



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **Poliklinika – Místek s.r.o.**, se sídlem ve Frýdku-Místku, 8. pěšího pluku 85, zastoupeného JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem v Ostravě, Kosmova 20, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7.12.2010 č.j. 7765/10-1500-806450, ve věci žádosti o vrácení přeplatku,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7.12.2010 č.j. 7765/10-1500-806450, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu ve Frýdku-Místku ze dne 17.8.2010 č.j. 113702/10/362914802528, jímž byla zamítnuta žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob.

V podané žalobě žalobce uvedl, že svůj nárok na vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob (dále jen DPPO) opírá o skutečnost, že Finanční úřad ve Frýdku-Místku jako správce daně (dále jen finanční úřad) dodatečně stanovil DPPO za zdaňovací období roku 2002 po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Žalobce zmínil porušení zásady zákonnosti dle ust. § 2 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), dále úpravu prekluzivní lhůty v ust. § 47 ZSDP a nálezy Ústavního soudu sp. zn. I.ÚS 1169/09 obsahující závazné stanovisko Ústavního soudu k počítání prekluzivní lhůty. Podle žalobce vydání dodatečného platebního výměru a následné rozhodnutí o nepovolení přezkoumání tohoto dodatečného platebního výměru bylo provedeno v rozporu se zákonem. Nelze proto usuzovat, že vyměřovací řízení bylo ukončeno zákonným způsobem a že rozhodnutí jsou pravomocná. Nezákonné rozhodnutí pak nemůže způsobit zamýšlené účinky, nikdo nemůže být nucen nezákonné rozhodnutí vykonat. Za situace, kdy marně uplynula lhůta k doměření DPPO za zdaňovací období roku 2002 a žalobce uhradil na účet státního rozpočtu finanční částky převyšující jeho splatnou povinnost, jedná se o přeplatek (§ 64 ZSDP). Jestliže žalobce požádal o vrácení přeplatku, pak mu přeplatek měl finanční úřad vrátit. Žalovaný pak měl na základě podaného odvolání ve věci zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku na dani učinit takové právní úkony, aby o žádosti bylo rozhodnuto v souladu se zákonem. Nejpozději s podanou žádostí žalobce o vrácení přeplatku na DPPO se finanční úřad dozvěděl o tom, že zde existuje rozhodnutí, které je v rozporu s právními předpisy, protože bylo vydáno po marném uplynutí prekluzivní lhůty a okolnosti nasvědčovaly tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. V dané době již byla známa i judikatura Ústavního soudu. Správce daně mohl přezkumné řízení podle ust. § 55b ZSDP zahájit z moci úřední nebo mohl za využití ust. § 21 téhož zákona posoudit podání žalobce podle obsahu i jako žádost o povolení přezkoumání dotčeného rozhodnutí, když lhůta k tomuto přezkoumání byla ještě zachována. Také s ohledem na ust. § 50 odst. 3 ZSDP měl žalovaný postupovat dle shora uvedených zákonných ustanovení.

Žalovaný ve vyjádření uvedl, že platební výměr finančního úřadu ze dne 26.11.2007 č.j. 165283/07/362914/3680, jímž byla žalobci doměřena předmětná daňová povinnost, byl žalobci doručen dne 5.12.2007 a jelikož se žalobce proti němu neodvolal, nabyl dne 8.1.2008 právní moci. Žalobce požádal o přezkoumání platebního výměru podle ust. § 55b ZSDP dne 6.3.2009, přičemž žalovaný rozhodnutím ze dne 28.4.2009, které nabylo právní moci dne 30.4.2009, přezkoumání nepovolil. Žalobce nikdy neprojel proti vyměření daňové povinnosti užitím řádného opravného prostředku, natož správní žalobou. Neučinil tak ani v případě rozhodnutí o nepovolení přezkumu. Vzhledem k nezaměnitelnosti formulace požadavku žalobce, jímž bylo vrácení přeplatku ve specifikované výši a také s ohledem na zásadu „ne bis in idem“, nemohl finanční úřad žádost ze dne 15.6.2010 posoudit podle ust. § 21 odst. 6 ZSDP jako žádost o přezkoumání platebního výměru ve smyslu ust. § 55b ZSDP. Žalovaný zdůraznil, že žalobou napadené rozhodnutí je výsledkem odvolacího řízení o odvolání žalobce proti zamítavému rozhodnutí o vrácení přeplatku. Předmětem řízení žalovaného jakožto druhoinstančního správce daně bylo proto pouze posouzení právní otázky daňového přeplatku. Správce daně by jednal v rozporu se zákonem, vstupoval-li by zpětně do právních vztahů z předcházejícího vyměřovacího řízení, které bylo pravomocně ukončeno. Řešení otázky prekluze by nepochybně podléhalo režimu přezkoumání ve správním soudnictví pouze tehdy, jednalo-li by se o přezkoumávání zákonnosti rozhodnutí s konstitutivními právními účinky, tj.

dodatečného platebního výměru, jímž byla doměřena příslušná daňová povinnost. Otázka prekluze není a ani nemůže být předmětem rozhodování v této věci. Ve smyslu ust. § 64 odst. 1 ZSDP u žalobce nedošlo k situaci, kdy by uhradil částku, která by převyšovala splatnou daň včetně příslušenství daně. Nelze proto hovořit o přeplatku, jenž by podléhal povinnosti vrácení ve prospěch žalobce. Žalobce se mylí, namítá-li, že žalovaný nezvolil adekvátní zákonný postup, jenž mu umožňovalo ust. § 50 odst. 3 ZSDP. Žalovaný také nepostupoval v rozporu s ust. § 2 ZSDP. Žalovaný dále pro úplnost uvedl, že dodatečný platební výměr, jímž byla žalobci doměřena daň, nabyl právní moci dne 8.1.2008, a to za situace, kdy, co se týče výkladu prekluzivní lhůty k vyměření daně, ustálená judikatura soudů vyšších stupňů zastávala právní teorii, tzv. „3+1“. Průlom v tomto výkladu znamenal až vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I.ÚS 1611/07, podle kterého zákonem stanovená lhůta pro vyměření či doměření daně se počítá již od konce roku, za který se daňové přiznání podává (tzv. teorie 3+0) a nikoliv až od konce roku, ve kterém se podává (tzv. teorie 3+1). S odkazem na citovaný nálezh Ústavního soudu a také na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 21.10.2008 č.j. 8 As 47/2005-86 má pak žalovaný za to, že došlo-li k zásadní změně v judikatuře téměř rok poté, co byla žalobci pravomocně doměřena předmětná daň, nemohl správce daně zpětně a opakovaně rozhodovat ve prospěch žalobce. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného uvedl, že se žalovaný mylí v názoru, že daňové řízení je izolovaný jev vždy jen pro konkrétní situaci. Dle zásady oficiality upravené v § 2 odst. 6 ZSDP je správce daně povinen daňové řízení zahájit vždy (i z vlastního podnětu), jakmile jsou splněny zákonné podmínky. Ust. § 21 odst. 6 ZSDP pak uzákoňuje, že pro řízení je rozhodující obsah podání. Zásada zákonnosti (§ 2 odst. 1 ZSDP) stanoví správci daně povinnost jednat v daňovém řízení v souladu se zákony. Ust. § 28 odst. 1 téhož zákona zavazuje správce daně rozhodnutími vydanými jinými příslušnými orgány. Z uvedeného podle žalobce vyplývá, že nebylo povinností správce daně v posuzované věci ctít presumpci správnosti pravomocných rozhodnutí, když mu bylo nepochybně z jeho úřední činnosti známo, že jde o rozhodnutí vydaná v rozporu se zákonem a na této skutečnosti nemění nic ani to, že žalobce nevyužil řádných opravných prostředků. I ust. § 55b ZSDP ukládá správci daně povinnost zahájit přezkoumání rozhodnutí, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Tyto skutečnosti pak musel správce daně zjistit nejpozději v době, kdy obdržel žádost o vrácení přeplatku na dani a žalovaný pak v době, kdy obdržel odvolání proti rozhodnutí správce daně.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobci byl rozhodnutím finančního úřadu ze dne 26.11.2007 vydán dodatečný platební výměr na DPPO za zdaňovací období roku 2002 ve výši 823.980 Kč. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 8.1.2008. Rozhodnutím žalovaného ze dne 28.4.2009 č.j. 3386/09-1201-800384, které nabylo právní moci dne 30.4.2009, nebylo povoleno přezkoumání dodatečného

platebního výměru. Dne 12.7.2010 byla finančnímu úřadu doručena žádost žalobce o vrácení přeplatku na DPPO za rok 2002. V odůvodnění této žádosti žalobce poukázal na změnu judikatury správních soudů při počítání prekluzivní lhůty v důsledku nálezu Ústavního soudu s názorem, že v důsledku uvedené změny je nepochybné, že dodatečný platební výměr byl žalobci vydán nezákonně po uplynutí prekluzivní lhůty, takže je nutno jej z úřední povinnosti zrušit a zaplacenou částku vrátit. Zaplacením dodatečně nezákonně vyměřené daně vznikl žalobci přeplatek, o jehož vrácení touto žádostí požádal. O této žádosti bylo rozhodnuto finančním úřadem rozhodnutím ze dne 17.8.2010 č.j. 113702/10/362914802528 s tím, že ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku žalobce neměl vratitelný přeplatek a takový přeplatek mu nevznikl ani ve lhůtě 60 dnů ode dne podání žádosti. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, kde setrval na svém názoru vyjádřeném v žádosti o vrácení přeplatku. O odvolání bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím žalovaného.

Podle ust. § 64 odst. 4 věty první až třetí ZSDP požádá-li daňový 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, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Nemá-li daňový dlužník ke dni podání žádosti u správce daně vratitelný přeplatek, běží lhůta pro jeho vrácení až ode dne následujícího po jeho vzniku, pokud se tak stane nejdéle do šedesáti dnů ode dne podání žádosti. Nevznikne-li do této lhůty vratitelný přeplatek, žádost se zamítne.

Je nesporné, že v posuzované věci je napadeným rozhodnutím rozhodnutí vydané v odvolacím řízení o žádosti o vrácení přeplatku a nikoliv o stanovení daňové povinnosti jako takové. V souladu s konstantní judikaturou správních soudů (srov. přiměřeně např. rozsudek NSS ze dne 29.5.2008 č.j. 8 Afs 161/2006-93) zastává krajský soud názor, že nebylo-li pravomocné rozhodnutí ukládající daňovému subjektu zaplatit daň předepsaným způsobem zrušeno, nelze v jiném samostatném řízení souvisejícím se stanovením vlastní daňové povinnosti pouze nepřímou úspěšně namítat nezákonnost pravomocně stanovené daňové povinnosti. Žalobce proti platebnímu výměru, jímž mu byla uložena daňová povinnost na DPPO za rok 2002 ničeho nenamítal, nepodal odvolání a platební výměr nabyl právní moci dne 8.1.2008. Žalobci nic nebránilo, aby se proti rozhodnutí, jímž mu byla daňová povinnost vyměřena, bránil v odvolacím řízení, případně také podáním žaloby ve správním soudnictví. Je pravdou, že v době vydání dodatečného platebního výměru praxe finančních orgánů i judikatura správních soudů vycházela při počítání prekluzivní lhůty dle § 47 ZSDP z tzv. „teorie 3+1“. Ke změně došlo až nálezem Ústavního soudu ze dne 2.12.2008 sp. zn. I.ÚS 1611/07, takže v době vydání dodatečného platebního výměru se žalobce takto bránit nemohl, nicméně žádost o přezkum dodatečného platebního výměru podle ust. § 55b odst. 1 ZSDP již žalobce odůvodnil změnou judikatury v důsledku zmiňovaného nálezu Ústavního soudu, ale ani v tomto případě se proti nepovolení přezkumu nebránil správní žalobou. V nyní posuzované věci byla předmětem správního řízení žádost o vrácení přeplatku na dani. Institut přeplatků na dani upravuje § 64 ZSDP, který mj. v odst. 4 upravuje podmínky a způsob pro vrácení přeplatku. V ust. odst. 1 pak upravuje, co je daňovým přeplatkem tak, že je to částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství. Žalovaný resp. správní orgán I. stupně proto v řízení posuzoval prioritně, zda u žalobce existuje částka převyšující

splatnou daň včetně příslušenství, tedy částka, která by byla daňovým přeplatkem. Jelikož však částka plateb převyšující splatnou daň, kterou žalobce ve své žádosti ve smyslu ust. § 64 odst. 1 ZSDP za přeplatek označuje, byla doměřena pravomocným dodatečným platebním výměrem, představovala i tato částka splatnou daň a u žalobce tak nebyla shledána existence částky, která by na základě uvedeného titulu tuto daň převyšovala. Finanční úřad proto správně dospěl k závěru, že u žalobce není ke dni podání žádosti vratitelný přeplatek a tento nevznikl ani ve lhůtě 60 dnů ode dne podání žádosti. Žádost proto v souladu s ust. § 64 odst. 4 věty třetí ZSDP zamítl. Žalovaný se pak v napadeném rozhodnutí s tímto postupem finančního úřadu ztotožnil. Žalobce v podané žalobě nenamítá postup žalovaného podle ust. § 64 ZSDP, ale to, že žalovaný, resp. finanční úřad v rámci tohoto řízení vyvolaného podáním žádosti o vrácení přeplatku na dani nepostupoval podle ust. § 55b ZSDP a z moci úřední nezrušil rozhodnutí o dodatečném vyměření daně, zvláště, když byl povinen posuzovat podání žalobce podle jeho obsahu, v němž je poukazováno na změnu judikatury a je dovozována nezákonnost doměření daně.

Krajský soud se s tímto názorem žalobce neztotožňuje a postup správních orgánů obou stupňů, které k této argumentaci žalobce nepřihlédly, shledal zcela souladným s judikaturou NSS. Zde je nezbytné zdůraznit především usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21.10.2008 č.j. 8 As 47/2005-86, kde rozšířený senát NSS zaujal jednoznačné stanovisko k temporálním účinkům rozhodnutí rozšířeného senátu, když uvedl, že: *„...Ustálená judikatura vrcholných soudů představuje ve svém materiálním rozměru právní normu. Změnu či zpřesnění této judikatury pak lze ve funkčním smyslu považovat za novelu právního předpisu s temporálními účinky, které změna právního předpisu tradičně má...*

Změna či zpřesnění judikatury není dostatečným důvodem pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním usnesení rozšířeného senátu pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla v odpovídající lhůtě podána správní žaloba...

Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve věcech probíhajících a v budoucnu zahájených řízení.“

Citovaným stanoviskem rozšířeného senátu NSS je jednoznačně časově vymezen dopad změny judikatury nejen pro správní soudy, ale i pro správní orgány, a to tak, že je závazná ve vztahu k řízením probíhajícím a budoucím. Výslovně bylo stanoveno také to, že změna judikatury není důvodem pro využívání mimořádných opravných prostředků ve věcech, které byly pravomocně skončeny ve správním řízení a proti kterým nebyla podána správní žaloba.

Krajský soud v posuzované věci neshledal žádné skutkové a právní důvody, pro které by se od citovaného judikátu rozšířeného senátu NSS v posuzované věci odchýlil.

Jelikož krajský soud neshledal žalobní námitky důvodnými, žalobu podle ust. § 78 odst. 1 s.r.s. jako nedůvodnou zamítl.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu správního spisu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 22. března 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu