

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Barbary Pořízkové, Jany Brothánkové, Miluše Doškové, Zdeňka Kühna, Lenky Matyášové a Aleše Roztočila, v právní věci žalobce: **Fink, výroba krmných směsí spol. s r. o.**, se sídlem Nezvěstice 29, zast. Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 4. 2013, č. j. 57 Af 36/2011 - 59,

t a k t o :

- I. Daň vybíraná srážkou zvláštní sazbou se podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků nevyměřuje. O vratitelný přeplatek, vzniklý nesprávným odvodem této daně, lze požádat v šestileté lhůtě stanovené v § 64 odst. 5 uvedeného zákona, která počíná běžet od konce roku, v němž uplynula lhůta stanovená procesním předpisem nebo zvláštním zákonem pro její odvod.
- II. Zjistí-li správce daně, že daň nebyla sražena nebo vybrána ve správné výši nebo odvedena ve stanovené lhůtě, je povinen plátcí předeepsat k přímému placení rozdíl mezi daní, kterou srazil a odvedl a daní, kterou dle platných právních předpisů srazit a odvést měl, nejpozději ve lhůtě stanovené v § 47 zákona o správě daní a poplatků.
- III. Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí pátému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Předmět sporu v projednávané věci je obecná otázka aplikace § 47 zákona o správě daní a poplatků na daň vybíranou zvláštní sazbou (srážkovou daň).

I.

Dosavadní průběh řízení

[2] Dne 28. 12. 2010 doručil žalobce (dále jen „stěžovatel“) Finančnímu úřadu v Plzni (dále jen „správce daně“) vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, ve kterém uvedl částku minus 240.000 Kč a ve stejné výši vyčíslil přeplatek na srážkové dani. Vyúčtování správce daně neakceptoval. Rozhodnutím ze dne 29. 12. 2010, č. j. 385282/10/138915402393, zastavil podle ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), řízení ve věci vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, protože vyúčtování bylo učiněno po lhůtě stanovené v ustanovení § 47 uvedeného zákona. Rozhodnutím ze dne 1. 6. 2011 odvolací orgán zamítl odvolání stěžovatele a výše uvedené rozhodnutí správce daně potvrdil.

[3] Dne 5. 1. 2011 byla správci daně doručena žádost o vrácení přeplatku na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně v celkové výši 480.000 Kč, z toho za zdaňovací období roku 2006 ve výši 240.000 Kč, za zdaňovací období roku 2007 rovněž ve výši 240.000 Kč. Správce daně rozhodnutím ze dne 17. 3. 2011, č. j. 117760/11/138915401229, vyhověl této žádosti pouze částečně a dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, rozhodl tak, že přeplatek se vrací v částce 240.000 Kč. Rozhodnutím ze dne 9. 6. 2011 odvolací orgán zamítl odvolání stěžovatele a potvrdil rozhodnutí správce daně. U srážkové daně ve výši 240.000 Kč, odvedené stěžovatelem za zdaňovací období roku 2006 dle správních orgánů uplynula prekluzivní lhůta stanovená v § 47 zákona o správě daní a poplatků, proto ostatně bylo zastaveno jak řízení o žádosti o obnovu řízení (žádost ze dne 3. 9. 2010), tak řízení zahájené podáním vyúčtování daně za zdaňovací období roku 2006 (viz odst. 2 tohoto usnesení).

[4] Dne 15. 3. 2011 byla správci daně doručena další žádost o vrácení přeplatku na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně v celkové výši 480.000 Kč, z toho za zdaňovací období roku 2006 ve výši 240.000 Kč, za zdaňovací období roku 2007 rovněž ve výši 240.000 Kč. Správce daně rozhodnutím ze dne 24. 5. 2011, č. j. 327964/11/138915401229 žádost dle § 155 daňového řádu zamítl, neboť ke dni podání žádosti nebyl u stěžovatele na srážkové dani evidován žádný přeplatek a nevznikl ani do 60 dnů ode dne podání žádosti. Rozhodnutím ze dne 20. 7. 2011, odvolací orgán zamítl odvolání a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[5] Všechna tři výše uvedená rozhodnutí odvolacího orgánu napadl stěžovatel žalobou u Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“).

[6] V podané žalobě stěžovatel zejména namítl, že srážková daň v celkové výši 480.000 Kč byla zaplacená z důvodu výplaty podílů na zisku čtyřem společníkům – fyzickým osobám. Při převodu obchodních podílů těmto společníkům (dne 24. 10. 2003) byla opomenuta podmínka obsažená v ustanovení § 196a odst. 3 zákona č. 513/1991 Sb., obchodního zákoníku, která ukládá, aby cena převáděného obchodního podílu byla stanovena na základě posudku znalce jmenovaného soudem. Pro absenci posudku znalce jsou smlouvy o převodu obchodního podílu absolutně neplatné a smluvní strany mají povinnost vrátit si zpět vzájemně poskytnutá plnění, protože jde o bezdůvodné obohacení.

Nabytí obchodních podílů společníky nikdy nenastalo (účinky *ex tunc*, viz usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 8. 11. 2010, č. j. 7 Cmo 305/2010-3123).

[7] Jestliže z důvodu absolutně neplatného právního úkonu dotčené fyzické osoby nikdy nebyly společníky, nemohla být provedena výplata podílu na zisku, proto ani nemohla být z výplaty podílu na zisku sražena daň. Částka 480.000 Kč je pro správce daně bezdůvodným obohacením, tj. také přeplatkem.

[8] Pro lhůtu pro vrácení přeplatku ve výši 480.000 Kč platí § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého lze přeplatek vrátit do šesti let od konce roku, v němž se stal pravomocným poslední předpis daně, na které je přeplatek. Šestiletá lhůta byla v daném případě dodržena. Na posuzovanou věc lhůta dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vůbec nedopadá, protože nejde o režim vyměření daně, ale o režim vrácení přeplatku s šestiletou lhůtou a dále proto, že nedošlo k vyměření daně pro absolutně neplatný právní úkon. Pro vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob platí jen lhůta stanovená v § 69 odst. 2 uvedeného zákona.

[9] Krajský soud žalobu zamítl. Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností. Nesouhlasí s jeho závěrem, že na vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2006 lze aplikovat lhůtu stanovenou v § 47 zákona o správě daní a poplatků. Je přesvědčen, že na vyúčtování srážkové daně se vztahuje jen lhůta stanovená v § 69 odst. 2 a § 70 uvedeného zákona (viz rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 6. 2004, č. j. 30 Ca 396/2003 – 53, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 9. 1999, č. j. 30 Ca 133/98 – 24).

[10] Přeplatkem je částka plateb převyšující splatnou daň, přičemž otázka vrácení přeplatku nesouvisí s tím, zda je na osobním daňovém účtu evidován přeplatek. Tato otázka musí být posouzena jen podle toho, zda přeplatek vznikl nebo nevznikl. Správce daně, žalovaný ani krajský soud sice nezpochybňují, že smlouva o nabytí obchodních podílů je absolutně neplatný právní úkon, ale nelogicky neberou v úvahu, že pro absolutně neplatný právní úkon neměla být daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně ani sražena ani odvedena.

[11] Na podporu své argumentace odkázal stěžovatel na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, a rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 19. 1. 2011, č. j. 31 Ca 170/2009 – 65, kde se otázka přeplatku zkoumá z hlediska jeho vzniku, a nikoliv z hlediska, zda je přeplatek evidován na osobním daňovém účtu.

[12] Vzhledem k tomu, že srážková daň ve výši 240.000 Kč byla odvedena na základě absolutně neplatného právního úkonu, nemohl krajský soud dospět k závěru, že na straně stěžovatele nevznikl daňový přeplatek a v řízení není možné aplikovat § 64 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[13] Kasační stížnost stěžovatel doplnil ještě podáním ze dne 14. 3. 2014, kde uvádí, že výkladem § 47 odst. 1 uvedeného zákona se zabýval Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, v němž uvedl, že dle principu *in dubio pro libertate* je nutno za konkrétních okolností daného případu použít ten výklad, jenž je ve prospěch

daňového poplatníka. S ohledem na výše uvedené začala tříletá prekluzivní lhůta běžet od 31. 12. 2006 a skončila dne 31. 12. 2010.

II.

Postoupení věci rozšířenému senátu

[14] Skutečnost, že stěžovatel za zdaňovací období roku 2006 dne 12. 4. 2006 odvedl správci daně částku 240.000 Kč představující daň z příjmů fyzických osob odváděnou srážkou podle § 38d zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2006 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) není mezi stranami spornou. Dne 19. 2. 2007 stěžovatel podal vyúčtování této daně a následně v důsledku rozhodnutí civilních soudů dne 28. 12. 2010 podal za stejné zdaňovací období další v pořadí druhé vyúčtování daně vybírané srážkou, ve kterém uvedl částku mínus 240.000 Kč a ve stejné výši vyčíslil přeplatek na této dani. V projednávané věci je pro rozhodnutí významné zhodnocení mezi stranami sporné otázky, zda se na předepsání či odvod daně vybírané srážkou aplikuje či neaplikuje § 47 zákona o správě daní a poplatků.

[15] Otázkou, zda se obecná tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně vztahuje i na daň vybíranou srážkou, se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Aps 5/2007 – 144. V něm mj. konstatoval, že počátek prekluzivní lhůty se u daně z příjmů vybírané srážkou počítá podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. S tímto názorem předkládající senát nesouhlasí.

[16] V případě srážkové daně nedochází ze strany správce daně k jejímu vyměření, ale k jejímu odvedení, případně předepsání. Je třeba důsledně rozlišovat mezi vyměřením, které představuje stanovení primární daňové povinnosti, a předepsáním, které je svou povahou stanovením sekundární daňové povinnosti, jakož i odvedením, které je faktickou úhradou srážkové daně.

[17] Nedochází-li v případě srážkové daně k jejímu vyměření, nemůže se na ni logicky již z tohoto důvodu vztahovat ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, které upravuje lhůtu pouze pro vyměření nebo doměření daně.

[18] K otázce předepsání daňové povinnosti se vyjádřil ve vztahu k penále rozšířený senát, který v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, uvedl: „*Daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve spojení s § 70 odst. 1 téhož zákona). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.*“

[19] Možnost vydat platební výměr na srážkovou daň, tedy ji předepsat (k přímému placení), je ve smyslu § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vázána na skutečnost, že příslušné částky nebyly srazeny nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny plátcem

ve stanovené lhůtě. K vyměření srážkové daně odvedené plátcem daně nedochází ani konkludentně, neboť podle § 46 odst. 5 téhož zákona ke konkludentnímu vyměření daně může dojít jen tehdy, jestliže se vyměřená daň neodchyluje od daně uvedené v daňovém priznání nebo hlášení. Daňové priznání ani hlášení u srážkové daně podáváno není. Tato daň je plátcem daně pouze sražena a následně odvedena.

[20] Ostatně již v rozsudku ze dne 22. 11. 2004, č. j. 1 Afs 81/2004 – 81, Nejvyšší správní soud uvedl následující: *„Daňová povinnost z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků se tedy nevyměřuje, pouze se předepisuje k přímému placení. Znamená to, že správce daně má povinnost, zjistí-li nedostatky v postupu plátce daně, plátcí předepsat k přímému placení rozdíl mezi daní, kterou srazil a odvedl a daní, kterou dle platných právních předpisů srazit a odvést měl. Správce daně předepíše tedy plátcí k přímému placení daňové částky, které ve stanovené lhůtě nebyly sraženy a odvedeny. Nejde tedy o vyměření daně, jak soud nesprávně uvedl.“*

[21] Podle § 38d odst. 5 zákona o daních z příjmů neprovede-li plátcce daně srážku daně vůbec, popřípadě provede-li ji v nesprávné výši nebo sraženu daň včas neodvede, bude na něm vymáhána jako jeho dluh.

[22] Z uvedeného ustanovení plyne, že v případě nesražené nebo neodvedené daně jde o dluh plátce vůči státu, tedy jinými slovy o daňový nedoplatek. Podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.

[23] Daňovým přeplatkem je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně (§ 64 zákona o správě daní a poplatků). Podle odst. 5 téhož ustanovení platí, že 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.

[24] Otázka, zda stěžovateli vznikl vratitelný přeplatek, je závislá na existenci daňové povinnosti. Posouzení, zda stěžovatel na dani zaplatil (odvedl) více, než kolik činila jeho zákonná povinnost, závisí na hmotně právním hodnocení věci (srov. obdobně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2014, č. j. 5 Afs 116/2013 – 39, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2014, č. j. 5 Afs 104/2013 - 27, usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 9. 2014, sp. zn. III. ÚS 2581/14).

[25] S ohledem na skutkový stav popsáný stěžovatelem, který argumentuje neplatností smluv o převodech obchodních podílů, je v této souvislosti vhodné poukázat také na nález Ústavního soudu ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, podle kterého: *„Též v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet z úřední povinnosti k takovým skutečnostem významným z hlediska hmotného práva, jakými jsou absolutní neplatnost smlouvy nebo prekluze, a to i v případě, že je žalobce nevytkl v žalobním bodu vůbec, nebo tak učinil až po lhůtě pro podání žaloby.“*

[26] Na základě výše uvedeného má předkládající senát za to, že v případě srážkové daně dochází ve smyslu § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k předepsání částky

představující tuto daň správcem daně jen tehdy, jestliže tato daňová částka nebyla sražena nebo vybrána ve stanovené výši nebo odvedena ve stanovené lhůtě. Vznikne-li na této dani nesprávným odvodem přeplatek, je plátce oprávněn požádat o jeho vrácení dle § 64 zákona o správě daní a poplatků. Šestiletou lhůtu pro vrácení případného přeplatku je nutno počítat od konce roku, v němž uplynula lhůta stanovená procesním předpisem nebo zvláštním zákonem pro odvod srážkové daně.

III.

Posouzení věci rozšířeným senátem

III.1. Pravomoc rozšířeného senátu

[27] Rozšířený senát se nejprve zabýval otázkou, zda je dána jeho pravomoc rozhodnout v předložené věci ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s. Pátý senát dospěl ohledně aplikace § 47 zákona o správě daní a poplatků na daň vybíranou srážkou k odlišnému závěru, než druhý senát v rozsudku ze dne 11. 3. 2008, č. j. 2 Aps 5/2007 - 144. Hodlá-li se předkládající senát odchýlit od dosavadních závěrů, přísluší rozhodnout rozšířenému senátu.

[28] Současně je splněna i druhá podmínka pro rozhodování rozšířeného senátu, protože posouzení sporné právní otázky rozšířeným senátem je potřebné pro rozhodnutí předkládajícího senátu o projednávané věci.

III.2. Posouzení věci

[29] Podle způsobu výběru daně se daně člení na daně vybírané srážkou a daně vybírané na základě přiznání k dani. Daň vybíraná zvláštní sazbou, daň u zdroje neboli srážková daň je specifickou formou daňového odvodu. Daň neodvádí daňový poplatník, ale plátce daně, tj. daň je sražena poplatníkovi již při výplatě (připsání k úhradě) peněz a srážku (odvod daně místně příslušnému finančnímu úřadu) provede plátce daně (ten, který částku podrobenou dani následně vyplácí). Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně je primárně upravena v zákoně o daních z příjmů, její správa byla upravena v zákoně o správě daní a poplatků, v současnosti je upravena v daňovém řádu.

[30] V případech, kde jsou příjmy podrobeny srážkové dani, je daňová povinnost stanovena ve vazbě na povinnost plátce provést řádnou a včasnou srážku, tj. při výplatě, poukázání nebo připsání úhrady ve prospěch oprávněného příjemce. Daňová povinnost poplatníka se považuje za splněnou řádným a včasným provedením srážky daně. Neprovedl-li plátce daně srážku, popřípadě provedl-li ji v nesprávné výši nebo sraženou daň včas nebo vůbec neodvedl, byla mu v souladu s § 69 zákona o správě daní a poplatků předepsána k přímému placení (dle § 233 daňového řádu stanovena k přímé úhradě).

[31] 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 přeplatku byly stěžovatelem podány již za účinnosti daňového řádu.

[32] První otázkou, kterou se musel rozšířený senát zabývat, je otázka, podle kterého právního předpisu měly správní orgány při posuzování sporného přeplatku postupovat. Vztah nové právní úpravy k dřívější 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. 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 k některým hmotně právním ustanovením (srov. např. § 264 odst. 4 daňového řádu).

[33] Ustanovení § 264 daňového řádu o dani vybírané srážkou mlčí, a to i za situace výrazné změny procesu stanovené 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, vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí 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 plátcí daně k přímé úhradě.

[34] Absenci přechodných ustanovení v daňovém řádu ve vztahu k 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 k dani z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků (viz bod 11 a 12 čl. II přechodných ustanovení).

[35] 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.

[36] 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.

[37] Daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně byla v rozhodném období upravena v § 38d zákona o daních z příjmů, její správa v zákoně o správě daní a poplatků, a to v části -VI- Placení daní.

[38] Plátcí daně byli povinni vždy po uplynutí zdaňovacího období nebo po ukončení činnosti, která je předmětem zdanění, podat vyúčtování daně na tiskopise vydaném

ministerstvem. Vyúčtování se podávalo 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 nebyla stanovena povinnost podávat daňové přiznání nebo hlášení, předkládalo se vyúčtování daně do třiceti dnů ode dne, v němž byl plátce daně povinen za rozhodné období odvést poslední daňovou povinnost (srov. § 69 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

[39] Vyúčtováním daně vybírané srážkou se nezahajuje řízení vyměřovací (protože nejde o přiznání k této dani), ale ve smyslu § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se zahajuje řízení podle § 69 téhož zákona (srov. Kobík, J.: Správa daní a poplatků s komentářem, komplexní pohled na problémy správy daní, 7. aktualizované vydání ANAG, 2009, s. 691. a. s. 2011, s. 933). Žádné vyměřovací řízení, v němž by plátce mohl uplatňovat své návrhy a v němž by byla zákonnost sražené a plátcem odvedené daně věcně přezkoumána, zákon neupravoval.

[40] Správce daně údaje ve vyúčtování přezkoušel porovnáním s údaji ve vlastní evidenci daní a jejich úhradami. Pokud přezkoušená daň nebyla zcela uhrazena či následně v rámci kontroly bylo zjištěno, že daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány v zákonem stanovené výši, předepsal správce daně tyto částky plátcovi formou rozhodnutí (platebním výměrem) k přímému placení ve výši aktuálně zjištěné dlužné částky.

[41] Daň vybíraná srážkou se předepisovala k přímému placení pouze ve výši dlužné částky, myšleno neuhrazené daně podle § 59 odst. 5 a 6 zákona o správě daní a poplatků, vzniklé tak, že plátce daň srazil, vybral, ale neodvedl nebo odvedl v částečné výši, případně plátce daně nesplnil ani zákonem vymezenou povinnost daň srazit, tudíž daň rovněž neodvedl. Pokud plátce srazil a odvedl daň v zákonné výši, k předpisu daně nedošlo. Daň se tedy nevyměřovala.

[42] Prostředkem sloužícím k případné nápravě nesprávně sražené daně byla stížnost, kterou mohl využít poplatník proti postupu plátce, stanovená v § 51 zákona o správě daní a poplatků. Rozhodnutí o vyměření srážkové daně na základě podaného vyúčtování či dodatečné daňové vyúčtování zákon o správě daní a poplatků neznal. Plátce se prostřednictvím odvolání mohl bránit pouze proti předpisu daně z úřední povinnosti.

[43] Z uvedeného je více než zřejmé, že u daně vybírané srážkou žádné vyměřovací řízení podle zákona o správě daní a poplatků neprobíhalo. Pokud plátce provedl odvod srážkové daně ve svůj neprospěch, žádné rozhodnutí o výši odvedené částky vydáno nebylo.

[44] Ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků je začleněno do části -VI- Placení daní, nikoli do části -III- Řízení vyměřovací. Ani za této procesní situace ovšem nelze dovodit, že by se daňový subjekt nemohl po podaném vyúčtování již nikdy vrácení nad rámec zákona sražené a odvedené částky domoci.

[45] Podle § 64 zákona o správě daní a poplatků je daňovým přeplatkem částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Vratitelný přeplatek (nejde-li o zaviněný přeplatek správce daně) se vrací na žádost daňového subjektu. Nepožádá-li daňový subjekt,

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.

[46] Pokud byla srážková daň odvedena plátcem nad rámec zákona, jedná se o pohledávku daňového subjektu vůči státu (daňový přeplatek). Ten vzniká nikoli vyměřením, ale dnem jeho faktické úhrady do státního rozpočtu. Správce daně je za splnění dalších zákonem stanovených podmínek povinen k žádosti plátce přeplatek vrátit. Zákon o správě daní a poplatků nikde nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro jejich vrácení.

[47] Je-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.

[48] Rozšířený senát zdůrazňuje, že výše uvedené závěry nelze vztahovat na předpis srážkové daně z úřední povinnosti. K předpisu daňové povinnosti dochází na základě zjištění správce daně, že plátce neodvedl daň v zákonem stanovené výši. Tomuto zjištění předchází ověřování a šetření správce daně, které nepochybně předchází samotnému předpisu daně. Zjistil-li správce, že plátce svoji daňovou povinnost nesplnil, nemohl dlužnou částku bez dalšího vymáhat, ale v souladu s § 69 zákona o správě daní a poplatků byl povinen ji nejprve formou platebního výměru předepsat. Nedoplatek na srážkové dani tedy nevznikl pouhým faktickým neuhrazením příslušné částky, ale musel být nejprve zákonem stanoveným způsobem deklarován. Pro předpis daně k přímému placení zákon prekluzivní lhůty výslovně nestanovil.

[49] Skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků neměl výslovnou úpravu zániku práva předepsat srážkovou daň, nemůže vést k závěru, že plynutí času nebudou za tato období přiznány žádné právní účinky. V tomto smyslu se již dříve vyslovil také Ústavní soud, např. v nálezu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, v němž dovodil: „*že rozhodnutí, kterým je de facto zasahováno do majetkové sféry daňových subjektů, nemůže být vydáno v "časově libovolném horizontu", nýbrž pouze v rámci zákonem stanovených lhůt. Opačný výklad by byl zásahem do práva daňových subjektů vlastnit majetek, které je chráněno ustanovením čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Nelze totiž připustit výklad, který by znamenal libovůli příslušného správního orgánu ve volbě termínu, kdy postihne majetkovou sféru daňového subjektu.*“

[50] Stanovil-li zákon o správě daní a poplatků, že obecně lze vyměřit či doměřit daň jen v tříleté prekluzivní lhůtě, není žádného racionálního důvodu, aby se obecná tříletá prekluzivní lhůta, ve které nejpozději zaniká právo státu stanovit daň, nevztahovala i na daně, které se nevyměřují, ale předepisují. Ostatně zákon o správě daní a poplatků ani jinou lhůtu, ve které by zanikalo oprávnění správců daně stanovit daň, neupravoval. Lhůty

stanovené v § 70 uvedeného zákona zakotvující promlčení práva daňové nedoplatky vybrat a vymoci na prekluzi práva předepsat srážkovou daň aplikovat nelze.

[51] Prekluzi vymáhaného práva nelze ztotožnit s promlčením, neboť každý z těchto institutů má jiné důsledky. V případě prekluze právo zaniká bez dalšího uplynutím doby nebo jeho neuplatněním, zatímco plynutí času při promlčení nemá samo o sobě vliv na existenci práva, jestliže k němu nepřistoupí kvalifikovaný úkon povinného (uplatnění námitky promlčení). Vybírání (vymáhání) daňových nedoplatek není ani pokračováním nalézacího řízení ani duplicitním nalézacím řízením. Výklad, který by aplikaci těchto lhůt dovodil i na prověřování a případný předpis nesprávně odvedené srážkové daně by byl výkladem nepřipustně extenzivním, jdoucím v neprospěch daňových subjektů.

IV. Závěr

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

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

[54] S tímto právním názorem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc pátému senátu k projednání a rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 26. srpna 2015

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu