



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě 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, zastoupeného Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem v Brně, Příkop 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31 (původní 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 :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 4. 2013, č. j. 57 Af 36/2011 - 59, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí 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, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 21 036 Kč do patnácti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právní zástupkyně Mgr. Hany Zahálkové, advokátce

O d ů v o d n ě n í :

I. Průběh dosavadního řízení

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.

Dne 3. 9. 2010 stěžovatel podal žádost o obnovu řízení pro absolutní neplatnost smlouvy o prodeji obchodních podílů, jak vyplynula z rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne

28. 6. 2010, sp. zn. F 16439/2010/C 3507, a usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 11. 2010, sp. zn. 7 Cmo 305/2010-312.

Rozhodnutím ze dne 29. 12. 2010, č. j. 383677/10/138915401229, Finanční úřad v Plzni (dále též „správce daně“) povolil obnovu řízení zahájeného podáním vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007, které bylo správci daně doručeno dne 11. 2. 2008.

Rozhodnutím ze dne 2. 3. 2011, č. j. 103501/11/138915401229, správce daně na základě rozhodnutí o povolení obnovy řízení ze dne 27. 12. 2010 zrušil předpis daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007.

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

Rozhodnutím ze dne 9. 6. 2011, č. j. 4461/11-1500-402566, žalovaný zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 17. 3. 2011, č. j. 117760/11/138915401229. Uvedeným rozhodnutím správce daně na základě žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku doručené správci daně dne 5. 1. 2011 rozhodl o přeplatku dle § 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 § 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 o správě daní a poplatků, 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 zákona o správě daní a poplatků, 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 § 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

pokračování

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 ze dnů 1. 6. 2011, 9. 6. 2011 a 20. 7. 2011 stěžovatel napadl žalobou, v níž především namítal, že správce daně požádal o vrácení přeplatku v částce 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, 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 podílu na zisku, proto ani nemohla být daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně z výplaty podílu 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 § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, 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 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel dále argumentoval, že na posuzovanou věc lhůta dle § 47 odst. 1 uvedeného zákona 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 zákona o správě daní a poplatků.

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

Krajský soud konstatoval, že stěžovatel podal dne 19. 2. 2007 u správce daně vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů za zdaňovací období roku 2006 a na stěžovatelem předloženém vyúčtování správce daně uvedl, že údaje přezkoušel dne 20. 3. 2007. S odkazem na § 40 odst. 1, 3, § 46 odst. 5 a § 69 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků krajský soud dovodil, že nejzazší termín pro podání vyúčtování, pokud by byl aplikován § 40 odst. 3 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, by byl den 30. 7. 2007. Vzhledem k tomu, že stěžovatel podal vyúčtování včas a současně správce daně hlášení zcela akceptoval, dospěl krajský soud k závěru, že nejpozději den 30. 7. 2007 je nutné považovat za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí stěžovateli. Dále krajský soud dovodil, že pokud stěžovatel v roce 2006 odvedl částku 240 000 Kč, plnil svoji pravomocně vyměřenou daňovou povinnost, jejíž splatnost nastala přede dnem vyměření daně. Platba částky 240 000 Kč tak nepřevyšovala splatnou daň, resp. nepřevyšovala úhrn předpisů na debetní straně osobního daňového účtu stěžovatele. Proto podle krajského soudu není možno odvedenou částku považovat za daňový přeplatek. Nevznikl-li na straně stěžovatele daňový přeplatek, nelze

aplikovat § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, protože zde daňový přeplatek není. Podle krajského soudu by odvod částky mohl být daňovým přeplatkem jen za předpokladu, jestliže by došlo ke zrušení vyměřené daňové povinnosti. K tomu však za období roku 2006 nedošlo, neboť, jak dovodil žalovaný již v řízení o žádosti o obnovu řízení ze dne 26. 8. 2010 ve věci odvedené srážkové daně za zdaňovací období roku 2006, správce daně svým rozhodnutím č. j. 313120/10/13815401229 ze dne 6. 10. 2010 řízení zastavil s odůvodněním, že daňová povinnost vznikla v roce 2006 a lhůta pro vyměření daně uplynula 31. 12. 2009, a je zřejmé, že žádost byla podána po uplynutí lhůty dle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud dále s odkazem na § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dovodil, že doručil-li stěžovatel správci daně dne 28. 12. 2010 vyúčtování daně vybírané srážkou za zdaňovací období roku 2006, učinil tak po uplynutí lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť stěžovateli vznikla povinnost podat vyúčtování ve zdaňovacím období roku 2006, proto lhůta stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků uplynula dne 31. 12. 2009.

Ani námitku stěžovatele, že pokud by se na dané řízení nevztahovala lhůta podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, aplikovala by se jen lhůta uvedená v § 70 téhož zákona, neshledal krajský soud důvodnou. Krajský soud dále dovodil, že tato námitka byla jednak podána opožděně a jednak § 70 zákona o správě daní a poplatků dopadá jen na vymáhání daňových nedoplatků. Vzhledem k tomu, že stěžovatel částku 240 000 Kč odvedl, nelze o této částce jako o nedoplatku hovořit.

II. Obsah kasační stížnosti

Stěžovatel rozsudek krajského soudu napadá z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle § 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 minus 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 účinně podat, neboť v souladu s § 47 zákona o správě daní a poplatků, uplynula lhůta pro vyměření daně dne 31. 12. 2009.

Stěžovatel především 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 zákona o správě daní a poplatků, neboť stěžovatel je přesvědčen, že na vyúčtování předmětné daně se vztahuje jen lhůta podle § 69 odst. 2 a § 70 zákona o správě daní a poplatků (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2004, sp. zn. 30 Ca 396/2003 - 53 a Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 9. 1999, sp. zn. 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 § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. 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

pokračování

(smlouvy o prodeji obchodních podílů) ve skutečnosti dané 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 nezpochybňují, že nabytí obchodních podílů čtyřmi společníky je absolutně neplatný právní úkon, ale dle stěžovatele nelogicky neberou v úvahu, že z důvodu existence absolutně neplatného právního úkonu 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 § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 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, sp. zn. 31 Ca 170/2009 - 65, kde se dle stěžovatele otázka přeplatku zkoumá z hlediska jeho vzniku, a nikoliv z hlediska, 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 předmětného absolutně neplatného právního úkonu. V této souvislosti stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2013, sp. zn. 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 § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

Závěrem kasační stížnosti stěžovatel namítá, že judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, aby již uplatněné žalobní námítky byly cestou doplnění žaloby blíže rozvinuty, přičemž se v takovém případě nejedná o rozšiřování žalobních námitek po uplynutí lhůty pro podání žaloby. Stěžovatel je názoru, že za situace, kdy v žalobě ze dne 9. 8. 2011 uplatnil námitku prekluze, nebyla jeho argumentace uvedena v doplnění žaloby ze dne 28. 8. 2011 rozšířením žaloby po uplynutí lhůty pro podání žaloby, ale rozvinutím včas uplatněného žalobního bodu a krajský soud se námitkou uvedenou v doplnění žaloby měl meritorně zabývat. Výše uvedené platí podle stěžovatele tím spíše, že zpracování žaloby ze dne 9. 8. 2011 se krylo s uveřejněním rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 Afs 32/2010 - 102, týkajícího se výkladu modelu 3+1 ve prospěch daňového subjektu. Uvedený rozsudek přitom představuje tzv. judikaturní odklon, přičemž v případě judikaturních odklonů je přípustné rozšíření žalobní námítky i po uplynutí 2 měsíční lhůty pro podání žaloby (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2011, sp. zn. 5 Afs 11/2011 - 79).

Svou kasační stížnost stěžovatel doplnil ještě podáním ze dne 14. 3. 2014, v němž namítá, že výkladem § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se zabýval Ústavní soud v nálezu sp. zn. III. ÚS 3221/11 ze dne 12. 12. 2013, v němž uvedl, že výklad tohoto ustanovení 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 tedy podle stěžovatele začala tříletá prekluzivní lhůta běžet od 31. 12. 2006 a skončila dne 31. 12. 2010, neboť takový výklad je ve prospěch daňového poplatníka.

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

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

Žalovaný ve 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 ztotožňuje se závěry krajského soudu a zdůrazňuje, že podstata sporu se týká daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2006, kdy 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 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 § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Odvod částky ve výši 240 000 Kč by totiž byl daňovým přeplatkem pouze v případě, pokud by došlo ke 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 § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (prekluzivní lhůta běží 3 roky od konce zdaňovacího období, v němž 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 § 69 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků poukazuje stěžovatel dle žalovaného nesprávně, neboť jde pouze o lhůtu pro podání vyúčtování. Žalobní námitka o správné aplikaci § 70 zákona o správě daní a poplatků byla stěžovatelem uplatněna až po uplynutí lhůty 2 měsíců pro podání žaloby, tj. opožděně, z tohoto důvodu měla být krajským soudem odmítnuta, neboť se jedná o žalobní bod opožděný. Žalovaný proto navrhuje odmítnutí uvedené námitky i Nejvyššímu správnímu soudu. Ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků ostatně nelze na danou věc aplikovat, neboť upravuje lhůtu pro vymáhání daňových nedoplatků, nikoliv pro vrácení přeplatku. 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.

Podle žalovaného v případě stěžovatele pak není 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 zákona o správě daní a poplatků), jako je tomu u daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, a není tedy důvod vážit 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.

pokračování

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 § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 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 § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.) a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

S ohledem na vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti Nejvyšší správní soud považuje za vhodné nejprve se vyjádřit k otázce včasnosti podání kasační stížnosti. Rozsudek krajského soudu byl zástupci stěžovatele doručen dne 9. 6. 2013. Poslední den lhůty k podání kasační stížnosti tak připadal na neděli 23. 6. 2013. Ustanovení § 40 odst. 3 s. ř. s. stanoví, že případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Dle odst. 4 citovaného ustanovení s. ř. s. je lhůta zachována, bylo-li podání v poslední den lhůty předáno soudu nebo jemu zasláno prostřednictvím držitele poštovní licence, případně zvláštní poštovní licence anebo předáno orgánu, který má povinnost je doručit, nestanoví-li tento zákon jinak. Tak se také v posuzované věci stalo, protože kasační stížnost stěžovatele byla v poslední den lhůty (24. 6. 2013) zaslána soudu prostřednictvím držitele poštovní licence, tj. včas. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost meritorně projednal.

V případě všech tří rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni se námitky stěžovatele vztahují k dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2006, kterou stěžovatel dne 12. 4. 2006 odvedl na příslušný účet správce daně ve výši 240 000 Kč a dne 19. 2. 2007 podal vyúčtování této daně.

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 § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků o částku plateb převyšující splatnou daň, tedy o přeplatek.

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 č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), § 69 zákona o správě daní a poplatků za zdaňovací období roku 2006. Dne 19. 2. 2007 pak stěžovatel podal vyúčtování této daně, které bylo správcem daně aprobováno.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou stěžovatele, že v doplnění žaloby ze dne 28. 8. 2011 šlo pouze o rozšíření žalobních bodů, proto se i námitkami v tomto doplnění uvedenými měl krajský soud zabývat, neboť nešlo o námitky opožděné.

Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. žalobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.

Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může (žalobce) jen ve lhůtě pro podání žaloby.

Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 1. 6. 2011, č. j. 2807/11-1100-401694, bylo stěžovateli doručeno dne 11. 6. 2011, rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 9. 6. 2011, č. j. 4461/11-1500-402566, bylo stěžovateli doručeno rovněž dne 11. 6. 2011 a rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 7. 2011, č. j. 5108/11-1500-402566, bylo stěžovateli doručeno dne 22. 7. 2011. Námitka ohledně aplikace § 70 o správě daní a poplatků tedy byla v posuzované věci stěžovatelem ve vztahu k rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dnů 1. 6. 2011 a 9. 6. 2011 uplatněna až po uplynutí lhůty 2 měsíců pro podání žaloby, neboť byla vznesena stěžovatelem teprve v doplnění žaloby ze dne 28. 8. 2011. Ve vztahu k rozhodnutí Finančního ředitelství ze dne 20. 7. 2011 bylo rozšíření žaloby o tento žalobní bod provedeno včas. Nejde přitom pouze o rozvedení žalobní námítky týkající se prekluze, neboť ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků se netýká prekluze, nýbrž promlčení daňových nedoplatků a odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 Afs 32/2010 – 102, tedy není na danou věc přílehlavý.

Pochybil-li pak krajský soud ve vztahu k rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 20. 7. 2011 co do posouzení včasnosti vznesené námítky, nemá toto pochybení bez dalšího vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, neboť se s uvedenou námitkou v napadeném rozsudku vypořádal. Krajský soud uvedl, že lhůta podle § 70 zákona o správě daní a poplatků dopadá toliko na vymáhání daňových nedoplatků a vzhledem k tomu, že stěžovatel částku ve výši 240 000 Kč odvedl, nemůže se v případě této částky o nedoplatek jednat. Stran vypořádání této námítky lze krajskému soudu přisvědčit, neboť § 70 zákona o správě daní a poplatků skutečně pouze upravuje promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky a ani stěžovatel částku ve výši 240 000 Kč odvedenou správci daně dne 12. 4. 2006 za daňový nedoplatek nikdy nepovažoval.

V projednávané věci v případě všech tří rozhodnutí žalované je ovšem v první řadě pro rozhodnutí věci významné zhodnocení sporné otázky, zda žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku podané ve dnech 5. 1. 2011 a 15. 3. 2011 a vyúčtování daně podané stěžovatelem u správce daně dne 28. 12. 2010 byly podány před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků či nikoliv, a zejména, zda se uvedené ustanovení na posuzovaný případ vůbec aplikuje.

Pátý senát Nejvyššího správního soudu při předběžném posouzení věci zjistil, že otázkou, zda se lhůta stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vztahuje i na daň vybíranou

pokračování

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 zákona o správě daní a poplatků od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost.

S tímto názorem druhého senátu pátý senát zdejšího soudu nesouhlasil, proto věc předložil k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, který v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 5 Afs 60/2013 - 63, rozhodl takto:

„I. Daň vybíraná srážkou zvláštní sazbou se podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nevyměřuje. O vratitelný přeplatek, vzniklý nesprávným odvodem této daně, lze požádat v šestileté lhůtě stanovené v § 64 odst. 5 uvedeného zákona, která počíná běžet od konce roku, v němž uplynula lhůta stanovená procesním předpisem nebo zvláštním zákonem pro její odvod.

II. Zjistí-li správce daně, že daň nebyla sražena nebo vybrána ve stanovené výši nebo odvedena ve stanovené lhůtě, je povinen plátcí předepsat k přímému placení rozdíl mezi daní, kterou srazil a odvedl, a daní, kterou dle platných právních předpisů srazit a odvést měl, nejpozději ve lhůtě stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků.“

V uvedeném usnesení rozšířený senát Nejvyššího správního soudu mj. dovodil, že vyúčtováním daně vybírané srážkou se nezahajuje vyměřovací řízení (protože nejde o přiznání k této dani), ale ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se zahajuje řízení podle § 69 téhož zákona. Daň vybíraná srážkou se pak předepisovala k přímému placení jen ve výši dlužné částky (tj. neuhrazené daně podle § 59 odst. 5 a 6 zákona o správě daní a poplatků), která vznikla tak, že plátcé daň srazil, vybral, ale neodvedl nebo odvedl v částečné výši, případně plátcé daně nesplnil ani zákonem vymezenou povinnost daň srazit, proto daň rovněž neodvedl. Pokud plátcé daně srazil a odvedl daň v zákonné výši, k předpisu daně nedošlo. Daň se tedy nevyměřovala. S odkazem na § 64 zákona o správě daní a poplatků poté rozšířený senát konstatoval, že pokud byla srážková daň odvedena plátcem nad rámec zákona, jde o pohledávku daňového subjektu vůči státu (daňový přeplatek). Daňový přeplatek vzniká nikoli vyměřením, ale dnem jeho faktické úhrady do státního rozpočtu a správce daně je za splnění dalších zákonem stanovených podmínek povinen k žádosti plátcé přeplatek vrátit. Je-li plátcé srážkové daně přesvědčen, že i přes podané vyúčtování odvedl jím sraženou daň do státního rozpočtu nesprávně vyšší, posuzuje se zákonnost sražené daně v rámci řízení o přeplatku. Šestiletou lhůtu k vrácení přeplatku pak nelze počítat od konce roku, v němž se stal pravomocným poslední předpis daně, na které je přeplatek, neboť k předpisu daně vůbec nemusí dojít. Lhůta pro vrácení přeplatku se proto musí odvíjet od konce roku, v němž uplynula lhůta stanovená procesním předpisem nebo zvláštním zákonem pro odvod srážkové daně.

Ze závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tedy plyne, že nelze souhlasit se závěry žalovaného a krajského soudu, že v případě stěžovatelem odvedené srážkové daně ve výši 240 000 Kč za zdaňovací období roku 2006 uplynula ve vztahu k vrácení přeplatku na této dani prekluzivní lhůta podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Naopak, podle závěrů rozšířeného senátu zdejšího soudu byl o vratitelný přeplatek, který případně vznikl nesprávným odvodem této daně, stěžovatel oprávněn požádat v šestileté lhůtě stanovené v § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, která počíná běžet od konce roku, v němž uplynula lhůta stanovená procesním předpisem nebo zvláštním zákonem pro její odvod. Je tedy zřejmé, že v projednávané věci šestiletá lhůta pro podání žádosti o vrácení přeplatku, který měl vzniknout nesprávným odvodem srážkové daně za zdaňovací období roku 2006, počala stěžovateli běžet 31. 12. 2006 a skončila 31. 12. 2012. Podal-li tedy dne 28. 12. 2010 stěžovatel vyúčtování předmětné daně vybírané srážkou za zdaňovací období roku 2006 a následně ve dnech 5. 1. 2011 a 15. 3. 2011 požádal o vrácení přeplatku, učinil tak ve vztahu k této dani za zdaňovací období roku 2006 v průběhu uvedené šestileté lhůty. Krajský soud tedy vycházel z nesprávného právního názoru,

že v projednávané věci je třeba aplikovat tříletou prekluzivní lhůtu podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, což mělo za následek také nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutečností ve všech žalobou napadených rozhodnutích žalovaného.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. S ohledem na to, že v posuzovaném případě byly již v řízení před krajským soudem důvody pro to, aby rozhodnutí žalovaného byla zrušena, nevrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení, neboť by při respektování názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem v tomto rozhodnutí a vzhledem k charakteru vytýkaných pochybení nemohl vady napadených rozhodnutí žalovaného nikterak zhojit. Nejvyšší správní soud proto současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. a zrušil také rozhodnutí žalovaného a věci žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Právním názorem, který vyslovil zdejší soud ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán za přiměřeného použití § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán.

V případě, že Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a současně zrušil i rozhodnutí správního orgánu dle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti také o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). Náklady řízení o žalobě a náklady řízení o kasační stížnosti tvoří v tomto případě jeden celek a Nejvyšší správní soud rozhodne o jejich náhradě jediným výrokem vycházejícím z § 60 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008 - 98).

Stěžovatel měl ve věci plný úspěch, proto mu zdejší soud dle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., přiznal náhradu nákladů řízení proti žalovanému. Stěžovateli přitom vznikly náklady právního zastoupení podle § 57 odst. 1 ve spojení s § 35 odst. 2 s. ř. s., neboť byl v řízení před krajským soudem zastoupen daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem a v řízení o kasační stížnosti advokátkou Mgr. Hanou Zahálkovou. Zástupce stěžovatele v řízení o žalobě Ing. Radek Lančík učinil dva úkony právní služby, kterými byly převzetí a příprava zastoupení, písemné podání ve věci – žaloba [§ 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném v době provedení úkonu]. Pro úplnost zdejší soud dodává, že za doplnění (rozvedení) žalobních důvodů nepřiznal odměnu za zastupování a paušální náhradu hotových výdajů, neboť podání žaloby a její následné doplnění je nutno považovat za jeden úkon právní služby. Za úkon právní služby v dané věci v řízení před krajským soudem náleží mimosmluvní odměna ve výši 2100 Kč [§ 9 odst. 3 písm. f) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, ve znění účinném v době provedení úkonu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném v době provedení úkonu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 2400 Kč, tj. za dva úkony právní služby náleží celkem 4800 Kč.

Advokátka Mgr. Hana Zahálková v řízení o kasační stížnosti učinila rovněž dva úkony právní služby, kterými byly příprava a převzetí zastoupení a písemné podání ve věci - podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu, ve znění účinném v době provedení úkonu]. První a druhé doplnění kasační stížnosti Nejvyšší správní soud nepovažoval za další úkony právní služby, neboť podání kasační stížnosti a její následné doplnění je nutno považovat za jeden úkon právní služby. Za úkony právní služby v dané věci v řízení před kasačním soudem náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu, ve znění účinném v době provedení úkonu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném v době provedení úkonu, celkem tedy za jeden úkon právní služby náleží 3400 Kč, tj. za dva úkony právní služby náleží celkem 6800 Kč.

pokračování

Jak je zřejmé ze shora provedené rekapitulace, byly v dané věci učiněny celkem 4 úkony právní služby a celkem tedy náhrada nákladů právního zastoupení činí částku 11 600 Kč (4800 Kč + 6800 Kč). Vzhledem k tomu, že zástupce stěžovatele v řízení před krajským soudem i zástupkyně stěžovatele v řízení o kasační stížnosti jsou plátcí daně z přidané hodnoty, náleží k náhradě nákladů řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě této daně a která činí 2 436 Kč.

Dále stěžovateli přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 2000 Kč [pol. 14a bod 2 písm. a) sazebníku soudních poplatků, ve znění účinném v době podání žaloby] a za zaplacený soudní poplatek za kasační stížnost 5000 Kč (pol. 19 sazebníku soudních poplatků, ve znění účinném v době podání kasační stížnosti). Celkem tak je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli náhradu nákladů řízení ve výši 21 036 Kč.

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

V Brně dne 15. října 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu