



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce: **SCG Czech Design Center, s. r. o.**, zast. JUDr. Pavlem Dudákem, advokátem se sídlem Vinohradská 37, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 9. 2011, č. j. 11425/11-1200-700284, ve věci vrácení přeplatku na dani,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 9. 2011, č. j. 11425/11-1200-700284, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11 640 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Pavla Dudáka, advokáta se sídlem Vinohradská 37, Praha.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno napadené

rozhodnutí Finančního úřadu v Rožnově pod Radhoštěm (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 3. 2011, č. j. 18324/11/404921804717 (pozn. O odvolání žalobce sice rozhodovalo Finanční ředitelství v Brně, které však bylo s účinností od 1. 1. 2013 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky; jeho působnost coby odvolacího orgánu přitom přešla na Odvolací finanční ředitelství, které je tedy v dané věci žalovaným správním orgánem).

Citovaným rozhodnutím správce daně v souladu s ustanovením § 155 a § 264 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), nebylo vyhověno žádosti žalobce o vrácení přeplatku na dani z příjmů právnických osob (DPPO) vybírané srážkou dle zvláštní sazby ve výši 1 597 797 Kč, a to z důvodu neexistence vratitelného přeplatku vázaného na dosud neuzavřené daňové řízení za rok 2005.

Tento závěr pak potvrdil i žalovaný, dle kterého by na dané dani evidované na samostatném osobním daňovém účtu (ODÚ) č. 771 musel vzniknout přeplatek, a to přeplatek vratitelný ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu. Z postoupeného spisového materiálu a z výpisu ODÚ (opisu informací z obrazovky ze dne 15. 8. 2011, ADIS – EDA) však bylo zjištěno, že ke dni podání žádosti žalobce a ani ve lhůtě 60 dnů ode dne jejího podání, nevznikl na DPPO vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně vratitelný přeplatek ve výši 1 597 797 Kč, který by byl správce daně povinen vrátit podle § 155 odst. 2 daňového řádu. Ve výpisu ODÚ, druh příjmů 771, byla uvedená částka evidována dne 31. 1. 2006 na debetní straně ODÚ a dne 30. 1. 2006 na kreditní straně ODÚ, což znamená, že byla správcem daně předepsána stejná částka, jako byla uhrazena daňovým subjektem – žalobcem.

Na základě toho tedy žalovaný rozhodl o zamítnutí odvolání žalobce, který proti tomuto rozhodnutí podal žalobu.

II. Obsah žaloby

V žalobě žalobce potvrdil, že částku ve výši 1 597 797 Kč skutečně na účet správce daně uhradil, avšak bez toho, že by mu k tomu vznikla odpovídající daňová povinnost. Jde dle jeho názoru o případ odvodu domnělé daně, při němž vycházel z právního názoru formulovaného správcem daně v rámci daňové kontroly provedené na počátku roku 2005, jež předcházela vydání platebního výměru ze dne 23. 3. 2005, č. j. 17590/05/404921/4717; tímto platebním výměrem správce daně předepsal k úhradě daň ve výši 826 781 Kč z důvodu neprovedení srážky daně z částky úroku z nadlimitní části úvěru, který byl daňovým subjektem vyplacen v roce 2003 jeho mateřské společnosti – daňovému nerezidentovi, společnosti Semiconductor Components Industries, LLC.

Na základě toho se žalobce domníval, že mu mohla vzniknout povinnost uhradit daň, přestože byl přesvědčen, že názor správce daně je mylný, což se posléze potvrdilo; viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 8. 2009, č. j. 30 Ca 52/2008 – 149, na jehož základě bylo znovu rozhodováno o odvolání proti výše uvedenému platebnímu výměru, který byl následně zrušen (rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 13. 10. 2009, č. j. 16062/09-1200-700346). Žalobce však z důvodu opatrnosti dne 31. 12. 2005 uhradil předmětnou daň ve výši 1 597 797 Kč za zdaňovací období roku 2005, neboť v opačném případě by mu hrozilo předepsání daně platebním výměrem společně s penále a dalšími sankcemi, stejně jako v případě úrokové platby vyplacené v roce 2003. Dne 31. 1. 2006 žalobce podal správcem daně „*oznámení plátce daně o dani z příjmů vybírané*

srážkou“, a to na formuláři MFin 5478 (dále jen „oznámení“), v němž uvedl, že provedl srážku daně z příjmů u zdroje ve výši 5 %, která měla být provedena z částky 31 955 939 Kč a měla se týkat úroku z úvěru vyplaceného v průběhu zdaňovacího období roku 2005. Nicméně ve vyúčtování DPPO vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2005, podaném na formuláři MFin 5466 (dále jen „vyúčtování“) u správce daně dne 28. 2. 2006, uvedl, že v příslušném zdaňovacím období byla odvedena částka 3 898 964 Kč, zatímco odvodová povinnost měla být 0 Kč, čímž měl vzniknout přeplatek na dani ve výši 3 898 964 Kč. Správce daně na toto vyúčtování srážkové daně za rok 2005 zareagoval tak, že zaslal žalobci výzvu ze dne 13. 4. 2006, ve které vyjádřil pochybnosti o správnosti údajů uvedených ve vyúčtování s tím, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil. To žalobce učinil podáním ze dne 3. 5. 2006, kde uvedl údaje, které dle jeho názoru zakládají daňový přeplatek. V návaznosti na další výzvu správce daně ze dne 1. 8. 2006 pak žalobce v podání ze dne 23. 8. 2006 uvedl, že mu nevznikla daňová povinnost.

Na základě toho tedy žalobce shrnul, že zaplatil částku ve výši 1 597 797 Kč na bankovní účet správce daně, přestože mu nevznikla odpovídající daňová povinnost, resp. povinnost odvést sraženou daň. Taková povinnost nemá podklad ani v hmotném právu (s ohledem na příslušná ustanovení Smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřené mezi Českou republikou a Spojenými státy americkými – blíže viz výše citovaný zrušující rozsudek zdejšího soudu pod č. j. 30 Ca 52/2008 – 149), a ani nedošlo k procesnímu úkonu, kterým by byla daň vyměřena, stanovena nebo předepsána k úhradě. Podání oznámení plátce daně o splnění povinnosti odvodu sražené daně z příjmů, ani vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby z příjmů právnických osob nemá na rozdíl od podání daňového přiznání účinek samovyměření ve smyslu § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). I pokud by tomu tak bylo, podal žalobce vyúčtování, z něho vyplývá, že mu za dané zdaňovací období nevznikla žádná povinnost odvést daň z příjmů vybíranou srážkou u zdroje. Pokud by tudíž mělo mít podání vyúčtování stejné účinky jako v případě podání daňového přiznání, pak později podané vyúčtování ze dne 3. 5. 2006 uvádělo nulovou daň, a mělo tudíž stejné účinky jako podání dodatečného daňového přiznání, tj. v jejich důsledku vznikl daňový přeplatek.

Na debetní straně ODÚ proto nemohl být po právu zaznamenán žádný předpis daně, není-li zde žádný úkon, který by bylo možné považovat za vyměření nebo stanovení daně (resp. v daném případě předepsání daně k úhradě daňovému subjektu – žalobci jako plátcí daně). A z toho je dle žalobce zřejmé, že mu zaplacením shora uvedené částky vznikl daňový přeplatek, který byl povinen tento správce daně vrátit, a to na základě žádosti o vrácení přeplatku podané dne 30. 12. 2010 podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně potažmo žalovaný však této žádosti nevyhověl s odkazem na to, že neeviduje žádný vratitelný přeplatek.

S tímto závěrem žalobce nesouhlasil a zopakoval, že u daného typu daně (vybírané srážkou u zdroje zvláštní sazbou) žádné vyměřovací řízení neprobíhá, což vyplývá i z ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků a jeho zařazení v části šesté (placení daní). Před předepsáním daně vybírané srážkou (v rámci evidence daní) tedy dle žalobce nepředchází žádné řízení, v němž by daňový subjekt mohl uplatňovat své návrhy a v němž by byla daňová povinnost věcně přezkoumána. Dovozuje tak, že jediným formalizovaným postupem upraveným zákonem, v rámci něhož je možné věci uvést na pravou míru, resp. posoudit správnost a zákonnost předepsané daně vybírané srážkou, je evidenční činnost správce daně dle příslušných ustanovení § 62 až § 64 zákona o správě daní a poplatků. A tomu také

odpovídá procesní postup žalobce, který podal žádost o vrácení přeplatku podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, u níž platí lhůta šesti let od konce roku, v němž se stal pravomocným poslední předpis daně, což bylo zjevně splněno – viz § 64 odst. 5 citovaného zákona.

V této souvislosti navíc žalobce poukázal na to, že lhůta k vrácení přeplatku začala běžet před 1. 1. 2011, tedy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, a v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 10 daňového řádu měl správce daně o vrácení přeplatku rozhodovat v režimu tohoto zákona. Ve skutečnosti však správce daně i žalovaný rozhodoval v režimu daňového řádu, tj. podle jiné procesní normy, než podle které rozhodovat měl. A tím dle názoru žalobce založil podstatnou vadu řízení, která zcela jistě mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

S ohledem na vše výše uvedené žalobce uzavřel, že rozhodnutí správce daně, jakož i napadené rozhodnutí žalovaného, je nezákonné. Navíc v řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí, došlo k podstatným procesním vadám, a proto navrhl, aby krajský soud toto rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve vyjádření k obsahu předložené žaloby konstatoval, že se jedná o DPPO vybíranou srážkou podle zvláštní sazby podle § 38d zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů, ve znění účinném pro předmětné období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), kdy žalobce byl v postavení plátce daně, který správci daně oznámil, že splnil povinnost odvodu sražené daně z příjmů a tuto sraženou daň skutečně správci daně odvedl. S odkazem na úpravu v citovaném zákoně o daních z příjmů, zejm. § 38d odst. 3 a 4, přitom žalovaný dovodil, že v návaznosti na oznámení žalobce jako daňového subjektu – plátce daně – byl správce daně oprávněn v daňové evidenci na příslušném ODÚ zaznamenat vznik daňové povinnosti ve výši deklarované plátcem daně, tj. na debetní straně ODÚ zaevidovat předpis daňové povinnosti ve výši 1 597 797 Kč a na kreditní straně ODÚ pak zaevidovat platbu provedenou plátcem daně odpovídající oznámené výši sražené daně.

K žalobcem namítané procesní vadě žalovaný poznamenal, že postupoval – stejně jako správce daně – v souladu s přechodným ustanovením § 264 odst. 10 daňového řádu, z něhož plyne, že užití dosavadních právních předpisů, tzn. zákona o správě daní a poplatků, se vztahuje na postup správce daně při vrácení vratitelného přeplatku. To znamená, že správce daně má aplikovat právní úpravu obsaženou v dřívějším právním předpise týkající se toho, za jakých podmínek se přeplatek vrací (podle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků „činí-li více než 50 Kč...“ atd.) a v jaké lhůtě. To žalovaný respektoval, avšak vzhledem k tomu, že dne 1. 1. 2011 nabyt účinnosti nový procesní předpis – daňový řád, kterým byl zrušen zákon o správě daní a poplatků, musel správce daně, jakož i žalovaný, vydat rozhodnutí, včetně všech náležitostí, v souladu s daňovým řádem.

IV. Posouzení věci krajským soudem

Napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud přezkoumal v řízení podle části třetí, hlavy II, dílu 1, § 65 a násl. s. ř. s. v mezích uplatněných žalobních bodů, ověřil přitom, zda rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (ex offio),

a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí žalovaného správního orgánu, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

O žalobě krajský soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s. ř. s. poté, kdy účastníci řízení s tímto postupem vyslovili souhlas.

Podstatou projednávané věci bylo posouzení postupu žalovaného, resp. správce daně, který nevyhověl žádosti doručené (osobně) dne 30. 12. 2010, tj. ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, kterou se žalobce domáhal vrácení přeplatku na dani dle § 64 odst. 4 citovaného zákona. Správce daně potažmo žalovaný odvolací orgán však ve svém rozhodnutí (jak v záhlaví, tak v odůvodnění) nevycházel z uvedeného ustanovení zákona o správě daní a poplatků, nýbrž z příslušných ustanovení daňového řádu (zejména § 155 a dalších), jež obsáhle citoval a aplikoval v této věci. Ještě před samotným věcným posouzením postupu žalovaného bylo proto nutno zodpovědět otázku, zda daňový řád, resp. jeho ustanovení, která byla použita, na věc skutečně dopadají. Dle názoru krajského soudu tomu tak není, a to z následujících důvodů.

IV.a) Nesprávný výběr rozhodné právní normy (a jeho důsledek)

Vztah nové právní úpravy k dřívější (dosavadní) právní úpravě a k 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, přičemž jako obecný princip stanovil použití nových procesních pravidel i na řízení zahájená před jeho účinností – viz § 264 odst. 1 daňového řádu. Proto, pokud by na právě posuzovanou věc bylo aplikovatelné toto ustanovení daňového řádu, muselo by být postupováno podle daňového řádu, ačkoli řízení o vrácení přeplatku bylo zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků.

Daňový řád však ve svých přechodných ustanoveních přímo upravuje, jak postupovat při vrácení přeplatku – viz § 264 odst. 10 daňového řádu, dle kterého platí následující: „*Jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů*“.

To znamená, že zůstala zachována stávající pravidla pro vrácení vratitelného přeplatku v případě, kdy lhůta pro jeho vrácení započala běžet před nabytím účinnosti daňového řádu. Obecná lhůta pro vrácení přeplatku v případě, že o jeho vrácení požádal daňový subjekt dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, se přitom odvíjí od doručení takové žádosti. K tomu v daném případě došlo dne 30. 12. 2010, tj. ještě před účinností daňového řádu, a je tedy zřejmé, že v řízení o vrácení přeplatku požadovaného žalobcem mělo být postupováno podle zákona o správě daní a poplatků. Správce daně stejně jako žalovaný však postupoval podle daňového řádu a aplikoval tak právní předpis, který na věc nedopadá.

Na tomto závěru nemění ničeho ani skutečnost, že v záhlaví rozhodnutí žalovaného je uvedeno ustanovení § 264 daňového řádu, neboť tento odkaz není nijak vysvětlen a z obsahu odůvodnění jako celku je jasné, že žalovaný nepostupoval při posouzení rozhodných skutečností podle zákona o správě daní a poplatků, nýbrž podle příslušných ustanovení daňového řádu. Ostatně tato ustanovení obsáhle citoval, aby posléze (na str. 6 napadeného

rozhodnutí) výslovně uvedl, že: „Z výše citovaných ustanovení vyplývá, že aby mohlo být vyhověno žádosti o vrácení přeplatku na DPPO vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně (evidována na samostatném osobním daňovém účtu č. 771) musel by na této dani vzniknout přeplatek, a to přeplatek vratitelný ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu. Vždy se posuzuje vznik přeplatku na každém druhu daně samostatně. Přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu (dále jen „ODÚ“) převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Jelikož ve smyslu § 149 odst. 2 daňového řádu je pro větší přehlednost veden na DPPO vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně samostatný ODÚ (pod č. 771), posuzuje se pro vznik přeplatku na této dani úhrn plateb a vratek na kreditní straně ODÚ a úhrn předpisů a odpisů na debetní straně ODÚ... Ve výpisu ODÚ, druh příjmu 771, byla částka 1 597 797 Kč evidována dne 31. 1. 2006 na debetní straně ODÚ a dne 30. 1. 2006 na kreditní straně ODÚ, což znamená, že byla správcem daně předepsána stejná částka, jako byla uhrazena daňovým subjektem.“

Z citovaného je tedy nanejvýš zřejmé, jaký právní předpis a jeho ustanovení žalovaný při svém rozhodování použil, přičemž skutečnost, že tato ustanovení na danou věc nedopadala, již byla objasněna výše. Došlo tak k nesprávnému výběru rozhodné právní normy a v tomto kontextu pak krajský soud – zcela v souladu s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007 – 87, publ. pod č. 1926/2009 Sb. NSS – vážil, zda (a příp. jaké) mělo toto pochybení důsledky. Rozšířený senát v uvedeném usnesení totiž dospěl mj. k závěru, že použití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu, mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž.

Odpovídajícím právem, resp. právním předpisem byl zákon o správě daní a poplatků a krajský soud v tomto směru vyšel z toho, že zde byl v zásadě stejný procesní rámec posuzování žádosti (s možností odvolání), jakož i základní podmínka pro vrácení přeplatku, a sice jeho samotná existence. Pro to, aby byl přeplatek vrácen, je však ještě potřeba, aby se jednalo o přeplatek vratitelný; toto rozlišení mezi „přeplatkem“ a „vratitelným přeplatkem“ je velmi důležité mj. právě proto, že vratitelný přeplatek je v zákoně o správě daní a poplatků definován jiným způsobem než v § 154 a § 155 daňového řádu. A proto také bylo zvoleno pragmatické řešení, že v případě, kdy lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet před nabytím účinnosti daňového řádu, postupuje se při řízení o jeho vrácení podle zákona o správě daní a poplatků; srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv, *Daňový řád. Komentář*. 2. vydání. Praha : C. H. Beck, 2011, s. 595.

Nelze nicméně přehlédnout určitou posloupanost úvahy při vyřizování žádosti o vrácení přeplatku, kdy je nejprve posuzováno, zda vůbec vznikl daňovému subjektu přeplatek, je-li evidován správcem daně a jde-li o přeplatek vratitelný. Z obsahu odůvodnění napadeného rozhodnutí a zvolené argumentace žalovaného je přitom zřejmé, že žalovaný v podstatě neuznává, že by kdy žalobci přeplatek vůbec vznikl, resp. byl evidován. Lze proto dospět k závěru, že byla zpochybněna samotná existence přeplatku a výsledek řízení by byl v tomto případě stejný bez ohledu na použitou právní úpravu.

Ve srovnání s právní úpravou v zákoně o správě daní a poplatků, která v § 64 odst. 1 přeplatek definovala pouze jako „částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství“,

je sice definice obsažená v daňovém řádu přesnější a výstižnější. Podstatné ovšem je, že se nejedná o věcnou změnu, neboť tak, jak je přeplatek definován daňovým řádem, byl praxí vnímán i podle předchozí právní úpravy; viz Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha : Wolters Kluwer ČR, a. s. 2011, s. 933.

Za dané situace tedy nebylo na místě zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného pouze z důvodu nesprávné aplikace právního předpisu bez toho, že by krajský soud posoudil, zda ob stojí shora zmíněný závěr žalovaného o neexistenci přeplatku na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.

Ostatně k tomu také směřoval téměř celý obsah žaloby a argumentace zvolená žalobcem, jež pouze v závěru své žaloby v krátkosti namítl aplikaci nesprávného právního předpisu s tím, že jde o vadu řízení, která zcela jistě mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jak však již vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném usnesení (pod bodem 21), nesprávný výběr rozhodné právní normy (a v rámci něho i nesprávný výběr právního předpisu jako „nosiče“ této právní normy) nemá povahu vady řízení. A pokud žalobce ve své žalobě namítal vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pak je třeba uvést, že tuto svoji námitku nijak nekonkretizoval a ani nedoložil. Naopak z výše provedeného rozboru je podle názoru krajského soudu zřejmé, že použití příslušných ustanovení daňového řádu, namísto zákona o správě daní a poplatků nemělo (samo o sobě) za následek nesprávné posouzení předmětné věci.

IV.b) Přeplatek na dani vybírané srážkou (ve vazbě na přezkoušení podaného vyúčtování a údaje v evidenci daní)

Krajský soud proto přistoupil k posouzení podstaty věci, a sice přeplatku na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby podle § 38d zákona o daních z příjmů. Na toto ustanovení, zejména na odst. 3 a 4, také odkázal žalovaný ve svém vyjádření s tím, že na základě oznámení žalobce zaevidoval na debetní straně ODÚ předpis daňové povinnosti a na kreditní straně ODÚ pak zaevidoval platbu provedenou žalobcem, která odpovídala oznámené výši sražené daně. Žalovaný tak zjevně vycházel z toho, že byla správcem daně předepsána stejná částka, jako byla uhrazena daňovým subjektem – a tomu odpovídá i výše citovaná pasáž z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, který v něm (na str. 7) dále doplnil, že správce daně na debetní straně ODÚ předepsal daň, kterou žalobce srazil a odvedl, což oznámil správci daně. V daném případě tak dle názoru žalovaného nebyl správce daně povinen vydávat rozhodnutí, pokud souhlasil s daní, kterou srazil a odvedl plátce – žalobce.

S tímto závěrem by bylo možno souhlasit, jestliže by zde nebyly dány žádné pochybnosti a vůle žalobce vyjádřená v oznámení ze dne 30. 1. 2006, jakož i v tom, že reálně provedl předmětnou platbu, tj. srazil a odvedl daň na účet správce daně, by korespondovala s jeho dalším postupem, především pak s podaným vyúčtováním daně ze dne 27. 2. 2006. Tak tomu však v daném případě nebylo, jak je patrné již z obsahu žaloby a dále též z obsahu správního spisu, z něhož vyplývá následující.

Žalobce srazil a odvedl daň z příjmů (konkrétně z úroku z nadlimitní části úvěru podle pravidel tzv. nízké kapitalizace) a současně v souladu s § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů podal o této skutečnosti správci daně oznámení ze dne 30. 1. 2006, z něhož je zřejmé, že provedl srážku ve výši 1 597 797 Kč. Následně žalobce podal správci daně

vyúčtování ze dne 27. 2. 2006 vztahující se k dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2005, v němž uvedl, že na dani bylo odvedeno 5 496 761 Kč, přičemž odvedeno mělo být 826 781 Kč, tj. existuje přeplatek ve výši 4 668 980 Kč. Při přezkoušení podaného vyúčtování podle ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků pojal správce daně pochybnosti o jeho správnosti, a proto výzvou č. j. 28899/06/404921/4717, žalobce s použitím § 43 citovaného zákona vyzval, aby se k těmto pochybnostem – ohledně správnosti údajů, jež nesouhlasily s evidencí správce daně – vyjádřil. V odpovědi ze dne 3. 5. 2006 žalobce zdůraznil, že ve zdaňovacím období roku 2005 mu nevznikla povinnost srazit DPPO vybíranou srážkou podle zvláštní sazby. Na to správce daně reagoval další výzvou ze dne 1. 8. 2006, č. j. 51087/06/404921/4717, zpracovanou podle § 69 odst. 3 s použitím § 43 zákona o správě daní a poplatků, v níž mj. uvedl, že trvají pochybnosti o správnosti údajů uvedených ve vyúčtování. K tomu žalobce v odpovědi ze dne 23. 8. 2006 sdělil, že v roce 2005 mu nevznikla povinnost srazet daň.

Z této stručné rekapitulace je tedy evidentní nesoulad mezi postupem žalobce a jeho následným vyúčtováním ze dne 27. 2. 2006, které tomuto postupu naprosto neodpovídá a ve kterém měly být příslušné sloupce vyplněny takovým způsobem, aby ve výsledku v III. oddílu – vyrovnání odvodové povinnosti – bylo uvedeno:

- A) 1. na dani mělo být odvedeno 1 597 797 Kč,
2. na dani bylo odvedeno 1 597 797 Kč,
3. přeplatek 1 597 797 Kč,

pokud byl žalobce přesvědčen o tom, že povinnost srazit daň neměl (a jde o případ odvodu domnělé daně, jak tvrdí), anebo

- B) 1. na dani mělo být odvedeno 1 597 797 Kč,
2. na dani bylo odvedeno 1 597 797 Kč,
3. přeplatek 0 Kč,

pokud by žalobce srazil a odvedl daň dle svého přesvědčení správně.

Žalobce ovšem nepostupoval ani jednou z naznačených variant. Rovněž žalovaný, resp. správce daně nepostupoval dále a nesnažil se ve spolupráci s žalobcem vysvětlit a odstranit zjevný nesoulad plynoucí z podaného vyúčtování žalobce na straně jedné a vlastní daňové evidence na straně druhé. Naopak spokojil se se stávajícím stavem, což nelze akceptovat a naprosto pominout žalobcem podané vyúčtování ve smyslu § 69 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků. V opačném případě by podávání vyúčtování pozbývalo smyslu, a to jistě nebylo úmyslem zákonodárce, který je v zásadě regulativně racionální a teleologicky konzistentní.

Je sice pravdou, že podle § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce – žalobce – povinen vybrat v zákonem stanovené výši z daňového základu, měl povinnost odvést na účet příslušného správce daně v termínech a za podmínek stanovených zvláštním zákonem, konkrétně zákonem o daních z příjmů (§ 38d), na který odkázal žalovaný ve svém vyjádření. Opomněl však v tomto směru obecnou procesní úpravu daně vybírané srážkou, která byla obsažena ve zbytku ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků, jež bylo na místě podpůrně aplikovat vedle zákona o daních z příjmů – viz § 97 zákona o správě daní a poplatků.

Podle § 69 zákona o správě daní a poplatků přitom platilo, že daň nebo záloha vybíraná srážkou byla plátcí daně předepisována k přímému placení pouze ve výši dlužné částky; daň

nebyla vyměřována a plátce daně měl povinnost podat vždy po uplynutí zdaňovacího období nebo po ukončení činnosti, která je předmětem zdanění, vyúčtování daně na tiskopise vydaném ministerstvem (odst. 2). Správce daně měl potom povinnost údaje ve vyúčtování daně přezkoušet porovnáním s údaji ve vlastní evidenci daňových povinností a jejich úhrad, případné rozdíly vyčíslit, ve spolupráci s plátcem daně tyto rozdíly vysvětlit a odstranit je (odst. 3).

Jinými slovy – správce daně měl zákonem jasně danou povinnost přezkoušet žalobcem podané vyúčtování (daně vybírané srážkou), na základě něhož se nezahajuje řízení vyměřovací (protože nejde o přiznání k této dani, jež nebyla vyměřována – viz výše), ale ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se zahajuje jakési nepojmenované řízení podle § 69 téhož zákona; srov. Kobík, J.: Správa daní a poplatků s komentářem, komplexní pohled na problémy správy daní, 7. aktualizované vydání ANAG, 2009, s. 691.

V daném případě však správce daně postupoval poněkud jiným způsobem a v rámci přezkoušení údajů uvedených ve vyúčtování vedl s žalobcem de facto i de iure vytýkácí řízení ve smyslu ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, na které ve svých výzvách č. j. 28899/06/404921/4717 a č. j. 51087/06/404921/4717 ze dne 1. 8. 2006 také výslovně odkazoval s tím, že má pochybnosti o částkách uváděných ve vyúčtování žalobce. Nicméně podstatné je, že toto řízení vedené vůči žalobci správce daně nijak neukončil; neodstranil tak pochybnosti, kdy žalobce v odpovědích na výzvy správce daně uváděl, že na dani měl odvést 0 Kč. Správce daně bez dalšího vyšel z toho, že žalobci předepsal stejnou částku, kterou již uhradil a předloženým vyúčtováním se dále nezabýval, ačkoli měl povinnost přezkoušet údaje v něm uvedené dle § 69 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků; toto přezkoušení vyúčtování je přitom postup, který lze připodobnit prvnímu vyměření daně po provedeném vytýkáčím řízení, a to tím spíše, že v daném případě správce daně použil § 43 zákona o správě daní a poplatků upravující právě vytýkácí řízení.

Správce daně tak rezignoval na zákonnou povinnost vysvětlit a odstranit pochybnosti či nejasnosti (rozdíly) ve vyúčtování žalobce, což je alarmující o to více, že postupoval přiměřeně podle ustanovení upravujícího vytýkácí řízení, které mělo končit vždy vydáním rozhodnutí, jak bylo judikováno v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2010, č. j. 9 Aps 5/2010 – 81, publ. pod č. 2261/2011 Sb. NSS., dle kterého je správce daně „...povinen vydat platební výměr, a to i když dospěje k závěru, že veškeré údaje uvedené daňovým subjektem v daňovém řízení jsou správné, pravdivé, průkazné či úplné“.

V nyní souzené věci však správce daně platební výměr ani žádné jiné rozhodnutí – navazující na žalobcem podané vyúčtování a jeho přezkoušení – nevydal. Za tohoto stavu tedy nelze mít přezkoušení vyúčtování ze strany správce daně za skončené a rozdíly ve vztahu k údajům v evidenci daní za vysvětlené a odstraněné tak, jak požaduje § 69 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, který správce daně použil ve spojení s § 43 téhož zákona.

Závěr žalovaného, podle kterého zde přeplatek na dani vybírané srážkou nevznikl, tudíž nemá oporu v údajích v evidenci daní a nelze ho považovat za správný, resp. zákonný, a to i ve světle zrušujícího rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 8. 2009, č. j. 30 Ca 52/2008 – 149, z něhož lze dovodit, že žalobce v daném případě daň odvádět neměl; a pokud ji z důvodu opatrnosti odvedl, je podle názoru krajského soudu neakceptovatelné a obecně nemravné, aby nesprávně odvedená – domnělá – daň nebyla při splnění podmínek podle § 64 zákona o správě daní a poplatků vrácena zpět žalobci.

Jako podstatné se přitom jeví to, že byla zachována lhůta šesti let stanovená v § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. A skutečnost, že již uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně dle § 47 zákona o správě daní a poplatků na tom nemůže nic změnit. Správcem daně prováděné přezkoušení vyúčtování (porovnání s údaji ve vlastní evidenci) totiž nebylo dokončeno a nevyústilo v zákonem předvídaný výsledek v podobě vysvětlení a odstranění rozdílů, resp. vydání platebního výměru – v situaci, kdy správce daně fakticky i právně vedl vytýkáci řízení – viz výše. To znamená, že zde nebyl možný žádný jiný způsob vyměření daně, než konkludentní vyměření ve smyslu ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Je proto potřeba přiměřeně postupovat podle citovaného ustanovení a vyjít z toho, že daň byla vyměřena či zpracována v té výši, ve které byla tvrzena žalobcem; k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 96/2012 – 38, jehož závěry lze *mutatis mutandis* použít i na nyní souzenou věc.

Ostatně i sám správce daně ve svém stanovisku k odvolání žalobce, které je zmíněno též v narativní části odůvodnění napadeného rozhodnutí, uvedl, že po vytýkáci řízení bylo vyúčtování „*konkludentně zpracováno dle výše uvedené daňovým subjektem*“. Ovšem problém je v tom, že žalobce ve vyúčtování neuváděl, že mělo být na dani odvedeno 1 597 797 Kč, v odpovědích na výzvy správce daně pak vcelku jednoznačně deklaroval, že na dani mělo být odvedeno 0 Kč, byť ve skutečnosti bylo odvedeno 1 597 797 Kč, na což správce daně nerefletoval a jednoduše vyšel z toho, že mělo být odvedeno 1 597 797 Kč a že tato částka také byla odvedena. Žalobce však nikde neuvedl, že měla být odvedena daň v uvedené výši; naopak konzistentně tvrdil, že na dani mělo být odvedeno 0 Kč, což si správce daně vyložil „po svém“ a v podstatě tento rozdílný údaj plynoucí z vyúčtování i z příložených odpovědí žalobce, pominul, přestože měl povinnost ho přezkoušet v souladu s § 69 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

V. Shrnutí a závěr

Lze tedy shrnout, že žalovaný pochybil, pokud odvolání žalobce zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně, aniž by shora uvedeným způsobem zohlednil jeho předchozí postup při vybírání daně srážkou podle § 69 zákona o správě daní a poplatků, včetně jeho důsledků, tj. konkludentního vyměření či zpracování daně dle tvrzení žalobce (že na dani mělo být odvedeno 0 Kč), na základě čehož mu v daném případě vznikl daňový přeplatek (pokud na dani odvedl 1 597 797 Kč).

Krajský soud proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení; v něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto zrušovacím rozsudku.

VI. Náklady řízení

O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl dle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce měl ve věci plný úspěch, a přísluší mu proto právo na náhradu nákladů řízení před krajským soudem, které důvodně vynaložil proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

Za účelně vynaložené náklady vzal krajský soud zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a dále mimosmluvní odměnu zástupce žalobce za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, písemné podání žaloby, replika žalobce) po 2 100 Kč podle § 7, 9 odst.

3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu (vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném v rozhodné době), včetně paušální náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu, tj. částku ve výši 7 200 Kč, zvýšenou o DPH 20 %, celkem tedy 11 640 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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 27. 3. 2014

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu