



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Lukáše Hloucha, Ph.D. v právní věci žalobce: **Vema počítače a projektování spol. s r.o. v likvidaci**, se sídlem Okružní 871/3a, Brno, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2014, č. j. 3320900/14/3003-24903-711639,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 15. 9. 2014, č. j. 3320900/14/3003-24903-711639, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15.342 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce, se sídlem Divadelní 4, Brno.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobou doručenou Krajskému soudu v Brně dne 17. 11. 2014 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 9. 2014, č. j. 3320900/14/3003-24903-711639, kterým žalovaný zamítl námitku žalobce proti postupu správce daně dle ustanovení § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále též „daňový řád“). Námitka směřovala proti úkonu žalovaného týkající se nepřevedení přeplatku z osobního daňového účtu daně z příjmu právnických osob ve výši 1.176.310 Kč žalobce na jiný účet správce daně. Zamítnutí žádosti o převedení přeplatku a zamítnutí námítky proti postupu správce daně odůvodnil zánikem přeplatku dle ustanovení § 155 odst. 7 daňového řádu.

II. Obsah žaloby

[2] Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí žalovaného je nezákonné a spočívá na nesprávném právním posouzení věci. Žalobce uvádí, že přeplatek vznikl v době platnosti zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, který byl účinný do 31. 12. 2010 (dále též „o správě daní a poplatků“). Tento zákon upravoval zánik přeplatku v ustanovení § 64 odst. 5. Z přechodného ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu, dle žalobce plyne, že smyslem tohoto ustanovení je určit přechodovou lhůtu, pro nové instituty, kterým bylo i počítání lhůty pro zánik práva na vrácení přeplatku na daní, která se v daňovém řádu podstatně liší od úpravy v zákoně o správě daní a poplatků. Žalobce tvrdí, že je zřejmé, že se přechodné ustanovení nepoužije jen na lhůtu pro vrácení přeplatku na základě žádosti poplatníka dle ustanovení § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ale i na lhůtu pro zánik nároku na vrácení přeplatku dle ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dle žalobce je postup žalované v rozporu s přechodnými ustanoveními. Žalobce poukazuje na to, že pokud žalovaný tvrdí, že nárok na vrácení přeplatku je doba, nikoli lhůta, a proto nelze použít přechodné ustanovení, nelze poté použít ani ustanovení § 155 odst. 7 daňového řádu. Žalobce odkazuje na ustanovení § 3036 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, v pozdějším znění (dále též „občanského zákoníku“). Pokud je časový úsek šest let, (dle ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), pak se pro vrácení přeplatku i po 1. 1. 2011 použije ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků s odkazem na ustanovení § 3036 občanského zákoníku. Žalobce poukazuje i na případnou otázku použití analogie, pokud by chybělo přechodné ustanovení k době (§ 264 odst. 10 daňového řádu) a odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2014, č. j. 9 Afs 38/2014-59. Dále žalobce odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se posuzování lhůt. Postup žalovaného je dle žalobce v rozporu se zásadou proporcionality a zásadou minimalizace zásahu veřejné moci do právní sféry jednotlivce. S přihlédnutím k důvodům uvedeným v důvodové zprávě k daňovému řádu, k neaplikaci přechodného ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu a k aplikaci ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků i po 1. 1. 2011 s oporou s ustanovením § 3036 občanského zákoníku, uplatňoval, dle žalobce, žalovaný v tomto případě, státní moc mimo meze stanovené zákonem a způsobem, která zákon nestanoví.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce k vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný, ve svém vyjádření doručeném zdejšímu soudu dne 5. 1. 2015, uvádí, že ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je doba, nikoli lhůta, takže nelze použít ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu. Daňový řád neobsahuje přechodnou úpravu, podle které se bude postupovat podle dosavadních právních předpisů (tj. podle ustanovení § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) v případech, kdy lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do účinnosti nové právní úpravy, a proto se musí postupovat dle § 155 odst. 7 daňového řádu. Žalovaný nesouhlasí, že lze analogicky použít ustanovení § 3036 občanského zákoníku a to s poukazem na vztah soukromého a veřejného práva a na časovou působnost občanského zákoníku. Žalovaný tvrdí, že úvahou dle žalobce by došlo k neupravení mezidobí od nabytí účinnosti daňového řádu do okamžiku účinnosti občanského zákoníku, což by bylo zcela v rozporu se základními zásadami a zásadou legitimního očekávání. Žalovaný se vyjadřuje k judikatuře Nejvyššího správního soudu a závěrem uvádí, že je přesvědčen, že postupoval plně v souladu s daňovým řádem.

[4] Žalobce ve své replice doručené zdejšímu soudu dne 11. 4. 2015, uvádí, že nesouhlasí s vyjádřením žalovaného a tvrdí, že aplikace soukromého práva v oblasti veřejného práva není vyloučena. Tam, kde danou otázku veřejné právo neřeší, analogie je v tomto případě dle žalobce přípustná. Dále žalobce tvrdí, že časový úsek šest let pro nárok na vrácení přeplatku, je lhůta, přičemž odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Dle žalobce je nutné při posouzení otázky, od kdy běží lhůta šesti let pro vrácení přeplatku, vycházet z toho, že v průběhu šesti let lze přeplatek vrátit kdykoliv. Proto ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu musí být aplikovatelný tak, že na přeplatky vzniklé do 31. 12. 2010 se aplikuje ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, i když žádost o vrácení přeplatku byla podána po 1. 1. 2011 podle daňového řádu. Tím pádem lze žalobci přeplatek vzniklý v roce 2007 vrátit, protože žalobci zcela nezanikla daňová povinnost k dani z příjmu právnických osob, a šestiletá lhůta počíná běžet až ve chvíli, kdy žalobci daňová povinnost k dani z příjmů právnických osob zcela zanikla. Žalobce poukazuje na to, že v mezidobí účinnosti občanského zákoníku a daňového řádu mělo být použito ustanovení § 122 zákona č. 40/1964, občanského zákoníku a že žalovaný jednal v rozporu se zásadami, jelikož nepřihlédl k již rozhodnutému obdobnému případu.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[5] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Zdejší soud dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná**, že napadené rozhodnutí žalovaného **nebylo vydáno** v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s.

[6] Spor mezi účastníky řízení tkví v určení, zda se při vrácení přeplatku bude postupovat dle ustanovení předchozí právní úpravy (zákon o správě daní a poplatků) nebo zda se postupuje dle aktuální úpravy daňového řádu.

[7] Ustanovení § 155 odst. 7 daňového řádu zní „nepožádá-li daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku do 6 let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl, přeplatek zaniká a stává se příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který o něm evidoval.“

[8] Ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků zní „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.“

[9] Přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu zní „jestliže **lhůta** stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů.“

[10] Ze správního spisu vyplývá, že ke dni 2. 4. 2007 vznikl žalobci u správce daně za daň z příjmu právnických osob přeplatek ve výši 1.297.810 Kč. Dne 30. 7. 2010 byl správcí přeplatek snížen o daň ve výši 121.500 Kč a přeplatek tak v červenci 2010, dle archivní sestavy plátce, byl ve výši 1.176.310 Kč. Sestava plátce za období roku 2014, dne 2. 1. 2014, vykazuje odečet celého přeplatku žalobce. Osobní účet žalobce, tak vykazuje v lednu roku 2014 nulu, tedy žádné finanční prostředky. Dne 21. 3. 2014 žalobce požádal Finanční úřad pro Jihomoravský kraj o vrácení přeplatku na dani dle § 155 daňového řádu. Dne 30. 5. 2014 správce daně rozhodl o přeplatku tak, že se žádosti o vrácení nevyhovuje s odůvodněním, že správce daně neeviduje na osobních daňových účtech vratitelný přeplatek ani po 60 dnech ode dne doručení žádosti. Dne 12. 6. 2014 se ke správcí daně dostavil zástupce žalobce na ústní jednání. Během ústního jednání se zástupce žalobce zeptal správce daně, z jakého důvodu nebylo u daňového subjektu použito přechodné ustanovení daňového řádu, které odkazuje na předešlou právní úpravu. Správce daně odpověděl zástupci žalobce, že řízení o vrácení vratitelného přeplatku je zahájeno podáním žádosti. Lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku tak započala běžet dne 21. 3. 2014. Dne 19. 6. 2014 podal žalobce námitku proti úkonu správce daně podle ustanovení § 159 daňového řádu, kterou žalobce odůvodnil tvrzením, že přeplatek vznikl za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, který upravoval zánik přeplatku ustanovením § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Dne 20. 6. 2014 podal žalobce odvolání proti rozhodnutí o přeplatku dle ustanovení § 155 odst. 4 daňového řádu. Dne 15. 9. 2014 bylo vydáno napadené rozhodnutí, rozhodnutí o námitce, které námitku žalobce zamítá.

[11] Zdejší soud se nejdříve zabýval pojmy *lhůta* a *doba*. **Lhůtou** se rozumí časový úsek **stanovený k uplatnění práva u druhé strany, popř. u jiné osoby, anebo u soudu nebo jiného příslušného orgánu**, jako příklad lze uvést lhůtu promlčecí. **Dobou** se naopak rozumí časový úsek, jehož uplynutím vzniká, zaniká nebo se mění právo nebo povinnost bez dalšího, aniž je potřeba pro vyvolání tohoto právního následku zvláště projevit vůli tj. bez nutnosti vyvolat právem předvídaný následek zvláštním projevem vůle. Typickým příkladem je **výpovědní doba** či **záruční doba** (srov. důvodovou zprávu k § 600 až 608 nového občanského zákoníku, a dále TICHÝ, L. in Švestka, J., Dvořák, J., Fiala, J. a kol. *Občanský zákoník: Komentář, Svazek I*. Praha: Wolters Kluwer, 2014, s. 1521). Lhůtu dále rozlišujeme na lhůtu hmotněprávní a lhůtu procesní. Toto rozlišení bývá tradičně vztahováno nikoli k běhu času, nýbrž k podmínkám uplatnění práva, resp. činění podání. *Lhůta hmotněprávní*

se primárně vztahuje k uplatnění (hmotného) práva, přičemž je třeba, aby příslušný úkon (písemnost, projev vůle) byl před uplynutím lhůty skutečně doručen, tedy došel do právní sféry adresáta, a tento se s ním mohl seznámit. K zachování *lhůt procesních*, které jsou charakteristické pro řízení před správními orgány či soudy, naopak postačí, pokud je úkon (podání) v poslední den lhůty adresátovi odeslán prostřednictvím držitele poštovní licence či zvláštní poštovní licence [srov. § 40 odst. 4 s. ř. s. či § 40 odst. 1 písm. d) správního řádu, a dále ZUKLÍNOVÁ, M. in Dvořák, J., Švestka, J., Zuklínová, M. a kol. *Občanské právo hmotné, Svazek 1, Díl první: Obecná část*. Praha: Wolters Kluwer, 2013, s. 205-206]. V projednávané věci se **jedná o lhůtu**, která je závislá na projevu vůle daňového subjektu (viz např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 3. 2014, č. j. 4 As 151/2013-25).

[12] V případě otázky, zda se v ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků jedná o lhůtu nebo dobu, lze krom obecného vymezení lhůty a doby vyjít i z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 5 Afs 60/2013-63, které lze dle názoru zdejšího soudu, přestože se jedná o řešení problematiky srážkové daně, použít i v rámci řízení vrácení o přeplatku. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud vyšel při uchopení ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků z toho, že se jedná o lhůtu a uvedl, že „[j]e-li plátce srážkové daně přesvědčen, že i přes podané vyúčtování odvedl jím sraženou daň do státního rozpočtu nesprávně vyšší, nezbyvá než posoudit zákonnost sražené daně v rámci řízení o přeplatku, a to v rámci lhůty zde stanovené. **Šestiletou lhůtu k vrácení přeplatku 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.**“

[13] Na základě shora uvedeného dospěl zdejší soud k následujícímu závěru. Přejícné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu se aplikuje u lhůt stanovených pro vrácení vratitelného přeplatku. Lhůta je dle výše uvedeného časový úsek stanovený k uplatnění práva u druhé strany. Z obsahu ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že se jedná o institut (přeplatek, vrácení přeplatku), který je nárokový na základě žádosti daňového subjektu, pro jejíž uplatnění stanovil zákonodárce určité časové omezení. Právo na podání žádosti o vrácení daňového přeplatku vzniklo daňovému subjektu s počátkem běhu lhůty a po celou dobu běhu lhůty existovalo a s koncem lhůty byl spojen zánik oprávnění podat příslušnou žádost. Je proto zřejmé, že v rámci řízení o přeplatcích mezi daňovým subjektem a správcem daně se jedná o lhůtu. Lhůtou se má na mysli jakýkoliv časový úsek, který je s vrácením přeplatků spojen, a to od podání žádosti až po samotné vrácení přeplatku správcem daně. Ustanovení § 64 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vymezuje, že se jedná o lhůtu v rámci celého ustanovení. Pojem *lhůta pro vrácení přeplatku* tak obsahuje jakékoliv jednání u vrácení přeplatku, jak správce daně (reálné převedení), tak daňového subjektu (podání žádosti). Pouze na okraj soud konstatuje, že pokud právní předpis upravující běh času neobsahuje definiční ustanovení, které by jasně vymezovalo, co dotčený zákon chápe pod pojmem lhůta a doba, je třeba vycházet z výkladu příznivějšího pro daňový subjekt. Dotčené ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků upravuje běh času jak ve vztahu k oprávněním daňového subjektu, tak ve vztahu k oprávněním a povinnostem správce daně. V ustanovení § 64 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků citované ustanovení hovoří komplexně o lhůtách, aniž by rozlišovalo, zda se jedná o běh času ve vztahu k daňovému subjektu nebo správci daně. Za této situace je zcela nedůvodné uměle v neprospěch daňového

subjektu konstruovat rozdíl mezi dobou a lhůtou, který je v situaci terminologických nejasností spíše teoretickým sporem.

[14] Jelikož se, dle výše uvedeného, jedná u vrácení přeplatků a žádosti o vrácení přeplatku o lhůtu, aplikuje se v projednávané věci přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu, které odkazuje na předešlou právní úpravu, na zákon o správě daní a poplatků. Zdejší soud tak uvádí, že postup správního orgánu nebyl v souladu se zákonem. Námitka žalobce byla důvodná a správce daně měl postupovat ve věci vrácení přeplatku podle předchozí právní úpravy, dle zákona o správě daní a poplatků.

V. Shrnutí a náklady řízení

[15] S ohledem na vše shora uvedené soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení postupem dle § 78 odst. 1 s. ř. s.

[16] Výrok o náhradě nákladů řízení ve vztahu mezi účastníky je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníku, který ve věci úspěch neměl. Jelikož byl úspěšný žalobce zastoupen daňovým poradcem, tak mu dle ustanovení § 35 odst. 2 správního řádu ve spojení s ustanovením § 57 odst. 1 správního řádu přísluší právo na náhradu nákladů řízení dle Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění k datu podání jednotlivých podání (§ 15 advokátního tarifu), které představuje odměna za právní zastoupení advokátem (tarifní hodnota dle § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu v účinném znění) a to za 3 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 advokátního tarifu (převzetí zastoupení, žaloba a replika) a 3 x režijní paušál dle § 13 advokátního tarifu, celkově ve výši vyčíslené na částku 10.200 Kč, tj. 12.342 Kč vč. DPH. Žalobci pak dále náleží zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč. Vše tedy celkem vyčísleno na částku 15.342 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 31. srpna 2016

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu