

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Michala Bobka v právní věci žalobkyně: **Therm Business s.r.o."v likvidaci"**, se sídlem Střední 169/32, Dubí, zastoupena Mgr. et Mgr. Martinem Čankem, advokátem se sídlem Nádražní 381/9, Mohelnice, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2022, č. j. 16 Af 3/2019 - 30,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Vyrozuměním o převedení přeplatku ze dne 2. 5. 2019, č. j. 1352292/19/2514-50523-507835, žalovaný informoval žalobkyni o tom, že převedl její přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 52 060 Kč a na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby ve výši 405 040 Kč na úhradu nedoplatku vykázaného u Celního úřadu pro Ústecký kraj.

[2] Žalobkyně se proti tomuto vyrozumění bránila námitkou podle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád"). Tvrdila, že žádný přeplatek jí ve skutečnosti nevznikl, neboť se mělo jednat o pouhé administrativní pochybení účetní žalobkyně, která ve vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2018 opomněla uvést sraženou daň za měsíc květen roku 2018 ve výši 405 000 Kč, ačkoliv tato částka byla žalovanému fakticky odvedena.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 6. 2019, č. j. 1596853/19/2514-50523-505205, námitku žalobkyně zamítl. Uvedl, že dne 2. 4. 2019 obdržel řádné vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby za zdaňovací období roku 2018. Žalobkyně v tomto vyúčtování ve sloupcích „*mělo být sraženo*“ a „*bylo sraženo*“ za měsíc květen uvedla částku 2 130 Kč. Žalovaný údaje uvedené v tomto vyúčtování nezpochybnil, a dne 4. 4. 2019 proto vyměřil daň v souladu s vyúčtováním. Výsledkem tohoto vyměření byl vznik přeplatku na dani. Žádostí doručenou žalovanému dne 11. 4. 2019 požádal jiný správce daně (Celní úřad pro Ústecký kraj) žalovaného o převedení daného přeplatku na úhradu nedoplatku ve výši 6 388 972 Kč. Žalovaný žádosti vyhověl. Dne 2. 5. 2019 proto zaslal žalobkyni vyrozumění o převedení přeplatku. Dne 9. 5. 2019 žalobkyně doručila žalovanému dodatečné vyúčtování daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2018 (ve kterém namísto původně uvedené částky 2 130 Kč za měsíc květen 2018 uvedla, že za daný měsíc mělo být správně sraženo 405 000 Kč). Žalovaný byl názoru, že za nastalého stavu nepochybil, pokud převedl přeplatek Celnímu úřadu pro Ústecký kraj. Vratitelný přeplatek totiž existoval, bylo možno jej převést na nedoplatky evidované jiným správcem daně, tento jiný správce daně o převedení požádal a žalobkyně podala dodatečné vyúčtování daně až po převedení přeplatku.

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o námitce žalobu. Krajský soud v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud“) žalobu zamítl rozsudkem identifikovaným ve výroku tohoto rozhodnutí. Nesouhlasil s názorem žalobkyně, že by jí žádný vratitelný přeplatek ve skutečnosti nevznikl. Žalovaný nepochybil, pokud stanovil žalobkyni daň v souladu s jí podaným řádným vyúčtováním (ve kterém žalobkyně ve sloupcích „*mělo být sraženo*“ a „*bylo sraženo*“ za měsíc květen uvedla částku 2 130 Kč). Výsledkem toho vyměření byl vznik přeplatku na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby daně ve výši 405 040 Kč. O převedení tohoto přeplatku žalovaného požádal v souladu se zákonem jiný správce daně. Žalovaný postupoval správně, pokud žádosti vyhověl a přeplatek převedl. Soud nesouhlasil s žalobkyní ani v tom, že žalovaný měl po podání řádného vyúčtování žalobkyni vyzvat k odstranění pochybností postupem podle § 89 daňového řádu. Aby správce daně mohl zahájit postup k odstranění pochybností, musel by mít konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti daňového tvrzení daňového subjektu. Žádné takové pochybnosti však žalovaný nemohl ohledně řádného vyúčtování žalobkyně shledat. Krajský soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl. Plné znění rozsudku krajského soudu je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje

III.

[5] Proti citovanému rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které tvrdila, že rozdíl mezi částkou uvedenou v jejím řádném vyúčtování za květen roku 2018 a částkou skutečně uhrazenou představoval důvod pro vydání výzvy k odstranění pochybností. To pak zejména s ohledem na nutnost klientského přístupu, na zásadu součinnosti a na základní cíl správy daní, kterým je správně zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady. Stěžovatelka pak zopakovala, že přeplatek na dani existoval pouze formálně, a nikoliv fakticky. Žalovaný měl jeho existenci zkoumat o to důsledněji, neboť daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby

pokračování

daně má „*do jisté míry přednostní charakter v porovnání s ostatními daňovými závazky*“. Stěžovatelka tak byla názoru, že žalovaný měl vyhovět její námitce, a to pak zejména za situace, kdy stěžovatelka podala dodatečné vyúčtování, ve kterém své pochybení napravila. Z těchto důvodů stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že samotný nesoulad mezi částkami hrazenými stěžovatelkou formou záloh na účet správce daně a částkami uvedenými následně po uplynutí zdaňovacího období v podaném řádném vyúčtování není důvodem pro vydání výzvy k odstranění pochybností. Dodal, že stěžovatelka dodatečné vyúčtování podala až v době, kdy byl předmětný přeplatek již převeden Celnímu úřadu pro Ústecký kraj. Žalovaný proto setrval na závěru, že postupoval v souladu s právními předpisy. Navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Předmětem věci je rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta námitka stěžovatelky týkající se převedení přeplatku evidovaného na jejím osobním daňovém účtu Celnímu úřadu pro Ústecký kraj.

[10] Před samotným věcným projednáním kasační stížnosti Nejvyšší správní soud předesílá, že rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu je rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu ze strany správních soudů (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 26. 7. 2019, č. j. 1 Afs 84/2019 - 38).

[11] K meritu věci pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze spisového materiálu zjistil následující relevantní okolnosti.

[12] Dne 1. 4. 2019 podala stěžovatelka žalovanému řádné vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018. Ve sloupcích „*mělo být sraženo*“ a „*bylo sraženo*“ za měsíc květen stěžovatelka uvedla částku 2 130 Kč.

[13] Žalovaný stanovil daň v souladu s podaným vyúčtováním platebním výměrem ze dne 4. 4. 2019, č. j. 1066469/19/2514-50523-507835.

[14] Dne 11. 4. 2019 byla žalovanému doručena žádost Celního úřadu pro Ústecký kraj č. j. 92816/2019-620000-42, ve které tento správce daně uvedl, že u stěžovatelky eviduje nedoplatek na dani ve výši 6 388 972 Kč. Celní úřad pro Ústecký kraj proto požádal žalovaného o úhradu tohoto nedoplatku z případně vzniklého přeplatku evidovaného

u žalovaného. Přílohou žádosti byl vykonatelný výkaz nedoplatků stěžovatelky evidovaných ke dni 11. 4. 2019 u Celního úřadu pro Ústecký kraj.

[15] Žalovaný žádosti o převedení přeplatku vyhověl. Dne 3. 5. 2019 proto stěžovatelce zaslal vyrozumění o převedení přeplatku č. j. 1352292/19/2514-50523-507835, ve kterém ji informoval o tom, že přeplatek na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby ve výši 405 040 Kč (a taktéž přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 52 060 Kč) převedl na úhradu nedoplatku evidovaného u Celního úřadu pro Ústecký kraj.

[16] Dne 7. 5. 2019 bylo žalovanému doručeno dodatečné vyúčtování týkající se opět daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018. V tomto dodatečném vyúčtování stěžovatelka ve sloupci „*mělo být sraženo*“ za měsíc květen uvedla nově namísto 2 130 Kč částku 405 000 Kč.

[17] Dne 27. 5. 2019 pak stěžovatelka doručila žalovanému námitku proti jeho postupu souvisejícímu s převedením přeplatku. V námitce tvrdila, že žádný přeplatek jí ve skutečnosti nevznikl. Účetní stěžovatelky v řádném vyúčtování daně pouze opomněla uvést sraženou daň za měsíc květen v částce 405 000 Kč, která však byla v této výši (tj. ve výši 405 000 Kč) řádně odvedena správci daně. Jelikož však daná částka 405 000 Kč nebyla uvedena v řádném vyúčtování, žalovaný ji bez dalšího posoudil jako přeplatek a tento převedl Celnímu úřadu pro Ústecký kraj. Stěžovatelka na základě uvedeného dovozovala, že žádný přeplatek jí ve skutečnosti nevznikl, došlo pouze ke zřejmému administrativnímu pochybení na její straně. Toto pochybení bylo napraveno podáním dodatečného vyúčtování. Žalovaný měl stěžovatelku kontaktovat a ověřit, zda předmětná částka skutečně byla přeplatkem způsobilým k započtení.

[18] Žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 6. 2019, č. j. 1596853/19/2514-50523-505205, námitku žalobkyně zamítl. Zrekapituloval nastalé skutkové okolnosti a uzavřel, že postupoval v souladu se zákonem. Vratitelný přeplatek existoval, bylo možno jej převést na nedoplatky evidované jiným správcem daně a tento jiný správce daně o převedení požádal. Dodatečné vyúčtování pak stěžovatelka podala až po převedení přeplatku.

[19] Stěžovatelka se proti rekapitulovanému rozhodnutí o námitce bránila žalobou. Krajský soud žalobě nevyhověl. Aproboval postup žalovaného spočívající v převedení předmětného přeplatku. Nebyl pak na rozdíl od stěžovatelky ani názoru, že žalovaný měl před vyměřením daně vydat výzvu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu.

[20] Stěžovatelka s posouzením věci provedeným krajským soudem nesouhlasí. Je přesvědčena, že vratitelný přeplatek reálně vůbec neexistoval. Dále tvrdí, že žalovaný měl před stanovením daně vydat ohledně řádného vyúčtování výzvu k odstranění pochybností.

[21] Nejvyšší správní soud stěžovatelce nepřisvědčil.

[22] Podle § 154 odst. 1 daňového řádu: *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.*

pokračování

[23] Podle § 154 odst. 4 *in principio* daňového řádu: *Přeplatek se použije i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně tak, aby žádost došla správci daně, u něhož je evidován přeplatek, ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení, nejpozději však do dne, kdy uplyne lhůta stanovená pro jeho vrácení. K žádosti se připojí výkaz nedoplatků, které mají být přeplatkem uhrazeny.*"

[24] Podle § 154 odst. 5 věta prvá daňového řádu: O *převedení přeplatku podle odstavců 2 a 4, jehož výše přesahuje částku 1 000 Kč, se daňový subjekt vyrozumí.*

[25] Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatelka podala žalovanému řádné vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018. Žalovaný jí daň stanovil v souladu s tímto vyúčtováním. Sama stěžovatelka přitom připouští, že žalovanému odvedla částku vyšší, než jakou uvedla v řádném vyúčtování. Je tedy zřejmé, že *úhrn plateb a vratek* na kreditní straně osobního daňového účtu stěžovatelky *převyšoval úhrn předpisů a odpisů* na debetní straně jejího osobního daňového účtu. V souladu se zněním výše citovaného § 154 odst. 1 daňového řádu tudíž skutečně stěžovatelce vznikl na osobním daňovém účtu přeplatek. Tento je pak dle § 154 odst. 4 daňového řádu možno na základě žádosti jiného správce daně převést na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u tohoto jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován. Žalovaný postupoval v souladu s danou právní normou. Celní úřad pro Ústecký kraj jej požádal o převedení přeplatku na úhradu vykonatelných nedoplatků evidovaných u Celního úřadu pro Ústecký kraj. K žádosti byl přiložen vykonatelný výkaz nedoplatků stěžovatelky. Žalovaný proto neměl jinou možnost, než žádosti Celního úřadu pro Ústecký kraj vyhovět a nedoplatek převést. O převedení přeplatku přitom žalovaný stěžovatelku vyrozuměl (§ 154 odst. 5 daňového řádu). Postupu žalovaného tudíž nelze nic vytknout.

[26] Není přitom ani pravdou, že žalovaný měl namísto stanovení daně v souladu s řádným vyúčtováním vydat výzvu k odstranění pochybností podle § 89 daňového řádu.

[27] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu: *Má-li správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti podaného řádného daňového tvrzení nebo dodatečného daňového tvrzení a dalších písemností předložených daňovým subjektem nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, vyzve daňový subjekt k odstranění těchto pochybností.*

[28] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že v nynější věci nebyly důvody, na základě kterých by měl žalovaný vydat výzvu k odstranění pochybností.

[29] Podle § 89 odst. 1 daňového řádu lze výzvu k odstranění pochybností vydat, pokud má správce daně konkrétní pochybnosti o správnosti, průkaznosti úplnosti nebo pravdivosti podaného daňového tvrzení a dalších písemností. Za takové pochybnosti však nelze považovat to, že stěžovatelka ve svém řádném vyúčtování uvedla jinou částku, než jakou ve skutečnosti žalovanému uhradila na danou daňovou povinnost. Taková skutečnost sama o sobě nemusela v žalovaném vzbudit pochybnosti o správnosti údajů uvedených v řádném vyúčtování. Žalovanému totiž nemohlo být bez dalšího známo, jaká částka měla být v řádném vyúčtování správně uvedena. Nemohl proto automaticky předjímat, že pokud stěžovatelka uhradila více, než tvrdila, bylo to způsobeno uvedením nesprávných údajů do řádného vyúčtování. Pochybnosti v žalovaném pak nemohla vzbudit ani samotná výše částky nesprávně uvedené v řádném vyúčtování (2 130 Kč) ani výše částky fakticky odvedené

správci daně (405 000 Kč). Jak již upozornil krajský soud, výše částek uvedených v řádném vyúčtování se pohybovala v řádech od několika set korun do stovek tisíc korun. Uvedení částky 2 130 Kč, či uhrazení částky 405 000 Kč proto samo o sobě nemohlo v žalovaném vzbudit žádné konkrétní pochybnosti. Nutno přitom dodat, že stěžovatelka v řádném vyúčtování za květen roku 2018 uvedla částku 2 130 Kč jak ve sloupci „*mělo být sraženo*“, tak ve sloupci „*bylo sraženo*“. Žalovaný proto ani z tohoto úhlu pohledu nemohl legitimně přepokládat, že se jedná o administrativní pochybení spočívajíc v „pouhém“ uvedení nesprávné částky. Důvodem k vydání výzvy dle § 89 odst. 1 daňového řádu pak nemohla být ani skutečnost, že stěžovatelka následně podala dodatečné vyúčtování a námitku, ve které tvrdila, že částka 2 130 Kč byla v řádném vyúčtování uvedena z důvodu administrativního pochybení. Jak dodatečné vyúčtování, tak i námitka totiž byly žalovanému doručeny až poté, co došlo ke stanovení daně (a nadto i poté, co byl přeplatek převeden Celnímu úřadu pro Ústecký kraj).

[30] Je tedy nutno uzavřít, že žalovaný nepochybil, nevydal-li ohledně řádného vyúčtování výzvu k odstranění pochybností. Na správnosti a zákonnosti postupu žalovaného přitom nemohou nic změnit ani obecné a povšechné odkazy stěžovatelky na základní zásady správy daní, na cíl správy daní či na nutnost klientského přístupu. Z těchto nelze dovozovat zákaz převést přeplatek v situacích, kdy to zákon správci daně ukládá, či snad povinnost vydat výzvu k odstranění pochybností v situacích, kdy to zákon správci daně neumožňuje.

[31] Kasační soud tedy uzavírá, že kasační námitky stěžovatelky nebyly s to zpochybnit zákonnost postupu žalovaného při převedení přeplatku. Soud pak k věci dodává, že daňové právo je postaveno na základě tzv. autoaplikace. Daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň a dále též daň odvést. To vše činí daňový subjekt na vlastní odpovědnost. Normativně je tato zásada vyjádřena v § 135 daňového řádu (rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012 - 20). V nynější věci to přitom byla stěžovatelka, kdo do řádného vyúčtování uvedl nesprávné částky. Toto své pochybení nadto napravila až v reakci na to, že byla žalovaným vyrozuměna o převedení přeplatku. Nyní podanou kasační stížností se pak stěžovatelka v podstatě snaží přenést toto svoje pochybení na správce daně (žalovaného). Takovému postupu však nelze poskytnout právní ochranu. Dodat pak konečně lze i to, že postup žalovaného spočívající v převedení přeplatku vyústil „pouze“ v situaci, kdy u jednoho správce daně (Celního úřadu pro Ústecký kraj) došlo ke snížení nedoplatku stěžovatelky a u druhého správce daně (žalovaného) došlo ke vzniku nedoplatku. Stěžovatelka přitom neuvedla, jak nastalý stav ovlivnil její práva. Netvrdila například, že došlo ke vzniku příslušenství, které by jinak nevzniklo atp.

[32] Nejvyšší správní soud tedy kasačním námitkám stěžovatelky nepřisvědčil. Ztotožnil se naopak s posouzením věci provedeným žalovaným a krajským soudem (na věcné správnosti závěrů krajského soudu přitom nemůže nic změnit ani tvrzení stěžovatelky, že krajský soud měl v rozsudku nesprávně uvést, že ve věci šlo o „*vyměření záloh*“, ačkoliv se dle stěžovatelky mělo správně jednat o „*vyměření jednotlivých srážkových daní*“). Zdejší soud pak dodává, že se mohl zabývat pouze námitkami uvedenými v kasační stížnosti. Kasační stížnost je opravný prostředek proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.). Předmětem přezkumu může být proto toliko to, zda rozhodnutí krajského soudu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti obstojí. Nejvyšší správní soud je přitom povolán pouze k přezkumu v rozsahu vymezeném stěžovatelem. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah,

rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21).

[33] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[34] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. srpna 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu