve výši 335 873 460 Kč. Částka na uhrazení této daňové povinnosti tedy nemohla být přeplatkem, neboť byla zaplacená na uhrazení vykonatelně vyměřené daňové povinnosti. V tomto směru vyhodnotil soud žalobcovy námitky jako nedůvodné.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

30. Z obsahu správního spisu vyplývá, a mezi účastníky je nesporné, že žalobce na úhradu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 uhradil celkem částku 336 274 120 Kč (neboť doplatil i navýšení vyměřené daně provedené zrušeným autoremedurním rozhodnutím ze dne 17. 1. 2007). Konkludentním vyměřením daně byla žalobci na základě jím podaného daňového přiznání vyměřena předmětná daň ve výši 335 873 460 Kč. Z uvedeného vyplývá, že ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku měl žalobce uhrazeno na dani z příjmů právnických osob o 400 660 Kč více, než kolik mu bylo vyměřeno vykonatelným konkludentním rozhodnutím. Ačkoli veškeré námitky žalobce uplatněné v předmětné žalobě vycházely z konstrukce, že v době podání žádosti neexistovalo u žalobce žádné vykonatelné rozhodnutí o vyměření daně z příjmů z právnických osob za zdaňovací období roku 2005, považuje soud za vhodné zabývat se pro úplnost i otázkou možnosti vrácení právě oné částky 400 660 Kč, o kterou převyšovala poukázaná úhrada žalobce vykonatelně vyměřenou daň.
31. Ve vztahu k uvedené částce 400 660 Kč je v žalobou napadeném rozhodnutí uvedeno, že žalovaný „dospěl k závěru, že v době podání žádosti o vrácení přeplatku, tj. dne 15. 10. 2010 (správně má být 15. 3. 2010 – pozn. soudu) existoval vratitelný přeplatek dle § 64 odst. 4 ZSDP (zákon o správě daní a poplatků – poznámka soudu) ve výši 400.660,- Kč, který měl správce daně daňovému subjektu vrátit. Tento vratitelný přeplatek ve výši 400.660,- Kč nebyl správcem daně daňovému subjektu na základě žádosti vrácen. V době vydání tohoto rozhodnutí však tento přeplatek ve výši 400.660,- Kč již vrácen daňovému subjektu být nemůže, neboť tento přeplatek ve výši 400.600,- Kč byl správcem daně použit v souladu s ust. § 64 odst. 2 ZSDP na úhradu nedoplatků daňového subjektu. Odvolacímu orgánu tak nezbylo nic jiného, než odvoláním napadené rozhodnutí Finančního úřadu v Litvínově ze dne 27. 5. 2010, č. j. 28954/10/207971505917, potvrdit a odvolání zamítnout.“ Z obsahu správního spisu vyplývá, že na osobním účtu žalobce u daně z příjmů právnických osob byl ke dni podání žádosti žalobce o vrácení přeplatku evidován přeplatek ve výši 11 731 050 Kč. Z obsahu správního spisu rovněž vyplývá, že veškeré přeplatky na dani z příjmů právnických osob evidované na účtu žalobce byly dne 24. 11. 2010 využity k úhradě žalobcových daňových pohledávek.
32. Dle § 264 odst. 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), platí, že pokud lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů. S ohledem na toto ustanovení je nutné na předmětnou věc, v níž lhůta pro vrácení přeplatku započala běžet v roce 2010, tedy před účinností daňového řádu, který nabyl účinnosti až 1. 1. 2011, aplikovat právní úpravu obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků.
33. V § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je uvedeno, že částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství je daňovým přeplatkem. V odstavci 2 citovaného ustanovení je pak mimo jiné uvedeno, že přeplatek se použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. V odstavci 4 citovaného ustanovení je pak mimo jiné uvedeno, že požádá-li dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, činí-li více než 50 Kč a nemá-li současně daňový dlužník nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti. Za den vrácení přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

34. Z výše uvedené rekapitulace právní úpravy vyplývá, že smyslem daných ustanovení je, aby správce daně vrátil daňovému subjektu k jeho žádosti částku, o kterou převyšují jeho platby splatné daňové povinnosti daňového subjektu. Musí se však jednat o vratitelný přeplatek, tedy o částku, která zůstane i po případném započtení na jiné splatné daňové povinnosti daňového subjektu evidované u téhož správce daně. V této skutečnosti nachází odraz záměr zákonodárce na upřednostnění zájmu na uhrazení daňových povinností před vrácením přeplatku na konkrétní daňové povinnosti a zájem na racionálnosti procesu platby daní. V předmětném případě z obsahu správního spisu vyplývá, že ke dni podání žádosti žalobce byl na jeho osobním účtu evidován vratitelný přeplatek, a měl mu tedy být tento přeplatek k jeho žádosti vrácen. K tomu však nedošlo a jeho žádost byla správcem daně zamítnuta. Ovšem ještě před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí, kterým bylo rozhodováno o odvolání proti rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku, konkrétně ke dni 24. 11. 2010, došlo u žalobce k předpisu daňových povinností na základě vykonatelných rozhodnutí, v důsledku čehož přeplatek evidovaný na osobním účtu žalobce pozbyl charakteru vratitelného přeplatku a byl započten na úhradu těchto nově předepsaných daňových pohledávek. Za takové situace, kdy v době rozhodování žalovaného již vratitelný přeplatek neexistoval, žalovaný zamítl odvolání daňového subjektu. Přestože nebylo postupováno v řízení o žádosti o vrácení přeplatku žalobce zcela v souladu s právním předpisem, neshledal v této skutečnosti soud důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí, neboť postup žalovaného byl v souladu s výše uvedenými principy právní úpravy, kdy ještě před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí došlo k faktickému zhojení pochybení správce daně. Přeplatek evidovaný ke dni podání žádosti o vrácení na osobním účtu žalobce sice nebyl v hotovosti vyplacen k jeho rukám, ale by následně využit k uhrazení nově předepsaných daňových povinností žalobce. Majetková sféra žalobce nebyla tímto postupem správce daně dotčena, neboť žalobce při úhradě nově předepsané daňové pohledávky musel uhradit finanční částku sníženou právě o částku odpovídající do té doby evidovanému přeplatku na jeho osobním účtu.
35. Na tomto místě soud pouze podotýká, že s ohledem na skutečnost, že k započtení přeplatku evidovaného na osobním účtu žalobce na jinou daňovou povinnost došlo až po uplynutí lhůty pro vrácení případného vratitelného přeplatku, zůstává nedotčen nárok žalobce na úrok z přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.
36. Námitky žalobce týkající se možnosti vyměření samotné daně po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007-65, případně námitky týkající se jeho legitimních očekávání ve vztahu k vyměření předmětné daně považuje soud v daném řízení za zcela irelevantní. Je nutno zdůraznit, že předmětem daného soudního řízení je přezkum rozhodnutí daňových orgánů o žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Předmětem řízení tedy není přezkum správnosti postupu daňových orgánů při stanovení samotné daně, ale výhradně otázka přezkumu postupu daňových orgánů při rozhodování o eventuálním přeplatku na žalobcově osobním daňovém účtu. Námitky týkající se postupu daňových orgánů při postupu stanovení daně je možné dle soudu uplatnit výhradně v řízeních týkajících se právě rozhodování správních orgánů o předmětných daňových povinnostech. Tyto námitky vzhledem k výše uvedenému shledal soud v daném řízení jako zcela nemístné a irelevantní, a proto se jimi věcně nezabýval.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

37. Pro úplnost soud k poukazům žalobce na probíhající soudní řízení o přezkumu rozhodnutí daňových orgánů ve věci samotného stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 vedené pod sp. zn. 15 Af 97/2010 uvádí, že ani zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu o stanovení daně (ke kterému skutečně došlo rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Af 97/2010-307) nemůže mít žádný vliv na skutečnost, že ke dni podání žádosti žalobce o vrácení přeplatku existovalo vykonatelné konkludentní vyměření daně.
38. K návrhu žalobce na provedení důkazu listinami vyjmenovanými v žalobě soud konstatuje, že se jedná o listiny, které byly součástí správního spisu, který byl v rámci ústního jednání soudu referován, a kterým se v rámci správního soudnictví důkaz neprovádí.
39. S ohledem na vše, co bylo uvedeno shora, dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji výrokem I. podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
40. Dále soud výrokem II. podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, když žalobce nebyl ve věci úspěšný a žalovanému náhrada nákladů řízení nepřisluší, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti podle obsahu soudního spisu vůbec nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Ústí nad Labem 19. prosince 2018

13

15 Af 116/2015

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)