



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudkyň Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové, v právní věci žalobce **Fink, výroba krmných směsí spol. s r.o.**, IČ 48360058, se sídlem Nezvěstice 29, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě 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,

t a k t o:

- I. **Žaloba se z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků řízení n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I.

Napadená rozhodnutí.

Žalobce se žalobou domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „žalovaný“) ze dne 1.6.2011, č.j. 2807/11-1100-401694 (dále jen „první napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti Finančnímu úřadu v Plzni (dále jen „prvoinstanční orgán“) ze dne 29.12.2010, č.j. 385282/10/138915402393 (dále jen „první prvoinstanční rozhodnutí“) a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Ve výroku prvního prvoinstančního rozhodnutí, označeného „Rozhodnutí o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků“, bylo uvedeno: „Finanční úřad v Plzni posoudil v souladu s ustanovením § 27 odst. 1 písm. d) zákona vyúčtování daně

vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 2006, č.j. 385204/10/138915, podané dne 2010-12-27, doručené dne 2010-12-27, ve kterém je vykazován přeplatek ve výši 240.000 Kč a rozhodl takto: řízení se zastavuje“.

Žalobce se dále domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9.6.2011, č.j. 4461/11-1500-402566 (dále jen „druhé napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí prvoinstančního orgánu ze dne 17.3.2011, č.j. 117760/11/138915401229 (dále jen „druhé prvoinstanční rozhodnutí“) a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Ve výroku druhého prvoinstančního rozhodnutí, označeného „Rozhodnutí o přeplatku“, bylo uvedeno: „*Shora uvedený správce daně v souladu s ustanoveními § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“ rozhodl na základě žádosti výše uvedeného daňového subjektu o vrácení přeplatku, doručené správci daně dne 05.01.2011, takto: Přeplatek na dani: Daň z příjmu fyz. osob vybír. srážkou dle zvl. s. vykázan ke dni 10.03.2011 ve výši 240.000 Kč u správce daně: Finanční úřad v Plzni, vrací dle ustanovení § 155 odst. 1, odst. 2, odst. 3 a odst. 6 daňového řádu v částce 240.000 Kč“.* V odůvodnění druhého prvoinstančního rozhodnutí pak bylo uvedeno: „*Žádostí o vrácení přeplatku ze dne 30.12.2010, která byla doručena dne 5. 1. 2011, že data daňový subjekt o vrácení částky 480.000 Kč. Při daňovém řízení, které bylo zahájeno žádostí o obnovu řízení na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2007 (dále jen daň), rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 2.3.2011 o zrušení předpisu daně ve výši 240.000 Kč. Vzhledem k tomu, že daňovému subjektu do 60 dnů po podání žádosti nevznikl přeplatek v požadované výši, vyhovuje správce daně žádosti částečně a vrací přeplatek ve výši 240.000,- Kč“.*

Žalobce se dále domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 20.7.2011, č.j. 5108/11-1500-402566 (dále jen „třetí napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí prvoinstančního orgánu ze dne 24.5.2011, č.j. 327964/11/138915401229 (dále jen „třetí prvoinstanční rozhodnutí“) a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Ve výroku třetího prvoinstančního rozhodnutí, označeného „Rozhodnutí o přeplatku“, bylo uvedeno: „*Shora uvedený správce daně v souladu s ustanoveními § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“) rozhodl na základě žádosti výše uvedeného daňového subjektu o vrácení přeplatku, doručené správci daně dne 15.3.2011, takto: Požadavku na vrácení přeplatku na dani Daň z příjmu fyz. osob vybír. srážkou dle zvl. s. ve výši 480.000,- Kč se nevyhovuje“.*

II.

Žaloba.

Žalobce žalobu odůvodnil tím, že bylo požádáno o vrácení přeplatku ve výši 480.000 Kč, přičemž částka 480.000 Kč se skládá: z daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 ve výši 240.000 Kč, z daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2007 ve výši 240.000 Kč. Po podání žádosti vydal prvoinstanční orgán druhé prvoinstanční rozhodnutí, jímž vrátil přeplatek ve výši 240.000 Kč z daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2007. Přeplatek ve výši 240.000 Kč z daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 vrácen nebyl. Důvodem pro tuto žalobu je nevrácení přeplatku ve výši 240.000 Kč z daně

vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006. Uvedená daň v celkové výši 480.000 Kč byla zaplacená z důvodu výplaty podílu 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., obchodní zákoník, která ukládá, aby cena převáděného obchodního podílu byla stanovena na základě posudku znalce jmenovaného soudem. To znamená, že z důvodu absence posudku znalce jsou smlouvy o převodu obchodního podílu na tyto čtyři společníky - fyzické osoby absolutně neplatné a smluvní strany mají povinnost vrátit si zpět vzájemně poskytnutá plnění, protože jde o bezdůvodné obohacení. Z důvodu absolutně neplatného právního úkonu se na nabytí obchodních podílů těmito čtyřmi společníky dne 24.10.2003 hledí, jako by nikdy nenastalo (účinky ex tunc), tedy jakoby tyto společníci - fyzické osoby - nebyly nikdy společníky. Skutečnost, že absence posudku znalce představuje absolutně neplatný právní úkon, nikoliv jen relativně neplatný právní úkon, potvrzuje rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3.1.2011, sp.zn. 29 Cdo 2011/2000. Skutečnost, že absolutně neplatný právní úkon má účinky ex tunc potvrzuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.3.2005, č.j. 1 Afs 4/2004-100: Na právní úkony absolutně neplatné ve smyslu § 39 občanského zákoníku (ať již pro rozpor se zákonem, jeho obcházení, nebo pro rozpor s dobrými mravy) nedopadá § 2 odst. 7 daňového řádu, neboť ten se týká toliko dissimulace. Otázku, zda je právní úkon neplatný či nikoliv, má správce daně buď vyřešenu pravomocným rozhodnutím soudu, nebo při absenci takového rozhodnutí - šiji sám posoudí jako předběžnou ve smyslu § 28 odst. 1 daňového řádu. Prodej a následná koupě akcií byly z důvodu obcházení zákona absolutně neplatnými právními úkony, a proto z nich od samého počátku (ex tunc) nemohla žádná subjektivní práva ani subjektivní povinnosti vzniknout. V důsledku toho nemohlo dojít ani ke snížení základu daně promítnutím pořizovací ceny akcií mezi daňově uznatelné náklady, a k následnému snížení daňové povinnosti na dani z příjmů. Z příloh k této žalobě je pak zřejmé, že existují rozhodnutí soudu, jež považují za absolutně neplatné nabytí obchodních podílů čtyřmi společníky - fyzickými osobami. Skutečnost, že se jedná o bezdůvodné obohacení, potvrzuje ustanovení § 451 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, kde za bezdůvodné obohacení se považuje majetkový prospěch získaný plněním z neplatného právního úkonu. Jestliže tedy částka 480.000 Kč byla zaplacená jako daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 a 2007 z výplaty podílu na zisku čtyřem společníkům - fyzickým osobám, a jestliže z důvodu absolutně neplatného právního úkonu tito společníci nikdy nebyly společníky, pak ani nebyla výplata podílu na zisku, a tudíž ani nemohla být daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně z výplaty podílu na zisku. Z důvodu neexistence daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně, je částka 480.000 Kč pro prvoinstanční orgán bezdůvodným obohacením, a tedy i přeplatkem. Bylo proto oprávněně pořádáno o vrácení tohoto přeplatku ve výši 480.000 Kč. Shodný názor v otázce vrácení bezdůvodného obohacení zastává Ústavní soud v nálezu ze dne 29.4.2010, sp.zn. III. ÚS 1341/08: „V nálezu sp. zn. IV. ÚS 2701/08 Ústavní soud vyslovil, že teorie práva rozumí pod pojmem „prekluze“ stav, kdy v důsledku plynutí času nějaké právo zaniklo. V případě prekluze nemá plnění dlužníka po uplynutí prekluzivní lhůty zákonnou oporu a pro věřitele znamená bezdůvodné obohacení. Pokud věřitel plnění přijme, může se dlužník domáhat jeho navrácení. Ústavní soud s odkazem na svoji judikaturu považuje otázku prekluze práva za natolik významnou, že by se jí měly zabývat z úřední povinnosti nejen správní orgány, ale i soudy ve správním soudnictví. Zejména v oblasti správy daní by pomínutí uvedeného přístupu mohlo vést nikoliv k efektivnímu ukončení řízení, ale k

následnému soudnímu řízení o vydání bezdůvodného obohacení, případně ještě k řízení o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem“. Z hlediska lhůty pro vrácení přeplatku ve výši 480.000 Kč platí ustanovení § 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. V tomto případě byla šestiletá lhůta dodržena, a proto nelze souhlasit s prvoinstančním orgánem a se žalovaným, že uplynula lhůta uvedená v ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Na tuto situaci totiž lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 uvedeného zákona vůbec nedopadá, protože nejsme v režimu vyměření daně, nýbrž v režimu vrácení přeplatku s šestiletou lhůtou. Žalobce dále uvedl, že na vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob se nevztahuje lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, protože: nedošlo k vyměření daně pro absolutně neplatný právní úkon, vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob má jen lhůtu podle § 69 odst. 2 téhož zákona: „Plátci daně uvedení v odstavci 1 podají vždy po uplynutí zdaňovacího období nebo po ukončení činnosti, která je předmětem zdanění, vyúčtování daně na tiskopise vydaném ministerstvem. Vyúčtování se podává místně příslušnému správci daně do třiceti dnů od lhůty, v níž byl plátce daně povinen podat za rozhodné období poslední daňové přiznání nebo hlášení. Pokud u některé daně není stanovena povinnost podávat daňové přiznání nebo hlášení, předkládá se vyúčtování daně do třiceti dnů ode dne, v němž byl plátce daně povinen za rozhodné období odvést poslední daňovou povinnost“. Aplikuje-li prvoinstanční orgán a s ním i žalovaný na daň vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 lhůtu uvedenou v ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a následně pak dovozuje její zmeškání, potom postupuje nesprávně, protože pro vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 se aplikuje jen lhůta uvedená v ustanovení § 69 odst. 2 uvedeného zákona. Není proto žádného důvodu, proč by neměl být vrácen i přeplatek ve výši 240.000 Kč z daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006, i když žalovaný tvrdí, že na osobním daňovém účtu se takový přeplatek neeviduje. Otázka vrácení přeplatku totiž nesouvisí s tím, zda se na osobním daňovém účtu eviduje či neeviduje přeplatek. Tato otázka musí být posouzena podle toho, zda přeplatek vznikl nebo nevznikl. Správní orgány nijak nezpochybňují, že nabytí obchodních podílů čtyřmi společníky - fyzickými osobami - je absolutně neplatný právní úkon, ani nezpochybňují, že absolutně neplatný právní úkon je tím pádem i následná výplata podílu na zisku těmto společníkům. Zcela nelogicky pak ale nevidí, že z důvodu absolutně neplatného právního úkonu nemá být zaplacená daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 ve výši 240.000 Kč z výplaty podílu na zisku těmto čtyřem společníkům - fyzickým osobami, protože z absolutně neplatného právního úkonu nemůže být žádná daň. To v dikci nálezu Ústavního soudu ze dne 29.4.2010, sp.zn. III. ÚS 1341/08, znamená, že částka 240.000 Kč je bezdůvodným obohacením a žalobce má právo na vrácení této částky. Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 ve výši 240.000 Kč zaplacená byla, a protože tu není daň, jedná se v dikci ustanovení § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků o částku plateb převyšující splatnou daň, tedy o přeplatek. To znamená, že přeplatkem je částka plateb převyšující splatnou daň, a nikoliv to, zda se na osobním daňovém účtu eviduje či neeviduje přeplatek. Odmítnutí vrácení přeplatku ve výši 240.000 Kč z daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 z důvodu, že na osobním daňovém účtu se takový přeplatek neeviduje, přestože není sporné, že žalobce částku 240.000 Kč uhradil,

nemá v ničem oporu. Shodně toto chápe i Ústavní soud v nálezu sp.zn. ze dne 10.3.2011, sp.zn. I. ÚS 3244/09, nebo Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 19.1.2011, sp.zn. 31 Ca 170/2009-65, kde se otázka přeplatku zkoumá z hlediska jeho vzniku, a nikoliv z hlediska toho, zda přeplatek je evidován na osobním daňovém účtu.

III.

Doplnění žaloby.

Žalobce v doplnění žaloby uvedl, že podává další důvod k uplatněné námitce prekluze. Žalovaný tvrdí, že žalobce doručil správci daně dne 28.12.2010 vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006, ve kterém uvedl částku 240.000 Kč minusem a ve stejné výši vyčíslil přeplatek na srážkové dani za rok 2006. Podání tohoto vyúčtování za rok 2006 správce daně neakceptoval a vydal první prvoinstanční rozhodnutí z důvodu, že vyúčtování za rok 2006 již nelze pravomocně podat, neboť v souladu s § 47 zákona o správě daní a poplatků uplynula lhůta pro vyměření daně dne 31.12.2009. Meritum zde řešeného tkví dle žalovaného v tom, zda žalobce mohl platně podat vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 dne 28.12.2010, tedy po lhůtě stanovené podle § 47 zákona o správě daní a poplatků. Otázkou tedy je, zda na vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob se nevztahuje lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Podle ustanovení § 47 odst. 1 zmíněného zákona, pokud jde o daně, na které se daňové přiznání nebo hlášení nepodává, běží prekluzivní lhůta tři roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Podle žalovaného se lhůta stanovená v § 47 odst. 1 vztahuje i na daň vybíranou srážkou, proto v posuzovaném případě srážkové daně za rok 2006 tříletá prekluzivní lhůta začala běžet od 31.12.2006, skončila dne 31.12.2009, a tímto dnem skončila i možnost platně podat vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2006. Zde se žalovaný mylí. I kdyby na vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob se vztahovala lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, posuzoval by se její počátek od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, v tomto případě by šlo o hlášení - přesněji řečeno o vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Povinnost podat hlášení o vyúčtování srážkové daně za rok 2006 podle § 69 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nastalo v roce 2007, proto tři letá lhůta podle § 47 odst. 1 téhož zákona uplynula v roce 2010, a nikoliv v roce 2009 jak tvrdí žalovaný. Problém je však v soudní judikatuře. Z nálezu Ústavního soudu ze dne 2.12.2008, sp.zn. 1. ÚS 1611/07, plyne, že dosavadní výklad v počítání lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 3 roky od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, v modelu 3+1 byl nesprávný a byl nahrazen modelem 3+0. Modelu 3+0 pak odpovídá i počítání lhůty žalovaným, když tvrdí, že podat vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 bylo možné do 31.12.2009. Nicméně toto modifikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29.6.2011, č.j. 8 Afs 32/2010-102, když připustil, že model 3+0 platí, je-li to ve prospěch daňového subjektu. Bylo-li by to však v neprospěch daňového subjektu, platí model 3+1. V tomto případě, kdy žalobce doručil správci daně dne 28.12.2010 vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2006, je evidentní, že model 3+0 jde v žalobcův neprospěch. Ve smyslu rozsudku ze dne 29.6.2011,

č.j. 8 Afs 32/2010-102, je žalobce proto názoru, že pro podání vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 platí model 3+1, a při podání tohoto vyúčtování dne 28.12.2010, bylo toto vyúčtování podáno ve tří leté lhůtě podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků s počátkem v roce 2007 a koncem v roce 2010. Odpověď na otázku, zda na vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob se nevztahuje lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je proto taková, že pokud by se lhůta vztahovala, byla by v modelu 3+1 zachována, pokud by se lhůta nevztahovala, aplikovala by se jen lhůta uvedená v ustanovení § 70 uvedeného zákona - viz. rozsudky Krajského soudu v Brně ze dne 30.6.2004, č.j. 30 Ca 396/2003-53, a Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19.9.1999, č.j. 30 Ca 133/98-24. V obou případech tedy by vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 podané dne 28.12.2010 bylo podáno včas. Jak již bylo řečeno, v žalobě byla uplatněna námitka prekluze. V uvedené žalobě bylo vytknuto konkrétní porušení ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků týkající se zániku práva na správné stanovení daňové povinnosti u žalobce. Následně byla tato námitka v uvedené žalobě i odůvodněna. Judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, aby již uplatněné žalobní námitky byly cestou doplnění žaloby blíže rozvinuty, přičemž se nejedná o rozšiřování žalobní námitky po uplynutí 2 měsíční lhůty pro podání žaloby. Jedná se např. o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, č.j. 7 Afs 100/2006-103. V souladu s tím, že v žalobě byla uplatněna námitka prekluze, je žalobce názoru, že s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.5.2007, sp.zn. 7 Afs 100/2006-103, není argumentace uvedená v doplnění žaloby nepřipustným rozšířením žalobní námitky po uplynutí 2 měsíční lhůty pro podání žaloby. Argumentace uvedená v tomto doplnění je proto meritorně projednatelná, protože prekluze je ochranou daňového subjektu a nikoliv ochranou správce daně. Proto při výkladu výjimky z prekluze, je nutno přistupovat restriktivně, a nikoliv extenzivně, ve prospěch žalobce jakožto nositele základních práv a svobod. Toto platí tím spíše, že zpracování žaloby ze dne 9.8.2011 se krylo s uveřejněním rozsudku ze dne 29.6.2011, č.j. 8 Afs 32/2010-102 na webu Nejvyššího správního soudu týkajícího se výkladu modelu 3+1 ve prospěch daňového subjektu a tento rozsudek představuje tzv. judikaturní odklon, přičemž v případě judikaturních odklonů je přípustné rozšíření žalobní námitky 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. Shodný názor vyplývá i z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16.5.2006, č.j. 2 Afs 52/2005-94.

IV.

Vyjádření žalovaného.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalovaný ani správce daně nezpochybnili tvrzení žalobce, že předmětné smlouvy byly uzavřeny v rozporu se zákonem, jsou od počátku neplatné a hledí se na ně, jako by vůbec nebyly uzavřeny a plnění z těchto smluv plynoucí jako by se neuskutečnilo. (Pro úplnost žalovaný uvádí, že souhlasná situace se zaplacenou srážkovou daní v částce 240.000 Kč za zdaňovací období 2007, tj. žádost o obnovu řízení ve věci vyúčtování srážkové daně podaného za rok 2007 v roce 2008 a žádost o vrácení zaplacené daně, byla správcem daně vyřešena ve prospěch žalobce a částka 240.000 Kč mu byla vrácena). Meritum případu za rok 2006 netkvělo v tom, zda došlo k nabytí obchodních podílů čtyřmi společníky nebo nedošlo, ale v tom, že žalobce

reálně podal vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 dne 28.12.2010, tedy po lhůtě stanovené podle § 47 zákona o správě daní a poplatků a toto podání nemohlo být z tohoto důvodu správcem daně akceptováno. Žalobce v dubnu 2006, v té době v souladu se skutečným stavem, odvedl částku 240.000 Kč na účet daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období 2006 a 19.2.2007 podal vyúčtování, podle kterého správce daně provedl předpis daně ve stejné výši. Za zdaňovací období 2006 na srážkové dani tedy nebyl z tohoto titulu evidován žádný přeplatek, o jehož vrácení by bylo možné žádat v souladu s § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Nelze tudíž jakkoli zohlednit ani námitku žalobce, že v jeho případě byla dodržena šestiletá lhůta podle § 64 odst. 5 téhož zákona, když toto ustanovení se týká stejně jako odpovídající ustanovení § 155 odst. 7 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, lhůty, v jaké může daňový subjekt o vrácení přeplatku požádat, aniž by tento zanikl, avšak z díkce zákona je zcela nepochybné, že toto přiléhá pouze na případy, kdy vratitelný přeplatek existuje. V dotčeném případě však bylo již výše jednoznačně argumentováno, že přeplatek původně existoval (ještě v březnu 2011), avšak pouze ve výši 240.000 Kč, nikoli ve výši 480.000, přičemž právě přeplatek ve výši Kč 240.000 (za zdaňovací období r. 2007) byl správcem daně odvolateli na základě druhého prvoinstančního rozhodnutí řádně vrácen. Ve zbytku žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí.

V.

Posouzení věci soudem.

Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobce ve lhůtě dvou týdnů ode dne doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci, přičemž byl ve výzvě poučen o tom, že nevyjádří-li nesouhlas s takovým projednáním věci, bude se mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s.ř.s.), o věci samé bez jednání.

V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

Pro posouzení otázky, zda v případě žalobce měla být aplikována lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jak tvrdil žalovaný, nebo podle ustanovení § 64 odst. 5 téhož zákona, jak tvrdil žalobce, je nezbytné posoudit, zda předmětná částka ve výši 240.000 Kč odvedená v roce 2006 byla či nebyla přeplatkem.

Je přitom nutné mít na paměti, že podle § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňovým přeplatkem částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Daňový řád definuje přeplatek v ustanovení § 154 odst. 1, přičemž stanoví, že přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.

Žalobce podal u prvoinstančního orgánu dne 19.2.2007 vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů za zdaňovací období roku 2006 (dále jen

„vyúčtování“). Na žalobcem předloženém vyúčtování prvoinstanční orgán v V. oddíle – přezkoušení údajů ve vyúčtování, uvedl, že údaje přezkoušel dne 20.3.2007.

Podání vyúčtování a jeho důsledky mají zásadní význam pro posouzení sporné otázky.

Podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

V případě vyúčtování je nezbytné poslední den lhůty pro jeho podání určit za použití ustanovení § 69 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků a § 40 odst. 3 věta první a druhá téhož zákona. Podle prvního ze zmíněných ustanovení se vyúčtování se podává místně příslušnému správci daně do třiceti dnů od lhůty, v níž byl plátce daně povinen podat za rozhodné období poslední daňové přiznání nebo hlášení. Podle druhého ze zmíněných ustanovení se daňové přiznání nebo hlášení se podává nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období.

Nejzazší termín pro podání vyúčtování, pokud by bylo aplikováno ustanovení § 40 odst. 3 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, by byl 30.7.2007. Vzhledem k tomu, že žalobce podal vyúčtování včas a současně prvoinstanční orgán hlášení zcela akceptoval, je nutné dospět k závěru, že nejpozději den 30.7.2007 je nutné považovat za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí žalobci.

Podle § 40 odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení. Jinak stanovil § 38d odst. 1 věta druhá zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve spojení s ustanovením § 38d odst. 1 věta první téhož zákona. Srážku je povinen provést plátce daně, s výjimkou uvedenou v odstavci 2, při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch poplatníka. Plátce daně je povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku podle odstavců 1 a 2.

Odvedl-li žalobce v roce 2006 částku ve výši 240.000 Kč, plnil svoji pravomocně vyměřenou daňovou povinnost, jejíž splatnost, s ohledem na v předchozím odstavci zmíněná ustanovení, nastala přede dnem vyměření daně. Platba částky ve výši 240.000 Kč tak nepřevyšovala splatnou daň, resp. nepřevyšovala úhrn předpisů na debetní straně osobního daňového účtu žalobce. Odvedenou částku ve výši 240.000 Kč tak není možné považovat za daňový přeplatek. Nevznikl-li na straně žalobce daňový přeplatek, není možné v řízení

aplikovat ustanovení § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého 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. Je tomu tak proto, že není-li zde daňový přeplatek, není o vrácení čeho ve stanovené lhůtě žádat.

Nad rámec uvedeného je nezbytné doplnit, že odvod částky ve výši 240.000 Kč by eventuálně mohl být daňovým přeplatkem, avšak pouze v tom případě, pokud by došlo ke zrušení vyměřené daňové povinnosti. K tomuto však za období roku 2006 nedošlo. Jak uvedl již žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí, *„řízení o žádosti o obnovu řízení ze dne 26.8.2010 ve věci odvedené srážkové daně za zdaňovací období r. 2006 správce daně svým rozhodnutím čj. 313120/10/138915401229 ze dne 6.10.2010 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 č. 337/1992 Sb., kterou již nelze prodloužit“*.

Podle § 41 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak.

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

Výkladem ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se zabýval Ústavní soud v rozhodnutí ze dne ze dne 2.12.2008, sp.zn. 1. ÚS 1611/07 (dostupný na <http://nalus.usoud.cz>), přičemž v odůvodnění rozhodnutí Ústavní soud uvedl, že *„Finanční úřad učinil první krok k vyměření daně těsně na konci lhůty, dne 20. 11. 2002 [srov. výše bod 6.a)], přitom stěžovatelka předmětný byt prodala dne 20. 1. 1998 [bod 6.c)]. Avšak již tato lhůta je vyložena extenzivně, neboť zákonný pojem „konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání“ se v rozporu s racionálním výkladem neodvíjí ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou. Přitom již ke dni 31. 12. je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové přiznání. Argumentace stěžovatelky ohledně výkladu textu zákona je přiléhavá (viz výše bod 3 in fine). Názor Nejvyššího správního soudu, podle něhož by mohlo dojít k absurdním situacím, pokud by byla lhůta počítána jinak než od 31. 3., neboť do té doby nemůže správce daně činit kroky k jejímu vyměření, dává vzniknout absurditě jiné: složitým výkladem prodloužuje jasně stanovenou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Výsledkem je prodloužení nejistoty daňového subjektu, ačkoli soud tvrdí opak“*.

Aplikujíc závěr, ke kterému dospěl Ústavní soud, na případ žalobce, je nezbytné dospět k závěru, že doručil-li žalobce prvoinstančnímu orgánu dne 28.12.2010 vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, učinil tak po uplynutí lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Žalobci vznikla povinnost podat vyúčtování ve zdaňovacím období roku 2006, a proto lhůta stanovená v ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků uplynula dne 31.12.2009.

Na případ žalobce nejsou aplikovatelné závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29.6.2011, č.j. 8 Afs 32/2010-102 (dostupný na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v tomto zrušujícím rozsudku krajskému soudu vytkl, že *„přestože krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku výslovně poukázal na to, že nálezem sp. zn. I. ÚS 1611/07 Ústavní soud překonal dosavadní výklad § 47 odst. 1 daňového řádu zastávaný zdejší soudem, nikterak své závěry nedoprovodil relevantní úvahou nad důsledky tohoto judikatorního obratu pro ochranu veřejných subjektivních práv stěžovatele. Takový nedostatek se jeví být Nejvyššímu správnímu soudu obzvláště významný za situace, kdy změna judikatorní činnosti, jež byla odůvodněna mj. zájmem na ochraně daňového subjektu, vede v případě běhu objektivní lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání v souladu s dříve vysloveným k právě opačným důsledkům“*. Nelze však přehlédnout, že Nejvyšší správní soud v bodě 27 rozsudku současně uvedl, že *„Nejvyšší správní soud nemá na daném skutkovém půdorysu pochyb o tom, že stěžovatel při podání dodatečného daňového přiznání dne 25.9.2008 nemohl předvídat budoucí zásadní judikatorní obrat, spočívající v posuzování běhu předmětné lhůty, a následně založený opakovaně zmiňovaným nálezem Ústavního soudu ze dne 2.12.2008“*. Oproti situaci souzené Nejvyšším správním soudem žalobce podal vyúčtování dne 28.12.2010, tj. skoro celé dva roky po rozhodnutí Ústavního soudu. V případě žalobce tak vůbec neplatí, že v době podání vyúčtování nemohl *„předvídat budoucí zásadní judikatorní obrat“*, neboť k judikurnímu obratu došlo skoro celé dva roky před podáním vyúčtování.

Pokud jde o námitku žalobce o tom, že *„pokud by se na dané řízení nevztahovala lhůta podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, aplikovala by se jen lhůta uvedená v ustanovení § 70 uvedeného zákona“*, nelze ani tuto shledat důvodnou. Jednak byla uplatněna teprve v doplnění žaloby, a to po uplynutí lhůty pro podání žaloby, tj. opožděně, jednak lhůta podle § 70 zákona o správě daní a poplatků dopadá toliko na vymáhání daňových nedoplatků. Vzhledem k tomu, že žalobce částku ve výši 240.000 Kč odvedl, nemůže se v případě této částky vůbec hovořit jako o nedoplatku.

VI.

Rozhodnutí soudu.

Soud neshledal žádný ze žalobcem uvedených žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl, neboť není důvodná.

VII.

Náhrada nákladů řízení.

Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož se žalovaný vzdal práva na náhradu nákladů řízení, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud (§ 12 odst. 1, § 102, § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Plzni dne 26. dubna 2013

Mgr. Alexandr Krysl,v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Lenka Kovandová