



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobce: **Ing. arch. V. G.**, zastoupený JUDr. Zdeňkem Hromádkou, advokátem se sídlem Rašínova 522, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2015, č. j. 31 Af 199/2013 - 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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 Brně (dále jen „krajský soud“). Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 10. 2013, č. j. 23955/13/5000-1401-701962, jímž žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 20. 3. 2013, č. j. 113047/13/3309-24802-709216, kterým bylo zastaveno řízení zahájené dne 19. 12. 2012 podáním vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2008.

Rozhodnutí žalovaného stěžovatel napadl žalobou, v níž především namíтал nezákonnost rozhodnutí žalovaného spočívající v jeho nesprávném závěru o uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení předmětné daně, neboť žalovaný zaměňuje nemožnost stanovení daně za nemožnost činit jakékoli úkony. Za relevantní úkon v daňovém řízení přitom považuje stěžovatel žádost o vrácení přeplatku, o které však správce daně vedl samostatné řízení. Stěžovatel v této souvislosti namíтал, že jeho podání označené jako dodatečné vyúčtování daně

a žádost o vrácení (resp. převod) přeplatku, mají věcnou a časovou souvislost a nelze je oddělovat. Správce daně přesto obsah jeho podání rozdělil do dvou řízení, z nichž jedno zastavil, aniž by se jakkoli vypořádal se žádostí o vrácení přeplatku. Stěžovatel také namítal formální nedostatky rozhodnutí žalovaného spočívající v tom, že toto rozhodnutí není datované.

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

Krajský soud stěžovateli přisvědčil, že lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku je šestiletá, nicméně k tomu, aby tato lhůta vůbec mohla začít běžet, musí vzniknout vratitelný přeplatek. S odkazem na znění § 154 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), konstatoval, že okamžik vzniku přeplatku lze definovat tak, že zaplacením částky k úhradě daňové povinnosti vznikne situace, že celková zaplacená částka všech daňových povinností převyšuje splatné daňové pohledávky. Podle krajského soudu jsou proto základem pro vznik přeplatku následující skutečnosti – existující daňová povinnost a úhrada daně. Existenci přeplatku lze proto vnímat pouze ve vztahu k určité daňové povinnosti, která je mimo jiné definována určitým zdaňovacím obdobím. Rozhodnutí o vrácení případného vratitelného přeplatku je až důsledkem posouzení správnosti vzniku daňové povinnosti.

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.

Stěžovatel považuje za formalistický a nesprávný názor krajského soudu, že základem pro vznik přeplatku je existující daňová povinnost a úhrada daně, přičemž rozhodnutí o vrácení případného vratitelného přeplatku je až důsledkem posouzení správnosti vzniku daňové povinnosti.

Stěžovatel odkázal na § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), podle kterého částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně je daňovým přeplatkem. Stěžovateli proto vznikl daňový přeplatek bez dalšího okamžikem, kdy byly platby daně z příjmů připsány na jeho účet, neboť tyto platby již v tuto chvíli převyšovaly splatnou daň. Daň z příjmů vybíranou srážkou totiž v tomto případě měla uhradit právnická osoba, již byl stěžovatel společníkem, a nikoliv stěžovatel jako fyzická osoba. Právnická osoba sice platbu provedla, avšak omylem své účetní ji zaslala na daňový účet stěžovatele, za kterého navíc podala také vyúčtování daně. Přeplatek proto existoval ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, na čemž nemohlo nic změnit ani pozdější nabytí účinnosti daňového řádu.

Stěžovatel je přesvědčen, že správní orgány a krajský soud nesprávně zaměňují nemožnost stanovení daně za nemožnost činit jakékoli úkony. Podle názoru stěžovatele jsou tyto úkony odlišné a nezaměnitelné. Není sice možné podle § 148 odst. 1 daňového řádu stanovit daň po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky, ale to nicméně nevylučuje možnost činit jiné úkony, např. na základě žádosti vrátit existující přeplatek.

Stěžovatel současně s podáním vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 ze dne 19. 12. 2012 podal žádost o vrácení vratitelného přeplatku – srážkové daně z příjmů z podílu na zisku

pokračování

obchodní společnosti G G ARCHICO a.s. (dříve G G ARCHICO s.r.o.), a to částky 105 000 Kč odvedené dne 5. 2. 2008, částky 39 369 Kč odvedené dne 22. 10. 2008, částky 112 500 Kč odvedené dne 12. 5. 2009 a částky 20 010 Kč odvedené dne 16. 11. 2009, celkem tedy částky 276 879 Kč. S odkazem na § 155 odst. 2, 7 daňového řádu stěžovatel uvedl, že o vrácení přeplatku požádal včas v šestileté lhůtě, a to jedním podáním současně s vyúčtováním daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou.

Stěžovatel dále namítl, že na administrativní chybu účetní G G ARCHICO s.r.o., reagoval správce daně nepřiměřeně tím, že celou již odvedenou částku znovu předepsal společnosti G G ARCHICO a.s. k přímému placení. Tato věc je vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 7 Afs 110/2015.

Správní orgány mohly podle stěžovatele celou situaci vyřešit již v roce 2011 tak, že by společnost G G ARCHICO a.s. a stěžovatele na základě svých zjištění při daňové kontrole poučily podle § 155 odst. 1 daňového řádu. Mohlo tak dojít k převedení přeplatku stěžovatele, který je předmětem tohoto řízení, na daňový účet G G ARCHICO a.s. bez nutnosti vést další nehospodárná řízení. Správní orgány přitom nedostály jedné ze základních zásad správy daní, a to povinnosti poskytovat přiměřené poučení podle § 6 odst. 3 daňového řádu, což vedlo k nehospodárnosti a k nebezpečí dvojího opakovaného placení téže daně.

Ze všech 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 navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, vyjádření k žalobě a odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu. Dále shrnul, že stěžovatel podal vyúčtování srážkové daně za rok 2008 ve smyslu § 69 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a současně byla tato daň odvedena (uhrazena) na osobní daňový účet stěžovatele. Následně až v prosinci 2012 podal stěžovatel dodatečné vyúčtování daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2008 a současně požádal o vrácení přeplatku. O žádosti o vrácení přeplatku rozhodl správce daně samostatně. Ve věci řízení zahájeného podáním dodatečného vyúčtování správce daně zastavil řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, a to z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008. Odvolání stěžovatele proti tomuto rozhodnutí bylo zamítnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

Žalovaný dále uvedl, že ve věci vedené pod sp. zn. 7 Afs 110/2015 rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 2. 10. 2015, kterým rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2015, č. j. 62 Af 62/2013 – 36, zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Žalovaný má za to, že rozhodnutí správce daně o zastavení řízení ve věci dodatečného vyúčtování daně není nijak v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu, které vyplývají z uvedeného rozsudku. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval, že společníci (jedním z nich byl stěžovatel) sami podali vyúčtování srážkové daně, čímž se *de facto* postavili do pozice plátce daně. Na právnické osobě (G G ARCHICO a.s.) bylo, aby danou situaci řešila a požádala si o vrácení platby, což však neučinila. Nejvyšší správní soud pak v závěru uvedeného rozsudku rovněž podotkl, že otázka, zda společníkům vznikl vratitelný přeplatek, závisí na existenci daňové povinnosti.

IV. Replika k vyjádření žalovaného

K vyjádření žalovaného stěžovatel odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 5 Afs 60/2013 – 63, ze kterého podle jeho názoru vyplývá, že aplikace § 47 zákona o správě daní a poplatků není na místě. Z toho také vyplývá nesprávnost argumentace žalovaného, že na osobním daňovém účtu stěžovatele byla předeepsána daňová povinnost a nedošlo k její změně. Vratitelný přeplatek existoval bez ohledu na další rozhodnutí správních orgánů, stěžovatel o jeho vrácení řádně požádal a o jeho vrácení mělo být rozhodnuto. Naopak nebyl důvod vést dvě daňová řízení a vydávat dvě rozhodnutí; v tomto smyslu byla v této věci napadána rozhodnutí správních orgánů.

V. 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 není důvodná.

Z obsahu správního spisu plyne, že dne 4. 2. 2009 podal stěžovatel vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008. Ve vyúčtování vykázal daňovou povinnost – sraženou daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně splatnou dne 31. 3. 2008 v částce 105 000 Kč a sraženou daň dne 1. 12. 2008 v částce 39 369 Kč, celková výše sražené daně za období roku 2008 činila 144 369 Kč.

Dne 19. 12. 2012 podal stěžovatel vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, kterým mění daňovou povinnost na dani za uvedené zdaňovací období z částky 144 369 Kč na 0. Současně požádal správce daně o vrácení přeplatku na této dani, který vznikl uvedenou změnou. S ohledem na vyúčtování daně podané dne 4. 2. 2009 jde tedy o dodatečné daňové vyúčtování předmětné daně.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že srážková daň za zdaňovací období roku 2008 byla uhrazena omylem. Tato částka zaplácena 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 správci daně byla z osobního účtu stěžovatele odvedena částka představující daň z příjmů fyzických osob, která je odváděna 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 2008. Dne 19. 12. 2012 pak stěžovatel podal vyúčtování této daně a požádal o vrácení přeplatku. Řízení

pokračování

zahájené podáním vyúčtování daně bylo zastaveno, neboť bylo podáno po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty.

Pro rozhodnutí věci je podstatné zejména zhodnocení otázky, zda vůbec lze podat dodatečné vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2008. K této otázce se vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 5 Afs 60/2013 – 63:

„V projednávané věci je sporným přeplatek na srážkové dani za zdaňovací období roku 2006, tj. za období, na které se vztahuje zákon o správě daní a poplatků. Vyúčtování srážkové daně, ve které byl vyčíslen přeplatek, bylo podáno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, řízení však bylo dokončeno za účinnosti daňového řádu. Obdobně i žádosti o vrácení přelátku byly stěžovatelem podány již za účinnosti daňového řádu.

První otázkou, kterou se musel rozšířený senát zabývat, je otázka, podle kterého právního předpisu měly správní orgány při posuzování sporného přelátku postupovat. Vztah nové právní úpravy ke dřívější právní úpravě a ke právním vztahům podle ní vzniklým je v praxi řešen pomocí přechodných ustanovení, a to zejména v zájmu právní jistoty a ochrany práv v dobré víře nabytých. Jinak tomu není ani v případě daňového řádu, který s účinností od 1. 1. 2011 zrušil zákon o správě daní a poplatků. Jako obecný princip stanovil použití nových procesních pravidel i na řízení zahájená před jeho účinností – viz § 264 odst. 1 daňového řádu. Ten je v přechodných ustanoveních doplněn novými pravidly i ve vztahu ke některým hmotně právním ustanovením (srov. např. § 264 odst. 4 daňového řádu).

Ustanovení § 264 daňového řádu o dani vybírané srážkou mlčí, a to i za situace výrazné změny procesu stanovení této daně. Daňový řád výslovně zavádí vyměření daně vybírané srážkou, a to v celkové výši daně, která má být dle zákona sražena a odvedena (dle § 139 daňového řádu lze daň vyměřit na základě daňového vyúčtování nebo z moci úřední, vyměření daně se rozumí i stanovení daně plátcem daně k přímé úhradě). Dále daňový řád zavádí opravné a dodatečné vyúčtování, které zákon o správě daní a poplatků neznal, jakož i vyměření srážkové daně postupem dle § 140. Podle § 143 daňového řádu lze daň doměřit mj. na základě dodatečného vyúčtování či z úřední povinnosti. Doměřením daně se rozumí i dodatečné stanovení daně plátcem daně k přímé úhradě.

Absenci přechodných ustanovení v daňovém řádu ve vztahu ke daním vybíraným srážkou částečně odstraňuje zákon o daních z příjmů ve znění zákona č. 346/2010 Sb., účinném od 1. 1. 2011, a to zejména ve vztahu ke dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (viz bod 11 a 12 čl. II přechodných ustanovení).

Podle bodu 1 přechodných ustanovení platí pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2010 a zdaňovací období, které započalo v roce 2010, dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Podle bodu 13 přechodných ustanovení nelze za zdaňovací období roku 2009 a předcházející zdaňovací období podat dodatečné vyúčtování podle daňového řádu. Podle bodu 14 přechodných ustanovení se při stanovení daně z úřední povinnosti plátcům daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků vybíraných srážkou formou záloh nebo plátcům daně z příjmů vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2009 a předcházející použije § 69 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do dne 31. prosince 2010.

Z výše uvedeného lze jednoznačně dovodit, že správce daně při předpisu srážkové daně za zdaňovací období roku 2009 a předcházející, postupuje podle dosavadních předpisů. Není žádného důvodu, aby se dosavadní úpravou za uvedená období neřídil i daňový subjekt.

S ohledem na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 5 Afs 60/2013 – 63, které je možné plně aplikovat na nyní

posuzovanou věc, lze konstatovat, že v případě stěžovatelova dodatečného vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2008 jde o podání nepřijatelné, neboť podle bodu 13 přechodných ustanovení daňového řádu nelze za zdaňovací období roku 2009 a předcházející zdaňovací období podat dodatečné vyúčtování podle daňového řádu.

Podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže jde o zjevně právně nepřijatelné podání.

Z uvedeného je zřejmé, že správce daně pochybil, jestliže řízení ve věci dodatečného vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2008 zastavil podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, a to z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně za zdaňovací období roku 2008, přestože měl toto řízení zastavit podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, neboť se jednalo o zjevně právně nepřijatelné podání.

Po právní stránce věc proto nesprávně posoudil také žalovaný, který zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí o zastavení řízení, jakož i krajský soud, který v právním posouzení aproboval právní závěry finančních orgánů. Toto pochybení však nemá vliv na zákonnost rozsudku krajského soudu ani zákonnost rozhodnutí finančních orgánů, neboť řízení o dodatečném vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2008 by stejně muselo být zastaveno, byť z jiného důvodu. V této souvislosti ovšem Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že rozhodnutí o zastavení řízení ve věci dodatečného vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2008 nemá vliv na posouzení stěžovatelovy žádosti o vrácení přeplatku.

Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatele, že by mohlo dojít k dvojímu zaplacení téže daně, neboť rozhodnutí o zastavení řízení o dodatečném vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2008, nemá vliv na rozhodnutí správce daně o žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku na této dani za uvedené zdaňovací období.

Nelze proto ani souhlasit s názorem stěžovatele, že na administrativní chybu účetní G G ARCHICO s.r.o. reagoval správce daně nepřiměřeně tím, že uvedené společnosti již odvedenou částku předepsal k přímému placení. Nejvyšší správní soud v tomto směru v rozsudku ze dne 26. 2. 2016, č. j. 7 Afs 315/2015 – 36, který se týkal právě společnosti G G ARCHICO s.r.o., přílehlavě uvedl, že pokud by takto správce daně nepostupoval, mohla by nastat situace, kdy by srážková daň nebyla plátcem daně (stěžovatelem) odvedena a společníci by si mohli zažádat o vrácení přeplatku, pokud by jim na osobních daňových účtech vznikl.

Co se týká kasační námitky, že správce daně byl povinen v souladu s § 6 odst. 3 daňového řádu poučit stěžovatele a G G ARCHICO a. s. podle § 155 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se shoduje se závěry vyjádřenými v rozsudku ze dne 26. 2. 2016, č. j. 7 Afs 315/2015 – 36. Skutečnost, že platba srážkové daně za roky 2008 a 2009 byla odeslána na osobní daňový účet tehdejších společníků G G ARCHICO a. s., zjistil správce daně až v průběhu daňové kontroly, která byla u této společnosti zahájena v roce 2011. Tím, že tito společníci podali jednotlivě vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období 2008 a 2009, vykážou srážkovou daň podle zvláštní sazby a provedli její úhradu, získali tak postavení plátce daně a správce daně neměl důvod jejich tvrzení zpochybnit. Nebylo proto ani povinností správce daně na tvrzené pochybení stěžovatele upozornovat.

pokračování

VI. Závěr a náklady řízení

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 27. dubna 2016

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu