



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce:

■, s.r.o.
sídlem ■
zastoupen daňovým poradcem Ing. Otou
Koškem,
sídlem T. G. Masaryka 822, Nový Bor,

proti

žalovanému:

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 2. 2015, č. j. 4738/15/5200-11433-700681,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 2. 2015, č. j. 4738/15/5200-11433-700681, se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 8. 2014, č. j. 1092436/14/2608-24803-505979, jímž nebylo vyhověno žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve zrekapituloval obsah správního spisu, z něhož vyplývá, že dne 17. 12. 2013 podal žalobce dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009, ve kterém změnil svoji daňovou povinnost z částky 55 700 Kč na částku 6 100 Kč. Dne 22. 12. 2013 požádal žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob. V souvislosti s podaným dodatečným daňovým přiznáním vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností výzvou ze dne 13. 1. 2014. Rozhodnutím ze dne 24. 2. 2014, č. j. 293529/14/2608-24803-507490, správce daně nevyhověl žádosti o vrácení přeplatku podané dne 22. 12. 2013. Rozhodnutím ze dne 2. 4. 2014, č. j. 8938/14/5000-14502-706053, rozhodlo Odvolací finanční ředitelství o nicotnosti výše uvedené výzvy k odstranění pochybností ze dne 13. 1. 2014. Na základě tohoto rozhodnutí o nicotnosti vydal správce daně novou výzvu k odstranění pochybností, č. j. 645863/14/2608-24803-507490, ze dne 16. 4. 2014. Dne 7. 4. 2014 požádal žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob. Podáním evidovaným dne 2. 5. 2014 žalobce odpověděl na výzvu k odstranění pochybností ze dne 16. 4. 2014, současně však namítl nicotnost této výzvy. O tom, že tato výzva k odstranění pochybností nebyla Odvolacím finančním ředitelstvím shledána nicotnou, byl žalobce vyrozuměn písemností ze dne 9. 7. 2014, č. j. 17959/14/5000-14502-707045. Dne 27. 7. 2014 požádal žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob. Rozhodnutím ze dne 11. 8. 2014, č. j. 1092436/14/2608-24803-505979, správce daně nevyhověl žádosti o vrácení přeplatku podané dne 7. 4. 2014. Písemností ze dne 11. 8. 2014, č. j. 1091524/14/2608-24803-505979, sdělil správce daně daňovému subjektu výsledek postupu k odstranění pochybností. Dne 3. 8. 2014 podal žalobce podnět k ochraně před nečinností. Písemností ze dne 28. 8. 2014, č. j. 22674/14/5000-14203-711413, vyrozumělo Odvolací finanční ředitelství žalobce o odložení podnětu na ochranu před nečinností. Dne 11. 8. 2014 vyhotovil správce daně úřední záznam dle § 63 daňového řádu o průběhu postupu k odstranění pochybností, č. j. 1028188/14/2608-24803-507490. Dne 18. 8. 2014 podal žalobce námitku podjatosti úřední osoby. Dne 3. 10. 2014 vydal Finanční úřad pro Liberecký kraj pod č. j. 1159234/14/2608-24803-506954 rozhodnutí o tom, zda je úřední osoba vyloučena z řízení. Dne 8. 9. 2014 vydal správce daně dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob č. j. 1139078/14/2608-24803-507490 za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009.
3. K jednotlivým námitkám uplatněným žalobcem v podaném odvolání proti rozhodnutí správce daně o nevyhovění žádosti o vrácení přeplatku žalovaný uvedl, že případný přeplatek vzniklý na základě podání dodatečného daňového přiznání vznikne v okamžiku, kdy bude daňová povinnost na základě dodatečného daňového přiznání vyměřena. Zahájí-li správce daně postup k odstranění pochybností, je daň vyměřena až platebním výměrem, který vydá správce daně a na jehož základě se případný přeplatek předepíše na osobní daňový účet. Poté může

správce daně na základě žádosti daňového subjektu posoudit, zda je tento přeplatek vratitelným podle ustanovení § 154 odst. 2 daňového řádu. Správce daně není v uvedeném případě při vydání výzvy k odstranění pochybností limitován třicetidenní lhůtou uvedenou v ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu, neboť toto ustanovení se týká pouze případu, kdy má daňovému subjektu vzniknout daňový odpočet. Podle § 2 odst. 4 daňového řádu se daňovým odpočtem myslí vratka v rovině nalézací, tj. např. nadměrný odpočet DPH nebo vzniklý daňový bonus na dani z příjmů fyzických osob, a nikoli v rovině platební. Případně vzniklý přeplatek z vyměření dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob daňovým odpočtem není. Protože v průběhu postupu k odstranění pochybností nedošlo k jejich odstranění, vydal správce daně dodatečný platební výměr ze dne 8. 9. 2014, č. j. 1139078/14/2608-24803-507490. Vzhledem k tomu, že správce daně nevyměřil daň v souladu s podaným dodatečným daňovým přiznáním a nesnížil daňovému subjektu základ daně, nevznikl žalobci na základě tohoto vyměření žádný vratitelný přeplatek. Jelikož správce daně k datu podání žádosti vratitelný přeplatek neevidoval a vratitelný přeplatek nedosáhl požadované částky ani do šedesáti dnů ode dne podání žádosti, správce daně správně vydal rozhodnutí, kterým dle § 155 daňového řádu žádosti žalobce nevyhověl.

4. Žalobce v podané žalobě uvádí, že dne 17. 12. 2013 podal dodatečné daňové tvrzení na daň z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009 na souhrnný daňový odpočet ve výši 74 800 Kč. Správce daně nebyl schopen zformulovat smysluplnou výzvu k tomuto podání v zákonem dané lhůtě dle § 89 odst. 4 daňového řádu, tedy do třiceti dnů ode dne, kdy bylo takové podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení. Správce daně byl po marném uplynutí třicetidenní lhůty povinen dle § 140 odst. 1 daňového řádu daň konkludentně vyměřit. Správce daně bez opory v zákoně daňový odpočet zadržuje, čímž porušuje Čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Žalobce poukazuje na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 402/05 zabývající se rovností postavení k vzniklým přeplatkům. V souvislosti s podaným dodatečným daňovým tvrzením vyzval správce daně žalobce k odstranění pochybností dne 13. 1. 2014. Rozhodnutím ze dne 2. 4. 2014, č. j. 8938/14/5000-14502-706053, rozhodlo Odvolací finanční ředitelství samo bez aktivity žalobce o nicotnosti této výzvy k odstranění pochybností. Novou výzvu k odstranění pochybností vydal správce daně až dne 16. 4. 2014, tedy po uplynutí třicetidenní lhůty. Částka nadměrného odpočtu z dodatečného daňového přiznání byla již před vydáním opakované výzvy objektivně konkludentně vyměřena, a pokud měl správce daně nadále pochybnosti o správnosti údajů uvedených v dodatečném daňovém přiznání, měl zákonnou možnost zahájit opakovanou kontrolu roku 2009. Zároveň měl na základě podané žádosti požadovaný přeplatek vrátit. Správní orgány tedy jednaly bez opory v zákoně a judikatuře.
5. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí s tím, že žalobní body se shodují s námitkami uplatněnými žalobcem v odvolání. Uvedl, že se neztotožňuje s názorem, že po uplynutí třiceti dnů od podání dodatečného daňového přiznání byl povinen daň konkludentně vyměřit. Žalobce

odmítá akceptovat, že ustanovení § 89 odst. 4 daňového řádu obsahuje speciální úpravu pro případ pochybností o daňovém tvrzení na daň z přidané hodnoty v případě, kdy je daňovým subjektem uplatněn daňový odpočet. Třicetidenní lhůta je navíc pořádková. Žalobce nesprávně směšuje pojmy daňový odpočet a přeplatek. Na osobním daňovém účtu žalobce nebyl v daném případě evidován vratitelný přeplatek, správce daně tedy nemohl žádosti vyhovět. Po ukončení postupu k odstranění pochybností byl navíc vydán platební výměr s tím, že původní daňová povinnost žalobce zůstala nezměněna. Žalovaný z těchto důvodů navrhl, aby soud podanou žalobu zamítl.

6. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s. s tím, že přitom vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s.
7. Podle § 154 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), 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.
8. 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.
9. Podle § 143 odst. 1 a 2 daňového řádu, daň lze doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměřením na překážku. Podle výsledků doměřovacího řízení doměří správce daně daň ve výši rozdílu poslední známé daně a částky nově zjištěné a tento doměřený rozdíl na dani současně předepíše do evidence daní; doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.
10. Podle § 144 odst. 1 daňového řádu, neodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměřením oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.
11. Podle § 89 odst. 4 daňového řádu, pokud vyplývá z podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení, že daňovému subjektu má vzniknout daňový odpočet, vydá správce daně v případě pochybností výzvu k odstranění pochybností do 30 dnů ode dne, kdy bylo takovéto podání učiněno, nejdříve však od posledního dne lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení.

12. V daném případě je jádrem sporu plynoucím z obsahu žaloby to, zda v důsledku podání dodatečného daňového tvrzení a následné absence úkonu správce daně ve lhůtě třiceti dnů od tohoto podání dochází ke konkludentnímu doměření daně, v důsledku čehož by měl žalobci vzniknout přeplatek na dani.
13. Soud předně poukazuje na to, že je třeba striktně rozlišovat nalézací řízení, v jehož rámci se daňová povinnost stanovuje, a řízení o placení daně, v němž může za splnění zákonných podmínek dojít k vrácení vratitelného přeplatku daňovému subjektu. Rozhodnutí vzešlé z nalézacího řízení se následně projeví v evidenci daní na debetní straně osobního daňového účtu daňového subjektu, a může tak být podkladem pro vrácení přeplatku či naopak vymáhání nedoplatku na daňové povinnosti.
14. Žalobce podáním dodatečného daňového tvrzení zahájil doměřovací (nalézací) řízení, jehož předmětem bylo dodatečné stanovení daňové povinnosti. Jak plyne z § 144 odst. 1 daňového řádu, doměřovací řízení je ukončeno vydáním rozhodnutí – dodatečného platebního výměru. Teprve pravomocný dodatečný platební výměr je podkladem, resp. právním titulem, vzniku eventuálního přeplatku na dani. Pakliže v době, kdy žalobce požádal o vrácení přeplatku, nebylo předmětné nalézací řízení ukončeno pravomocným platebním výměrem, nemohlo zde zjevně být titulu pro vznik jakéhokoli přeplatku na dani z příjmů právnických osob.
15. Pokud žalobce poukazoval na konkludentní doměření daně v důsledku uplynutí třicetidenní lhůty od podání dodatečného daňového tvrzení, je tato jeho úvaha nesprávná. Daňový řád se, na rozdíl od zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, odklonil od praxe konkludentního vyměřování daní, když dle jeho úpravy neexistuje fikce vydání platebního výměru (srov. např. MATYÁŠOVÁ, L., GROSSOVÁ, M. E. *Daňový řád: Komentář*, § 144, Nakladatelství Leges). Z § 144 odst. 1 (a obdobně z § 140 odst. 1 pro případ vyměření daně) plyne, že platební výměr je třeba za účelem věcného ukončení doměřovacího řízení vydat vždy. V zákonem vymezených případech jej pouze není třeba doručovat daňovému subjektu. K fikci vydání platebního výměru v důsledku uplynutí času nicméně nedochází. Z žádného ustanovení daňového řádu pak neplyne, že by byl správce daně povinen po uplynutí zmíněné doby platební výměr vydat v souladu s podaným dodatečným daňovým tvrzením.
16. Z uvedeného je zřejmé, že pokud žalobce dovozoval vznik přeplatku na dani z příjmů právnických osob pouze z toho, že podal dodatečné daňové přiznání a od jeho podání marně uplynula doba třiceti dnů, pak věc po právní stránce vyhodnotil nesprávně. Žalobce sice zahájil doměřovací řízení, to však v době, kdy o vrácení přeplatku požádal, ani v době, kdy správce daně o jeho žádosti rozhodoval, nebylo ukončeno vydáním dodatečného platebního výměru. Zmíněný platební výměr byl vydán až dne 8. 9. 2014, a to na částku 0 Kč, tedy bez změny původně vyměřené daně. V důsledku toho nemohl být na osobním daňovém účtu žalobce evidován žádný podklad, na jehož základě by žalobci vznikl přeplatek na dani, který by mohl být za splnění podmínek § 155 daňového řádu žalobci vrácen.

17. Již z předchozí argumentace plyne, že v důsledku skutečností uváděných žalobcem žádný přeplatek na dani z příjmů právnických osob nevznikl. Výklad § 89 odst. 4 daňového řádu proto není pro rozhodnutí věci tak podstatný, jak se žalobce domnívá. Soud se nicméně ztotožňuje se závěrem žalovaného, že předmětné ustanovení procesně doplňuje úpravu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, když daňovým odpočtem je nadměrný odpočet ve smyslu uvedeného zákona. Uplatnění nižší než původně vyměřené daně v rámci dodatečného daňového přiznání pak daňovým odpočtem ve smyslu § 89 odst. 4 daňového řádu není, proto se toto ustanovení v daném případě neuplatní.
18. Správní orgány tedy vůči žalobci nepostupovaly nezákonně a neporušily princip rovnosti a ochrany vlastnického práva, neboť žalobci přeplatek nevznikl, nebyl tedy evidován na jeho osobním daňovém účtu, proto jej nebylo možno vrátit. Z těchto důvodů soud zamítl podanou žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou.
19. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl úspěch žalovaný správní orgán, jemuž vzniklé náklady soudního řízení nepřesáhly rámec běžné činnosti žalovaného. Soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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). Připadne-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.

Liberec 9. února 2018

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu