

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Lenky Matyášové, v právní věci žalobce: **Fink, výroba krmných směsí spol. s r. o.**, se sídlem Nezvěstice 29, IČ: 48360058, zastoupený Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem v Brně, Příkop 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31 (pův. žalovaný: Finanční ředitelství v Plzni), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 4. 2013, č. j. 57 Af 36/2011 - 59,

t a k t o :

Věc **se postupuje** dle ust. § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“). Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu směřující proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 1. 6. 2011, č. j. 2807/11-1100-401694, ze dne 9. 6. 2011, č. j. 4461/11-1500-402566 a ze dne 20. 7. 2011, č. j. 5108/11-1500-402566.

Rozhodnutím ze dne 1. 6. 2011, č. j. 2807/11-1100-401694, zamítlo Finanční ředitelství v Plzni odvolání stěžovatele a potvrdilo rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále též „správce daně“) ze dne 29. 12. 2010, č. j. 385282/10/138915402393, kterým správce daně podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „ZSDP“), zastavil řízení ve věci vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 doručeného správcem daně dne 28. 12. 2010 s vykázáním přeplatku ve výši 240 000 Kč, protože podání vyúčtování za rok 2006 bylo učiněno po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 ZSDP.

Rozhodnutím ze dne 9. 6. 2011, č. j. 4461/11-1500-402566, žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 17. 3. 2011, č. j. 117760/11/138915401229. Uvedeným rozhodnutím správce daně na základě žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku doručené správcem daně dne 5. 1. 2011 rozhodl o přeplatku dle ustanovení § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), tak, že přeplatek na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně, který byl vykázán ke dni 10. 3. 2011 ve výši 240 000 Kč u Finančního úřadu v Plzni, se vrací dle ustanovení § 155 odst. 1, odst. 2, odst. 3 a odst. 6 daňového řádu v částce 240 000 Kč. Finanční ředitelství v Plzni dovodilo, že v případě odvedené daně ve výši

240 000 Kč za zdaňovací období roku 2006 uplynula prekluzivní lhůta dle § 47 zákona ZSDP, proto ostatně bylo zastaveno i řízení o žádosti stěžovatele o obnovu řízení a řízení zahájené podáním vyúčtování předmětné daně za zdaňovací období roku 2006, které bylo správci daně doručeno 28. 12. 2010. Dle finančních orgánů proto přeplatek vznikl na předmětné dani jen za zdaňovací období roku 2007, a to v důsledku obnoveného řízení, jehož výsledkem bylo zrušení předpisu daně ve výši 240 000 Kč, proto bylo vyhověno žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku ve výši celkem 480 000 Kč (240 000 Kč za zdaňovací období roku 2006 a 240 000 Kč za zdaňovací období roku 2007) pouze částečně. Finanční ředitelství v Plzni neshledalo důvodnou ani odvolací námitku stěžovatele týkající se dodržení lhůty dle § 64 odst. 5 ZSDP, která nemůže být ve stěžovatelově případě jakkoli zohledněna, neboť uvedené ustanovení se týká lhůty, v níž může daňový subjekt o vrácení přeplatku požádat, aniž by tento zanikl. Ze znění tohoto ustanovení je však zřejmé, že se vztahuje pouze na případy, kdy tento vratitelný přeplatek existuje. Z výše uvedených důvodů však ve vztahu k částce 240 000 Kč za zdaňovací období roku 2006 o tento případ nejde.

Rozhodnutím ze dne 20. 7. 2011, č. j. 5108/11-1500-402566, žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 24. 5. 2011, č. j. 327964/11/138915401229. Uvedeným rozhodnutím správce daně na základě žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku doručené správci daně dne 15. 3. 2011 dle ustanovení § 155 daňového řádu rozhodl tak, že požadavku na vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně v celkové výši 480 000 Kč (za zdaňovací období roku 2006 ve výši 240 000 Kč a za zdaňovací období roku 2007 ve výši 240 000 Kč) se nevyhovuje. Správce daně žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku nevyhověl z důvodu, že u stěžovatele nebyl na dani z příjmu fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně v době podání žádosti vratitelný přeplatek a nevznikl ani do 60 dnů ode dne podání žádosti.

Výše uvedená rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou, v níž především namítal, že správce daně požádal o vrácení přeplatku ve výši 480 000 Kč, přičemž uvedená částka se skládá z daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006 ve výši 240 000 Kč a z daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2007 ve výši 240 000 Kč. Správce daně stěžovateli vrátil přeplatek pouze ve výši 240 000 Kč z daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2007. Uvedená daň ve výši 480 000 Kč byla zaplacená z důvodu výplaty podílů na zisku čtyřem společníkům – fyzickým osobám. Nicméně při nabytí obchodních podílů těmito čtyřmi společníky dne 24. 10. 2003 byla opomenuta podmínka obsažená v ustanovení § 196a odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), která ukládá, aby cena převáděného obchodního podílu byla stanovena na základě posudku znalce jmenovaného soudem. Pro absenci posudku znalce jsou smlouvy o převodu obchodního podílu na tyto čtyři společníky absolutně neplatné a smluvní strany mají povinnost vrátit si zpět vzájemně poskytnutá plnění, protože jde o bezdůvodné obohacení. Nabytí obchodních podílů společníky jako by nikdy nenastalo (účinky ex tunc). Jestliže z důvodu absolutně neplatného právního úkonu dotčené fyzické osoby nikdy nebyly společníky, pak nemohla být provedena výplata podílů na zisku, proto ani nemohla být daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně z výplaty podílů na zisku. Částka 480 000 Kč je pro správce daně bezdůvodným obohacením, tj. také přeplatkem. O vrácení přeplatku ve výši 480 000 Kč tedy bylo požádáno oprávněně.

V žalobě stěžovatel rovněž namítal, že z hlediska lhůty pro vrácení přeplatku ve výši 480 000 Kč platí ustanovení § 64 odst. 5 ZSDP, podle kterého lze přeplatek vrátit do šesti let od konce roku, v němž se stal pravomocným poslední předpis daně, na které je přeplatek. Šestiletá lhůta v daném případě byla dodržena, proto stěžovatel nesouhlasí se správcem daně a žalovaným, že uplynula lhůta dle § 47 odst. 1 ZSDP. Stěžovatel dále argumentoval,

pokračování

že na posuzovanou věc lhůta dle § 47 odst. 1 ZSDP vůbec nedopadá, protože nejde o režim vyměření daně, ale o režim vrácení přeplatku s šestiletou lhůtou a dále proto, že nedošlo k vyměření daně pro absolutně neplatný právní úkon. Pro vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob platí jen lhůta podle § 69 odst. 2 ZSDP.

Krajský soud žádný ze žalobních bodů neshledal důvodným, a proto žalobu podle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), zamítl.

I. Podstatný obsah kasační stížnosti

Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

V kasační stížnosti stěžovatel uvádí, že dne 28. 12. 2010 doručil správci daně vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, ve kterém uvedl částku mínus 240 000 Kč a ve stejné výši vyčíslil přeplatek na srážkové dani za rok 2006. Podání uvedeného vyúčtování správce daně neakceptoval a vydal rozhodnutí o zastavení řízení s odůvodněním, že vyúčtování za zdaňovací období roku 2006 již nelze pravomocně podat, neboť v souladu s ustanovením § 47 ZSDP uplynula lhůta pro vyměření daně dne 31. 12. 2009.

Stěžovatel mimo jiné nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že na vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006 lze aplikovat lhůtu dle ustanovení § 47 ZSDP, neboť stěžovatel je přesvědčen, že na vyúčtování předmětné daně se vztahuje jen lhůta podle ustanovení § 69 odst. 2 a § 70 ZSDP (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2004, č. j. 30 Ca 396/2003 – 53, a Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 9. 1999, č. j. 30 Ca 133/98 - 24).

Stěžovatel ve svém podání také nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že odvedenou částku 240 000 Kč nelze považovat za daňový přeplatek a nevznikl-li na straně stěžovatele daňový přeplatek, není možné v řízení aplikovat ustanovení § 64 odst. 5 ZSDP. K vyměření daně podle stěžovatele nedošlo z důvodu absolutně neplatného právního úkonu, když nabytí obchodních podílů čtyřmi společníky bylo soudními rozhodnutími prohlášeno za absolutně neplatné. Stěžovatel shodně se žalobou zopakoval, že jestliže částka 240 000 Kč byla zaplacená jako daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006 z výplaty podílu na zisku čtyřem společníkům, avšak pro absolutní neplatnost právního úkonu (smlouvy o prodeji obchodních podílů) ve skutečnosti daně osoby nikdy nebyly společníky, nemohlo dojít ani k výplatě podílu na zisku a daň nemohla být vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně z výplaty podílu na zisku. Z důvodu neexistence daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně je tedy částka 240 000 Kč pro správce daně bezdůvodným obohacením a zároveň také přeplatkem.

Správce daně, žalovaný ani krajský soud sice nezpochybnují, že nabytí obchodních podílů čtyřmi společníky je absolutně neplatný právní úkon, ale dle stěžovatele nelogicky neberou v úvahu, že pro absolutně neplatný právní úkon neměla být daň ve výši 240 000 Kč vůbec vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006. Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006 ve výši 240 000 Kč však stěžovatelem zaplacená byla, jde tedy ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 ZSDP o částku plateb převyšující splatnou daň, tedy o přeplatek. Stěžovatel zdůraznil, že přeplatkem je částka plateb převyšující splatnou daň, přičemž otázka vrácení přeplatku nesouvisí s tím, zda je na osobním

daňovém účtu evidován přeplatek, neboť tato otázka musí být posouzena jen podle toho, zda přeplatek vznikl nebo nevznikl.

Na podporu své argumentace stěžovatel poukázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2011, č. j. 31 Ca 170/2009 - 65, kde se dle stěžovatele otázka přeplatku zkoumá z hlediska jeho vzniku, a nikoliv z hlediska toho, zda je přeplatek evidován na osobním daňovém účtu.

Krajský soud podle stěžovatele pochybil také tím, že se zabýval vyúčtováním daně a nezkoumal, zda odvedená daň ve výši 240 000 Kč nevychází z absolutně neplatného právního úkonu. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, č. j. 2 Afs 71/2012 - 87, který se také zabýval žádostmi o vrácení přeplatku a posuzoval správnost odvodu srážkové daně bez podaného vyúčtování. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dle názoru stěžovatele dospěl k závěru, že „srážková daň být neměla“ a zrušil přezkoumávaný rozsudek Městského soudu v Praze i rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku. Stěžovatel dovedl, že vzhledem k tomu, že předmětná srážková daň ve výši 240 000 Kč byla odvedena na základě absolutně neplatného právního úkonu, pak ve světle výše uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu nemohl krajský soud dospět k závěru, že na straně stěžovatele nevznikl daňový přeplatek a v řízení není možné aplikovat ustanovení § 64 odst. 5 ZSDP.

Svou kasační stížnost stěžovatel doplnil ještě podáním ze dne 14. 3. 2014, kde uvádí, že výkladem ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP se zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 3221/11 ze dne 12. 12. 2013, v němž uvedl, že výklad ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP je nutno zvolit v duchu principu *in dubio pro libertate* tak, aby za konkrétních okolností daného případu byl použit ten výklad, jenž je ve prospěch daňového poplatníka. S ohledem na výše uvedené podle stěžovatele začala tříletá prekluzivní lhůta běžet od 31. 12. 2006 a skončila dne 31. 12. 2010, protože takový výklad je ve prospěch daňového poplatníka.

Ze všech výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že má za to, že kasační stížnost je podána po uplynutí lhůty dvou týdnů po doručení rozsudku, a navrhuje, aby kasační stížnost byla pro opožděnost odmítnuta. Pro případ, že Nejvyšší správní soud neshledá důvody pro odmítnutí kasační stížnosti pro opožděnost, uvádí žalovaný následující.

Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a zdůraznil, že meritum sporu se týká daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2006, když stěžovatel v dubnu roku 2006 zaplatil na příslušný účet správce daně částku 240 000 Kč a dne 19. 2. 2007 podal vyúčtování této daně, které bylo správcem daně zcela akceptováno a dle kterého správce daně provedl předpis daně ve stejné výši. Za zdaňovací období roku 2006 na srážkové dani nebyl u správce daně evidován žádný přeplatek, o jehož vrácení by mohl stěžovatel požádat v souladu s ustanovením § 64 odst. 5 ZSDP. Odvod částky ve výši 240 000 Kč by totiž byl daňovým přeplatkem pouze v případě, pokud by došlo k zrušení vyměřené daňové povinnosti. K tomu však za zdaňovací období roku 2006 nedošlo.

Dne 28. 12. 2010 stěžovatel doručil správci daně další vyúčtování předmětné daně, ve kterém uvedl částku 240 000 Kč mínusem a ve stejné výši vyčíslil přeplatek na předmětné dani. Vzhledem k tomu, že předmětné vyúčtování bylo podáno po uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 1 ZSDP (prekluzivní lhůta běží 3 roky od konce zdaňovacího období, v němž

pokračování

vznikla daňová povinnost, v daném případě od 31. 12. 2006 do 31. 12. 2009), skončila dnem 31. 12. 2009 stěžovateli možnost podat platně předmětné vyúčtování, přeplatek stěžovateli z tohoto titulu tedy nevznikl.

Na lhůtu uvedenou v ustanovení § 69 odst. 2 ZSDP, poukazuje stěžovatel dle žalovaného nesprávně, neboť tato stanoví pouze lhůtu pro podání vyúčtování. V případě stěžovatele tříletá prekluzivní lhůta začala běžet dne 31. 12. 2006 a skončila dnem 31. 12. 2009, kdy skončila i možnost výši daně jakkoliv ovlivnit jak ze strany správce daně, tak ze strany stěžovatele.

Dne 3. 4. 2014 došlo Nejvyššímu správnímu soudu vyjádření žalovaného k doplnění kasační stížnosti stěžovatele. Žalovaný zde uvádí, že v případě stěžovatele není vůbec rozhodný výkladový problém spojený s posuzováním lhůt (tzv. „3+0“ nebo „3+1“), neboť povinnost podat vyúčtování se zde nepřesouvá do roku následujícího po zdaňovacím období (§ 40 odst. 3 ZSDP), jako je tomu u daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, a není tedy důvod vážít postup podle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, publikovaného pod č. 2229/2011 Sb. NSS.

Na případ stěžovatele nelze dle žalovaného aplikovat ani právní závěry uvedené v nálezu sp. zn. III. ÚS 3221/11 ze dne 12. 12. 2013, neboť Ústavní soud v uvedeném nálezu konstatoval: *„Z hlediska veřejného zájmu je třeba si uvědomit, že důvodem kasačního zásahu Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1611/07 nebyla protiústavnost lhůty pro vyměření daně jako takové, ale nejasnost příslušného zákonného ustanovení, jež umožňovalo dvojí výklad, přičemž bylo třeba – za konkrétních okolností daného případu – použít ten z nich, jenž je ve prospěch daňového poplatníka, a to s ohledem na princip in dubio pro libertate.“* V případě daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby se dle žalovaného nejedná o nejasnost příslušného zákonného ustanovení, jež by umožňovalo dvojí výklad, proto nelze právní závěry Ústavního soudu ve zmiňovaném nálezu na případ stěžovatele aplikovat. Z ustanovení § 47 odst. 1 ZSDP zcela jednoznačně vyplývá, že pokud jde o daně, na které se daňové přiznání nepodává, běží prekluzivní lhůta tři roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost.

S ohledem na vše výše uvedené žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost pro opožděnost odmítl, popřípadě neshledá-li důvody pro její odmítnutí, aby ji dle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že pro absolutně neplatný právní úkon spočívající v nabytí obchodních podílů společníky stěžovatele neměla být odvedena srážková daň za zdaňovací období roku 2006 ve výši 240 000 Kč. Tato částka zaplacená byla, nejde však o daň, ale podle ustanovení § 64 odst. 1 ZSDP o částku plateb převyšující splatnou daň, tedy o přeplatek.

Podle § 47 odst. 1 ZSDP, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat.

Podle § 69 odst. 1 ZSDP daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátcem daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcem daně tyto částky k přímému placení. Podle odstavce 2 téhož ustanovení plátcem daně uvedení v odstavci 1 podají vždy po uplynutí zdaňovacího období nebo po ukončení činnosti, která je předmětem zdanění,

vyúčtování daně na tiskopise vydaném ministerstvem. Vyúčtování se podává místně příslušnému správci daně do třiceti dnů od lhůty, v níž byl plátcе daně povinen podat za rozhodné období poslední daňové priznání nebo hlášení. Pokud u některé daně není stanovena povinnost podávat daňové priznání nebo hlášení, předkládá se *vyúčtování* do třiceti dnů ode dne, v němž byl plátcе daně povinen za rozhodné období odvést poslední daňovou povinnost.

Podle § 38d odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2006 (dále jen „ZDP“), se daň vybírá srážkou z příjmů včetně záloh, pokud jejich poskytování není v rozporu se zvláštním právním předpisem, na které se vztahuje zvláštní sazba daně podle § 36. Srážku je povinen provést plátcе daně, s výjimkou uvedenou v odstavci 2, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka, avšak u příjmů uvedených v § 22 odst. 1 písm. c), f) a g) bodech 1, 2, 5 a 6 a u úroků a jiných výnosů z poskytnutých půjček a z poskytnutých úvěrů, plynoucích poplatníkům uvedeným v § 2 odst. 3 a § 17 odst. 4, nejpозději v den, kdy o závazku účtuje v souladu se zvláštním právním předpisem.

Není sporné, že stěžovatel dne 12. 4. 2006 odvedl správci daně částku 240 000 Kč představující daň z příjmů fyzických osob odváděnou srážkou podle § 38d zákona o daních z příjmů a § 69 ZSDP za zdaňovací období roku 2006. Dne 19. 2. 2007 pak stěžovatel podal vyúčtování této daně.

V projednávané věci v případě všech tří rozhodnutí žalovaného je v první řadě pro rozhodnutí věci významné zhodnocení sporné otázky, zda se vůbec v projednávané věci aplikuje ust. § 47 ZSDP.

Otázkou, zda se lhůta stanovená v § 47 odst. 1 ZSDP vztahuje i na daň vybíranou srážkou, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Aps 5/2007 - 144, kde zdejší soud mimo jiné konstatoval, že počátek prekluzivní lhůty se u daně z příjmů vybírané srážkou počítá podle § 47 odst. 1 ZSDP od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost.

S uvedeným názorem druhého senátu pátý senát nesouhlasí.

V případě srážkové daně totiž nedochází ze strany správce daně k jejímu vyměření, ale k jejímu odvedení, případně předeapsání. Je třeba důsledně rozlišovat mezi vyměřením, které představuje stanovení primární daňové povinnosti, a předeapsáním, které je svou povahou stanovením sekundární daňové povinnosti, jakož i odvedením, které je faktickou úhradou srážkové daně.

Nedochází-li v případě srážkové daně k jejímu vyměření, nemůže se na ni logicky již z tohoto důvodu vztahovat ani ust. § 47 odst. 1 ZSDP, které je vázáno právě pouze na vyměření nebo doměření daně.

K otázce předeapsání daňové povinnosti se vyjádřil ve vztahu k penále rozšířený senát zdejšího soudu, který v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, uvedl: „*Daňového dlužníka lze vrozumět o předpisu penále nejpозději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve spojení s § 70 odst. 1 téhož zákona). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.*“

Možnost vydat platební výměr na srážkovou daň, tedy ji předeapsat (k přímému placení), je pak ve smyslu § 69 odst. 1 ZSDP vázána na skutečnost, že příslušné daňové částky nebyly

pokračování

sražený nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny plátcem ve stanovené lhůtě. K vyměření srážkové daně odvedené plátcem daně nedochází ani konkludentně, neboť podle § 46 odst. 5 ZSDP ke konkludentnímu vyměření daně může dojít jen tehdy, jestliže se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém priznání nebo hlášení. Daňové priznání ani hlášení však v projednávané věci srážkové daně podáváno není. Srážková daň je plátcem daně pouze odvedena.

Ostatně již v rozsudku ze dne 22. 11. 2004, č. j. 1 Afs 81/2004 – 81, Nejvyšší správní soud uvedl následující: „*Daňová povinnost z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků se tedy nevyměřuje, pouze se předepisuje k přímému placení. Znamená to, že správce daně má povinnost, zjistí-li nedostatky v postupu plátce daně, plátcí předepsat k přímému placení rozdíl mezi daní, kterou srazil a odvedl a daní, kterou dle platných právních předpisů srazit a odvést měl. Správce daně předepíše tedy plátcí k přímému placení daňové částky, které ve stanovené lhůtě nebyly sraženy a odvedeny. Nejde tedy o vyměření daně, jak soud nesprávně uvedl.*“

Podle § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů neprovede-li plátce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh.

Z ustanovení § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů tedy plyne, že v případě nesražené nebo neodvedené daně jde o dluh plátce vůči státu, tedy jinými slovy o daňový nedoplatek.

Podle § 70 odst. 1 ZSDP se přitom právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.

Oproti tomu podle § 64 odst. 1 ZSDP je daňovým přeplatkem částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Podle § 64 odst. 5 ZSDP pak platí, že nepožádá-li daňový dlužník, jehož daňová povinnost již zcela zanikla, o vrácení daňového přeplatku do šesti let od konce roku, v němž se stal pravomocným poslední předpis daně, na které je přeplatek, nárok na přeplatek zaniká.

Otázka, zda stěžovateli vznikl vratitelný přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 ZSDP, který mu měl být dle jeho přesvědčení správcem daně vrácen v souladu s § 64 odst. 4 ZSDP, je tedy závislá na existenci daňové povinnosti. Posouzení, zda stěžovatel na dani zaplatil (odvedl) více, než kolik činila jeho zákonná povinnost, závisí na hmotně právním hodnocení věci (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013 – 39, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2014, č. j. 5 Afs 104/2013 - 27, usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14).

Bude-li postaveno na jisto tvrzení stěžovatele, že při nabytí obchodních podílů dotčenými společníky dne 24. 10. 2003 byla opomenuta podmínka obsažená v ustanovení § 196a odst. 3 obchodního zákoníku a v důsledku tohoto pochybení jsou předmětné smlouvy o převodu obchodního podílu od počátku neplatné, nemohla ani nastat povinnost platit předmětnou srážkovou daň, výše splatné daně je nulová a částka zaplacená stěžovatelem je tedy přeplatkem ve smyslu § 64 odst. 1 ZSDP a vztahuje se na ni ust. § 64 odst. 5 ZSDP, tj. šestiletá lhůta pro jeho vrácení.

S pohledem na skutkový stav popsany stěžovatelem, který argumentuje neplatností smluv o převodech obchodních podílů, je v této souvislosti vhodné poukázat také na nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, podle kterého: „*Též v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přiblížit z úřední povinnosti k takovým skutečnostem*

významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby.“

Na základě výše uvedeného lze tedy konstatovat, že v případě srážkové daně dochází ve smyslu § 69 odst. 1 ZSDP k předepsání částky představující tuto daň správcem daně jen tehdy, jestliže tato daňová částka nebyla sražena nebo vybrána ve stanovené výši nebo odvedena ve stanovené lhůtě. S ohledem na znění § 64 odst. 5 ZSDP však v těchto případech (ani v nyní projednávané věci) nelze šestiletou lhůtu k vrácení přeplatku počítat od konce roku, v němž se stal pravomocným poslední předpis daně, na které je přeplatek, neboť k předpisu daně vůbec nedošlo. V takovém případě je třeba dle názoru pátého senátu uvedenou lhůtu pro vrácení přeplatku počítat od konce roku, v němž uplynula lhůta stanovená ZSDP nebo zvláštním zákonem pro odvod srážkové daně (§ 69 odst. 1 ZSDP).

Závěr

Z výše uvedených důvodů se tedy pátý senát, který nyní ve věci rozhoduje, hodlá od právních závěrů vyslovených v rozsudku zdejšího soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Aps 5/2007 - 144, odchýlit, neboť druhý senát nezohlednil, že v případě srážkové daně nedochází k jejímu vyměření, proto se již z tohoto důvodu na ni nemůže vztahovat ust. § 47 odst. 1 ZSDP. Posouzení výše nastolené otázky je přitom pro kasační řízení, které pátý senát pod sp. zn. 5 Afs 54/2012 vede, zásadní, a proto pátý senát předkládá v souladu s ust. § 17 s. ř. s. věc k rozhodnutí rozšířenému senátu.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Jaroslav Vlašín, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil a JUDr. Jan M. Passer. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení. V téže lhůtě mohou účastníci podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 27. listopadu 2014

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu