



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **ORLEN Unipetrol RPA s.r.o.**, se sídlem Záluží 1, Litvínov, zast. Mgr. Romanem Vojtou, LL.M., advokátem, se sídlem Na Krupičárně 1672/5, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 10. 2015, č. j. 35107/15/5200-11433-702690, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 12. 2018, č. j. 15 Af 116/2015 - 56,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad v Litvínově (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 27. 5. 2010, č. j. 28954/10/207971505917, zamítl podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), žádost žalobkyně o vrácení přeplatku na daní z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 320.000.000 Kč (dále jen „rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku“).

[2] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 7. 12. 2010, č. j. 11884/10-1500-505589, zamítlo odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku. Toto rozhodnutí zrušil Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 2. 12. 2014, č. j. 15 Af 13/2011 - 83, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (s účinností od 1. 1. 2013 totiž došlo zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a vyhláškou č. 48/2012 Sb., o územních pracovištích finančních úřadů, která se nenacházejí v jejich sídlech, ke změně organizační struktury správních orgánů pro výkon správy daní a odvolacím orgánem se v nynější věci stal namísto Finančního ředitelství v Ústí nad Labem žalovaný).

[3] Žalovaný následně v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku.

II.

[4] Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který ji shora označeným rozsudkem zamítl.

[5] Krajský soud především nepřisvědčil argumentaci žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.

[6] Neztotožnil se ani se stěžejní žalobní námitkou, že v důsledku vydání autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007, č. j. 2130/07/207971/2783 (kterým správce daně odvolání zčásti vyhověl a změnil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 na částku 336.274.120 Kč, tedy navýšil daň vyměřenou konkludentně o 400.660 Kč) došlo k zániku konkludentního vyměření daně (ve výši 335.973.460 Kč) a bylo-li následně toto autoremedurní rozhodnutí správce daně spolu s rozhodnutím o odvolání proti tomuto rozhodnutí zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65, došlo k vytvoření překážky věci rozhodnuté a v důsledku toho nebyla žalobkyni vůbec vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, resp. tato daň byla ve výši 0 Kč. Krajský soud zdůraznil, že otázkou existence konkludentního vyměření 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 žalobkyně na případný přeplatek. Se závěry v nich uvedenými se přitom krajský soud ztotožnil již ve zrušujícím rozsudku ze dne 2. 12. 2014, č. j. 15 Af 13/2011 - 83, a ani nyní neshledal důvod se od tohoto svého závěru odchýlit.

[7] Krajský soud tedy při posuzování věci vycházel z předpokladu, že v době podání žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 existovalo konkludentní vyměření daně, které sice nebylo pravomocné, ale bylo s odkazem na ustanovení § 32 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků vykonatelné. Ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku tedy existovalo vykonatelné rozhodnutí správce daně, kterým byla stanovena daň ve výši 335.873.460 Kč. Uhrazená částka v této výši tudíž nemohla být přeplatkem, neboť byla zaplácena na uhrazení vykonatelně vyměřené daňové povinnosti.

[8] Krajský soud dále vyslovil, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobkyně na úhradu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 uhradila celkem částku 336.274.120 Kč (neboť doplatila i navýšení daně vyměřené zrušeným autoremedurním rozhodnutím správce daně ze dne 17. 1. 2007, č. j. 2130/07/207971/2783). Konkludentním vyměřením daně přitom žalobkyni správce daně na podkladě jí podaného daňového příznání vyměřil daň ve výši 335.873.460 Kč. Z toho je zřejmé, že ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku měla žalobkyně uhrazeno na dani z příjmů právnických osob o 400.660 Kč více, než kolik jí bylo vyměřeno vykonatelným konkludentním rozhodnutím. Krajský soud ze správního spisu zjistil, že dne 24. 11. 2010 byly veškeré přeplatky na dani z příjmů právnických osob evidované na osobním účtu žalobkyně využity k úhradě jejích daňových povinností. S ohledem na skutečnost, že ještě před vydáním napadeného rozhodnutí byl přeplatek ve výši 400.660 Kč evidovaný na osobním účtu žalobkyně použit ve smyslu § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků na úhradu nově předepsaných daňových povinností žalobkyně na základě vykonatelných rozhodnutí, v důsledku čehož přeplatek pozbyl charakteru vratitelného přeplatku (kterým byl ještě v době podání žádosti o vrácení přeplatku), bylo tím podle krajského soudu fakticky zhojeno předchozí pochybení správce daně spočívající v tom, že zamítl žádost žalobkyně

pokračování

o vrácení přeplatku daně. Krajský soud ale neshledal, že by byla postupem žalovaného zasažena majetková sféra žalobkyně. Pouze připomněl, že zůstal nedotčen nárok žalobkyně na úrok z přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

[9] Námitky žalobkyně ohledně možnosti vyměření samotné daně po vydání zrušujícího rozsudku krajského soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65, a ohledně legitimního očekávání ve vztahu k jejímu vyměření shledal krajský soud mimoběžnými, neboť předmětem soudního řízení v nynější věci byl přezkum rozhodnutí daňových orgánů o žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, nikoliv přezkum správnosti postupu daňových orgánů při stanovení samotné daně.

[10] Nakonec pro úplnost krajský soud vyslovil, že ani zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu o stanovení daně (ke kterému došlo rozsudkem krajského soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Af 97/2010 - 307) nemůže mít žádný vliv na skutečnost, že ke dni podání žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku existovalo vykonatelné konkludentní vyměření daně.

III.

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní napadá rozsudek krajského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatelka se především neztotožňuje s dílčím závěrem krajského soudu, že v době posuzování žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 existovala na podkladě daňového přiznání stěžovatelky ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků nepravomocně stanovená daň (konkludentně vyměřená). Konkludentní vyměření daně podle stěžovatelky před posuzováním její žádosti o vrácení přeplatku zaniklo, a to nejpozději vydáním autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007, č. j. 2130/07/207971/2783 (kterým správce daně změnil daň na částku 336.274.120 Kč, tedy navýšil daň vyměřenou konkludentně o 400.660 Kč); právě v něm vyměřený základ daně a daňová povinnost byly podle stěžovatelky následně rozhodující. Takový závěr podle stěžovatelky vyplývá např. z usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006. V době posuzování její žádosti o vrácení přeplatku však již neexistovalo ani toto autoremedurní rozhodnutí správce daně, neboť bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65 (spolu s rozhodnutím o odvolání proti tomuto autoremedurnímu rozhodnutí). Tímto zrušujícím rozsudkem nemohlo zpětně „obživnout“ konkludentní vyměření daně. K tomu stěžovatelka poukázala na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2010, č. j. 1 Afs 29/2010 - 66.

[13] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že se v napadeném rozsudku dostatečným způsobem nevypořádal s její žalobní námitkou, v níž poukazovala na úvahy vyjádřené v rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 26. 8. 2014, sp. zn. 29 ICdo 2/2014. V něm uvedený soud dovodil, že autoremedurní rozhodnutí nahrazuje původní prvostupňové rozhodnutí (které je tímto odklizené) s tím, že takto odklizené rozhodnutí již v budoucnu nemůže „obživnout“ a že se tak věc nemůže znovu vrátit do stadia odvolacího řízení proti takovému neexistujícímu rozhodnutí. Tento závěr Nejvyššího soudu podle stěžovatelky potvrzuje správnost její argumentace o neexistenci konkludentního vyměření daně ze dne 2. 10. 2006 v době posuzování její žádosti o vrácení přeplatku na dani.

[14] Podle stěžovatelky se krajský soud v napadeném rozsudku řádně nevyjádřil ani k její argumentaci obsažené v odst. 42 a 43 žaloby, kterou poukazovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 - 36) k otázce splnění a následného dodržování podmínek pro uplatňování nároku na slevu na dani podle § 35a, resp. 35b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Odkazovaná judikatura podle stěžovatelky přitom také zpochybňuje závěry napadeného rozhodnutí a napadeného rozsudku o významu konkludentního vyměření daně. Stěžovatelka uvádí, že v autoremedurním rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 a v rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí jí byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 vyměřena na jiném základě než v konkludentním vyměření daně, na které v napadeném rozsudku poukazuje krajský soud. V těchto rozhodnutích totiž daňové orgány tvrdily vznik daně *sui generis* podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, který měl nastat až v roce 2007 (a nikoliv již v roce 2005, kterého se týkalo konkludentní vyměření daně). Je z nich podle stěžovatelky proto zřejmý závěr, že nárok na slevu na dani za rok 2005 stěžovatelce skutečně vznikl; jinak by totiž nemohl následně zaniknout podle § 35b odst. 7 zákona o daních z příjmů, jak v uvedených rozhodnutích tvrdily daňové orgány. Stěžovatelka nakonec pro úplnost uvádí i to, že rozhodnutí o odvolání proti autoremedurnímu rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 bylo následně (ale až po vydání napadeného rozhodnutí) shledáno nesprávným a zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 30. 11. 2016, č. j. 15 Af 97/2010 – 307. Z něho vyplývá, že ke vzniku tvrzené daně *sui generis* v roce 2007 vůbec nedošlo.

[15] Stěžovatelka má tedy za to, že v době rozhodování o její žádosti o vrácení přeplatku neexistovalo žádné relevantní rozhodnutí o její daňové povinnosti za rok 2005. Jelikož je v souzené věci nesporné, že stěžovatelka uhradila na účet správce daně částku ve výši 336.274.120 Kč na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, vznikl jí prokazatelně na osobním účtu přeplatek na této dani ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku a napadené rozhodnutí jsou tudíž věcně nesprávná a nezákonná, neodpovídají skutkovému stavu věci. Napadené rozhodnutí a napadený rozsudek nadto vykazují vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost.

IV.

[16] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předeslal, že se plně ztotožňuje se závěry uvedenými v napadeném rozsudku. Připomněl také, že napadené rozhodnutí je již druhým rozhodnutím o odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku. První rozhodnutí o odvolání (rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 7. 12. 2010, č. j. 11884/10-1500-505589) bylo pro vady zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 2. 12. 2014, č. j. 15 Af 13/2011 - 83, a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Právním závěrem vyjádřeným v tomto rozsudku byl přitom žalovaný v dalším řízení vázán.

[17] Žalovaný proto v napadeném rozhodnutí vycházel z toho, že ke dni podání stěžovatelčiny žádosti 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, kterou stěžovatelka uhradila dne 2. 10. 2006. Neexistoval tudíž stěžovatelkou tvrzený vratitelný přeplatek ve výši 320.000.000 Kč z titulu úhrady neexistujícího konkludentního vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 (které mělo zaniknout v důsledku vydání autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007, jež bylo následně spolu s rozhodnutím o odvolání proti tomuto rozhodnutí zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65). Právě existence konkludentně vyměřené daně je přitom podle žalovaného zcela zásadní, nikoliv autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 a rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí, jak namítá

pokračování

stěžovatelka. Žalovaný rovněž zdůraznil, že argumentaci stěžovatelky ohledně neexistence konkludentního vyměření daně již vyvrátily správní soudy, zejména pak Nejvyšší správní soud v 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.

[18] Žalovaný však připustil, že ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku (15. 3. 2010) existoval vratitelný přeplatek podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve výši 400.660 Kč (jedná se o rozdíl konkludentně vyměřené daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 v částce 335.873.460 Kč a uhrazené daně podle autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 ve výši 336.274.120 Kč), který měl správce daně stěžovatelce vrátit. Tento vratitelný přeplatek však stěžovatelce na její žádost vrácen nebyl a ke dni vydání napadeného rozhodnutí (21. 10. 2015) již vrácen být nemohl, neboť byl správcem daně v souladu s § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků použit na úhradu daňových nedoplatků stěžovatelky. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí tak již na osobním účtu stěžovatelky (druh příjmu 770 - daň z příjmů právnických osob) nebyl evidován vratitelný přeplatek ve výši 400.660 Kč, který by mohl být na základě žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 stěžovatelce vrácen; žalovaný proto nemohl jinak, než rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku potvrdit a odvolání stěžovatelky zamítnout.

[19] Ke kasační argumentaci, že se krajský soud v napadeném rozsudku nevypořádal se stěžovatelkou v žalobě namítanou judikaturou Nejvyššího soudu, zejména usnesením ze dne 26. 8. 2014, sp. zn. 29 ICdo 2/2014, žalovaný uvedl, že takové vypořádání krajský soud provedl, a to odkazem na právní závěry uvedené v rozsudcích 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, kterými byl v posuzované věci vázán. Podle žalovaného tedy napadený rozsudek netrpí vadou nepřezkoumatelnosti.

[20] Kasační námitky týkající se problematiky splnění a následného dodržování podmínek pro uplatňování nároku na slevu na dani podle § 35a, resp. § 35b zákona o daních z příjmů, tedy související se správností vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, jsou podle žalovaného pro účely nynějšího soudního řízení nevýznamné. Tato kasační argumentace není způsobilá vyvrátit závěr, že v době podání žádosti stěžovatelky o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 320.000.000 Kč neexistoval na osobním účtu stěžovatelky přeplatek v této výši, jelikož zde existovalo konkludentní vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 335.873.460 Kč. Výsledek soudního přezkumu nároku na slevu na dani ve věci sp. zn. 15 Af 97/2010 tak nemůže mít podle žalovaného jakýkoliv vliv na rozhodnutí v posuzovaném případě. Žalovaný nadto vyjádřil, že stěžovatelkou poukazovaná soudní judikatura je ve vztahu k této její kasační argumentaci zcela nepřijatelná.

[21] Krajský soud podle žalovaného nepochybil ani v závěru, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné. Nevyjádřil-li se v něm žalovaný k argumentaci stěžovatelky týkající se správnosti vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 s poukazem na okamžik porušení pravidel investiční pobídky, bylo tomu tak proto, že tyto námitky stěžovatelka neuplatnila v odvolání ze dne 14. 6. 2010 ani v jeho doplnění ze dne 8. 7. 2010.

[22] Žalovaný je tedy přesvědčený o tom, že napadený rozsudek je zákonný a přezkoumatelný. Navrhl proto Nejvyššímu správnímu soudu, aby kasační stížnost zamítl.

V.

[23] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou uplatněnou s poukazem na § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí, resp. jiná vada řízení před krajským soudem, je ostatně vadou tak závažnou, že by se jí Nejvyšší správní soud musel podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by to stěžovatelka sama nenamítala.

[26] Ač stěžovatelka v kasační stížnosti obecně poukazuje na nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost a na vady řízení před krajským soudem, které měly za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, konkrétně se v kasační stížnosti věnuje pouze výtkám týkajícím se nedostatečného odůvodnění napadeného rozsudku.

[27] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 - 33).

[28] Napadený rozsudek uvedeným kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Krajský soud výstižně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení a předeštl relevantní a ucelené právní závěry, kterými stěžejní žalobní argumentaci vypořádal. Ostatně stěžovatelka proti výkladu podanému krajským soudem v kasační stížnosti brojí a polemizuje s ním, což by v případě chybějících důvodů prakticky nebylo možné. Nesouhlas stěžovatelky s odůvodněním a závěry napadeného rozsudku přitom nezpůsobuje jeho nepřezkoumatelnost (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013 - 30, ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010 - 163, nebo ze dne 6. 12. 2016, č. j. 7 As 179/2016 - 37). Nejvyšší správní soud připomíná, že nepřezkoumatelnost rozsudku není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatelky o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadený rozsudek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 - 24).

[29] Stěžovatelka konkrétně v kasační stížnosti krajskému soudu vytýká, že se v napadeném rozsudku dostatečným způsobem nevypořádal s judikaturou Nejvyššího soudu, na kterou poukazovala v žalobě, zejména pak s usnesením ze dne 26. 8. 2014, sp. zn. 29 ICdo 2/2014. V něm Nejvyšší soud shledal, že autoremedurní rozhodnutí nahrazuje původní prvostupňové rozhodnutí, které je tak „odklizeno“ a v budoucnu již nemůže „obživnout“, přičemž v důsledku

pokračování

již neexistujícího prvostupňového rozhodnutí se věc již nemůže znovu vrátit do stadia odvolacího řízení proti takovému rozhodnutí.

[30] Uvedené usnesení Nejvyššího soudu stěžovatelka v žalobě citovala na podporu svého tvrzení, že konkludentní vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 bez dalšího zaniklo v důsledku vydání autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 (a bylo tak odklizeno) a ani následně nemohlo „obživnout“ po vydání rozsudku krajského soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65, kterým bylo zrušeno autoremedurní rozhodnutí i rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí. Této žalobní argumentaci se krajský soud věnoval v odstavcích 25. až 29. napadeného rozsudku a její stěžejní obsah a smysl řádně vypořádal. Z jeho závěrů je přitom zřejmé, že i přes setrvalé tvrzení stěžovatelky o zániku a neexistenci konkludentního vyměření daně (které opírá mimo jiné o výše zmíněné usnesení Nejvyššího soudu) uzavřel, že vydání autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 a jeho následné zrušení (spolu s rozhodnutím o odvolání proti tomuto rozhodnutí) nemělo vliv na existenci původního konkludentního vyměření daně. Takové vypořádání žalobní námitky v sobě přitom zcela zřejmě obsahuje i odmítnutí závěrů uvedených ve stěžovatelkou citovaném usnesení Nejvyššího soudu. O správnosti těchto úvah krajského soudu pojedná kasační soud dále (viz zejména odst. [38] až [40]).

[31] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že závěry uvedeného usnesení Nejvyššího soudu jsou na nynější případ nepřenositelné, a to proto, že se vztahují k autoremeduře podle § 210a o. s. ř. (*Usnesení o povinnosti zaplatit soudní poplatek nebo usnesení, z něhož nenabyla dosud práva osoba jiná než odvolatel, nebo usnesení, kterým bylo uloženo pořádkové opatření (§ 53), nebo usnesení o odmítnutí žaloby, popřípadě jiného návrhu na zahájení řízení (§ 43 odst. 2, § 75a, § 75b odst. 2, § 78d odst. 2), nebo usnesení o odmítnutí odvolání (§ 208), nebo rozhodnutí vydané podle části šesté může k odvolání změnit přímo soud prvního stupně, pokud odvolání v celém rozsahu vyhoví*). Uvedené ustanovení však vymezuje podmínky, za nichž soud prvního stupně v civilním řízení může rozhodnout o podaném odvolání (jen ve vyjmenovaných případech a jen, pokud odvolání v celém rozsahu vyhoví) zcela odlišně, než v daném případě aplikovaný § 49 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[32] Stěžovatelka rovněž v kasační stížnosti namítá, že se krajský soud v napadeném rozsudku řádně nevyjádřil k její žalobní argumentaci (v odst. 42 a 43 žaloby) ohledně problematiky splnění a následného dodržování podmínek pro uplatňování nároku na slevu na dani podle § 35a, resp. 35b zákona o daních z příjmů, v níž také odkazovala na judikaturu kasačního soudu, např. rozsudek ze dne 28. 3. 2014, č. j. 5 Afs 28/2013 - 36.

[33] Ani tuto kasační námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Stěžovatelka v odstavci 42 žaloby žalovanému vytýkala, že nedostatečně odůvodnil napadené rozhodnutí a rovněž se nevypořádal s jí uplatněnou judikaturou Nejvyššího správního soudu ohledně nároku na slevu na dani podle § 35a, resp. 35b zákona o daních z příjmu. V odstavci 43 žaloby pak stěžovatelka nesouhlasí se závěrem žalovaného uvedeným v napadeném rozhodnutí ohledně případného vzniku daňové povinnosti *sui generis* ve smyslu § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů. K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí se krajský soud vyjádřil v odstavci 21 napadeného rozsudku. Co se týče problematiky nároku na slevu na dani podle zákona o daních z příjmů, souvisejících odkazů na judikaturu kasačního soudu a vzniku daňové povinnosti *sui generis* ve smyslu § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, vyjádřil obecně krajský soud v odstavci 36 napadeného rozsudku, že stěžovatelčiny námitky týkající se přezkumu správnosti postupu daňových orgánů při stanovení samotné daně nejsou předmětem nynějšího řízení; tím je výhradně přezkum rozhodnutí daňových orgánů o žádosti stěžovatelky o vrácení přelátku

na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005. Tímto způsobem byla předestřena žalobní argumentace stěžovatelky dostatečně vypořádána.

[34] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů, ale ani pro nesrozumitelnost a neshledal ani jinou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost jím vydaného rozsudku, dospěl k závěru, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn. Zabýval se proto zbylými kasačními námitkami. Ani jejich důvodnost však neshledal.

[35] Nejvyšší správní soud především pro přehlednost stručně rekapituluje vybrané skutečnosti z daňového řízení týkajícího se daně z příjmů stěžovatelky za období roku 2005. Rozhodnutí daňových orgánů vydaná v tomto řízení totiž představují podklady stěžejní pro nynější řízení týkající se posouzení žádosti stěžovatelky o vrácení přeplatku ve výši 320.000.000 Kč na dani z příjmů právnických osob za období roku 2005 podané dne 15. 3. 2010.

[36] Ze správního spisu vyplývá, že dne 2. 10. 2006 podala stěžovatelka příznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2005, v němž vyčíslila daňovou povinnost na 335.873.460 Kč. Správce daně stanovil daňovou povinnost stěžovatelky na základě podaného daňového příznání podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Proti konkludentnímu vyměření daně se stěžovatelka odvolala. O odvolání správce daně rozhodl autoremedurním rozhodnutím ze dne 17. 1. 2007, č. j. 2130/07/207971/2783, tak, že rozhodnutí o konkludentně vyměřené dani částečně změnil a stanovil stěžovatelce daňovou povinnost ve výši 336.274.120 Kč. I proti rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 se stěžovatelka odvolala. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem o podaném odvolání rozhodlo dne 13. 7. 2007, rozhodnutím č. j. 9179/07-1200, tak, že rozhodnutí ze dne 17. 1. 2007 změnilo a stanovilo stěžovatelce daňovou povinnost ve výši 324.944.880 Kč. Rozsudkem ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65, krajský soud zrušil autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 i rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2007. Správnost tohoto postupu potvrdil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 8. 2009, č. j. 1 Afs 49/2009 - 109. Po vrácení věci pokračoval správce daně v zahájeném daňovém řízení a o odvolání stěžovatelky proti konkludentnímu vyměření daně opětovně rozhodl rozhodnutím ze dne 27. 5. 2010, č. j. 29125/10/207971505917, tak, že mu částečně vyhověl a změnil daňovou povinnost stěžovatelky na 324.944.880 Kč a odvolání proti němu zamítlo Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 27. 10. 2010, č. j. 9612/10-1200-506330. Daňové řízení pokračovalo i nadále; pro posouzení nynějšího případu však postačují skutečnosti uvedené doposud.

[37] Stěžejní kasační argumentaci totiž představoval nesouhlas stěžovatelky s dílčím závěrem krajského soudu, že v době podání žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 existovalo na podkladě daňového příznání stěžovatelky ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vykonatelné rozhodnutí správce daně, kterým byla stanovena daň ve výši 335.873.460 Kč (konkludentní vyměření daně). V důsledku toho stěžovatelka nesouhlasí i s navazujícím závěrem krajského soudu, že částka určená na uhrazení této vykonatelně vyměřené daňové povinnosti nemohla představovat vratitelný přeplatek.

[38] Stěžovatelka je přesvědčená o tom, že konkludentní vyměření daně před posuzováním její žádosti o vrácení přeplatku zaniklo, a to nejpozději vydáním autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007; v něm vyměřený základ daně a daňová povinnost byla podle stěžovatelky rozhodující. V době posuzování žádosti o vrácení přeplatku podle ní již neexistovalo autoremedurní rozhodnutí správce daně, neboť bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 4. 2. 2009, č. j. 15 Ca 176/2007 - 65 (spolu s rozhodnutím o odvolání proti tomuto

pokračování

autoremedurnímu rozhodnutí). Tímto zrušujícím rozsudkem přitom nemohlo zpětně „obživnout“ konkludentní vyměření daně, došlo k vytvoření překážky rozhodnutí a v důsledku toho stěžovatelce nebyla vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005, resp. tato daň je ve výši 0 Kč. Stěžovatelkou uhrazená částka 336.274.120 Kč (podle konkludentního vyměření daně a navazujícího autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007) nacházející se na jejím osobním účtu tudíž byla vratitelným přeplatkem, neboť nemohla představovat částku na uhrazení neexistující daňové povinnosti.

[39] Krajský soud v napadeném rozsudku zcela správně poukázal 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 (v něm kasační soud vychází ze závěrů rozsudku č. j. 1 Aps 14/2013 - 91). Již v prvním z uvedených rozsudků se kasační soud zabýval otázkou zákonnosti vedení daňového řízení týkajícího se daně z příjmů právnických osob stěžovatelky za období roku 2005 po zrušení správních rozhodnutí krajským soudem. Podrobně se vyjádřil právě k charakteru rozhodnutí správce daně vydaného v rámci autoremedury a k důsledkům zrušení takového rozhodnutí (pro konkludentní vyměření daně). Konkrétně uvedl, že „*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 [...]. 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).*“ Kasační soud proto v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že zrušil-li krajský soud autoremedurní rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007, neovlivnilo to existenci původního rozhodnutí o konkludentním vyměření daně (důraz přidán soudem). Změny, k nimž došlo vydáním autoremedurního rozhodnutí, pozbyly platnosti právní mocí zrušujícího rozsudku krajského soudu a od této chvíle bylo nutno nahlížet na rozhodnutí o konkludentním vyměření daně v původním znění. K těmto závěrům se plně přihlásil kasační soud též ve výše zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 5/2014 - 78. Na jeho úvahy tak lze nyní pro stručnost odkázat a upozornit zejména na odst. [41], v němž souhlasí s tím, co je výše citováno.

[40] S předestřenými závěry se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje a vychází z nich i v právě posuzované věci. Shledává proto nedůvodnou kasační argumentaci, že konkludentní vyměření daně zaniklo vydáním autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 a nemohlo zpětně „obživnout“. Naopak, nezaniklo (po dobu platnosti autoremedurního rozhodnutí správce daně s ním vytvářelo jeden celek) a po zrušení autoremedurního rozhodnutí platilo ve znění takovém, v jakém bylo původně vydáno, tedy v nezměněném stavu. Zrušení autoremedurního rozhodnutí správce daně ze dne 17. 1. 2007 krajským soudem tedy neovlivnilo existenci původního konkludentního vyměření daně. Ani na podkladě stěžovatelkou zmiňované judikatury nelze dospět k jiným závěrům. Stěžovatelkou citovaná pasáž usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006, se výše uvedeným závěrům nikterak nepříčí. Kasační soud ostatně již ve výše zmíněném rozsudku č. j. 1 Afs 5/2014 - 78 uvedl ke shodné argumentaci stěžovatelky, že uvedené usnesení Nejvyššího soudu se nevyjadřuje k důsledkům zrušení rozhodnutí o odvolání a nadto jeho závěry jsou vztaženy k otázce soudního výkonu rozhodnutí a způsobilosti autoremedurního rozhodnutí být podkladem výkonu rozhodnutí. O to zde však nejde.

[41] Také v dalším ze stěžovatelkou odkazovaných rozsudků, a to v rozsudku ze dne 5. 5. 2010, č. j. 1 Afs 29/2010 - 66, Nejvyšší správní soud řešil odlišnou skutkovou situaci oproti nynější věci. Jednalo se o případ, v něm správce daně zahájil vytýkáací řízení a Nejvyšší správní

soud dovodil, že v takovém případě jednak byla vyloučena možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a ani následné zrušení platebních výměrů vydaných po provedeném vytykáčím řízení nemohlo vést ke konkludentnímu vyměření daně podle zmíněného § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Je zjevné, že v daném případě jsou skutkové okolnosti odlišné.

[42] Kasační soud s ohledem na výše uvedený závěr nepřisvědčil ani stěžovateli námitce, že částka 336.274.120 Kč uhrazená v souvislosti s daní z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 představuje přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[43] Podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, *požadá-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. Za den vrácení přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně.[...].*

[44] Přeplatek je ve smyslu § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, *částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Podle § 40 odst. 1 téhož zákona je daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení. Podle § 46 odst. 5 citovaného zákona, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.*

[45] V posuzovaném případě existovalo v době podání stěžovateli žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 konkludentní rozhodnutí o vyměření daně vydané na základě stěžovatelkou podaného daňového přiznání (v němž vyčíslila daňovou povinnost na 335.873.460 Kč) podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Toto rozhodnutí sice nebylo v této době pravomocné, jelikož bylo napadeno odvoláním, ale bylo ve smyslu § 48 odst. 12 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s § 32 odst. 13 téhož zákona vykonatelné (podané odvolání totiž nemělo odkladný účinek a lhůta k plnění uplynula). Správce daně tuto daňovou povinnost evidoval na osobním daňovém účtu stěžovatelky. Stěžovatelka ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku uhradila na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 částku celkem 336.274.120 Kč (neboť doplatila i navýšení vyměřené daně provedené následně zrušeným autoremedurním rozhodnutím ze dne 17. 1. 2007).

[46] Z výše uvedeného je zřejmé, že částka ve výši 335.873.460 Kč stěžovatelkou poskytnutá na uhrazení její daňové povinnosti na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 nemohla být přeplatkem. Částka ve výši 400.600 Kč, o kterou převyšovala poukázaná úhrada stěžovatelky (336.274.120 Kč) částku stanovenou konkludentním vyměření daně (335.873.460 Kč), však takovým přeplatkem ke dni podání žádosti, tedy částkou plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně, byla. Kasační soud však v tomto ohledu přisvědčil závěru žalovaného uvedeného v napadeném rozhodnutí a závěru krajského soudu, že ač ke dni podání stěžovateli žádosti o vrácení přeplatku (15. 3. 2010) byl na osobním účtu stěžovatelky evidován vratitelný přeplatek, a měl být tedy stěžovatelce vrácen, došlo ještě před vydáním napadeného rozhodnutí (dne 24. 11. 2010) k předpisu dalších daňových povinností stěžovatelky

pokračování

na základě vykonatelných rozhodnutí, v důsledku čehož pozbyl tento přeplatek charakteru vratitelného přeplatku.

[47] Ze správního spisu se totiž podává, že vratitelný přeplatek z titulu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2005 ve výši 440.660 Kč evidovaný k datu podání stěžovatelčiny žádosti o vrácení přeplatku byl před vydáním napadeného rozhodnutí ve smyslu § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků použit na úhradu nedoplatku evidovaného na druhu příjmu 770 - daň z příjmů právnických osob. Konkrétně na úhradu dne 24. 11. 2010 předepsaného doměrku po daňové kontrole daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2006 ve výši 14.520.000 Kč a s ním souvisejícího penále ve výši 2.904.000 Kč (viz dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006 ze dne 21. 10. 2010, č. j. 45878/10/207971505917). V době vydání napadeného rozhodnutí tak žalovaný u stěžovatelky na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 neevidoval vratitelný přeplatek ve výši 400.660 Kč, který by byl povinen stěžovatelce na podkladě její žádosti ze dne 15. 3. 2010 vrátit. Žalovaný proto nepochybil, zamítl-li odvolání stěžovatelky a potvrdil rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku. Také krajský soud se nedopustil nesprávného právního posouzení věci, přisvědčil-li takovému závěru žalovaného. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tudíž také nebyl naplněn.

[48] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že ačkoliv v kasační stížnosti stěžovatelka uplatnila i kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., žádné konkrétní výtky podřaditelné pod uvedený kasační důvod nevznesla. Nejvyšší správní soud tudíž nemá v tomto směru co přezkoumat.

VI.

[49] S ohledem na výše uvedené není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[50] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka neměla úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci účastníkem úspěšným, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Kasační soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

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

V Brně dne 16. března 2021

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu