



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobce: STROJÍRNA OSLAVANY, spol. s r.o., IČ 49444531
sídlem Padochovská 530/31, 664 12 Oslavany
zastoupen Punktum, spol. s r.o.
sídlem Otická 758/19, P.O.BOX 29, 746 01 Opava

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7.6.2017 č.j. 25760/17/5200-10421-711070, ze dne 7.6.2017 č.j. 25764/17/5200-10421-711070, ze dne 7.6.2017 č.j. 25775/17/5200-10421-711070

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 9. 2016, č. j. 3855089/16/3012-51525-705525, č. j.

3857463/16/3012-51525-705525 a č. j. 3858196/16/3012-51525-705525 (dále jen „platební výměry“), byla žalobci na základě výsledků provedené daňové kontroly doměřena daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014 ve výši 18 430 Kč, 19 003 Kč a 11 571 Kč a vyměřeno penále ve výši 3 686 Kč, 3 800 Kč a 2 314 Kč. Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, která byla rozhodnutími žalovaného ze dne 7. 6. 2017, č. j. 25760/17/5200-10421-711070, č. j. 25764/17/5200-10421-711070 a č. j. 25775/17/5200-10421-711070 (dále jen „napadená rozhodnutí“), podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuta.

II. Stanoviska účastníků řízení

2. Žalobce se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Namítá, že plátce daně nemá práva odpovídající právu kontroly ze strany správce daně. Nemá nástroje, kterými by si ověřoval správnost a pravdivost předložených dokladů zaměstnanci, a nemůže nést odpovědnost za tvrzení někoho jiného. Správce daně měl zahájit doměřovací řízení u poplatníků. V případě potvrzení předchozího zaměstnavatele jde navíc o veřejnou listinu, jejíž obsah se má za správný, dokud se neprokáže opak. Podmínka § 6 odst. 9 písm. d) bod 1 zákona o daních z příjmů byla u poplatníka Š. sice porušena, ale daň měla být doměřena poplatníkovi. Subjektem zdanění daně ze závislé činnosti je fyzická osoba a předmětem zdanění je její mzda. U žalobce, právnické osoby taková daň z povahy věci neexistuje, a nelze mu ji proto vyměřit. V platebních výměrech chybí uvedení všech ustanovení právních předpisů, na základě kterých bylo rozhodováno. Nikde není uvedeno žádné ustanovení hmotněprávní povahy. Plátce daně je prodlouženou rukou finančního úřadu, který pro stát vykonává nucenou práci. Jeho povinností není platit daň za zaměstnance, nýbrž opsat a sečíst všechna čísla ve vyúčtování. Není jeho povinností platit daň za zaměstnance. Má povinnost správně opsat a sečíst všechna čísla ve vyúčtování a podat tento přehled správci daně. Je to úkon plátce, ale o daňové povinnosti poplatníků. Měl být aplikován postup dle § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů, a to za všechna zdaňovací období, neboť toto ustanovení bylo platné a účinné v době po zahájení daňové kontroly. Plátce daně je správcem daně *sui generis*, přičemž na něj nelze převést více práv a povinností, než výslovně určují právní předpisy. Mezi správce daně patří i právnické osoby, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy, a proto také potvrzení o zdanitelných příjmech je veřejnou listinou. Doměření daně nemůže realizovat nikdo jiný než správce daně. Plátce nemá možnost dozvědět se, jestli nebyla táž daň vyměřena vícekrát, což Ústavní soud označil za nemravné. Ustanovení § 235 daňového řádu je aplikovatelné na jiné situace. Mělo dojít k přímému řízení mezi poplatníkem a správcem daně. Především když není poplatník již zaměstnán, se vymáhání dostává do roviny civilněprávního vymáhání pohledávek, což je nepřipustný přesah a úprava, která nebyla záměrem zákonodárce. Do stejné situace se dostává plátce i tehdy, když uplynula prekluzivní lhůta pro vyměření daně i lhůta pro civilní vyhledávání pohledávek. V den, kdy správce daně kvalifikovaně informoval žalobce o svých pochybnostech a zjištěních, už byla daňová povinnost fyzických osob promlčena. Daň nebylo možné doměřit také pro překážku prekluze, neboť její stavění nezpůsobuje jakékoliv zahájení daňové kontroly, nýbrž daňové kontroly s poplatníky.

3. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a shrnuje základní argumentaci v něm obsaženou. Dodává, že z § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu neplyne povinnost uvádět konkrétní ustanovení právních předpisů, která byla v dané věci aplikována. S nálezem Ústavního soudu, na který žalobce odkazuje, se žalovaný ztotožňuje. Na závěr uvádí, že prekluzivní lhůta nemohla uplynout, daň z příjmů fyzických osob u jednotlivých poplatníků nebyla předmětem daňové kontroly. Navrhuje proto, aby soud žalobu zamítl.
4. Žalobce pak v replice uvádí, že systémové řešení nemůže spočívat v tom, že stát přenesl sankce a škodní následky nikoli na skutečného škůdce, ale na třetí stranu – plátce, kterého si násilím najal, aby dělal jeho práci. Jde totiž o daň z příjmu fyzických osob, tedy zaměstnanců. Tuto skutečnost žalovaný bagatelizuje, aniž by se vypořádal s přenosem daňové povinnosti v rovině procesní i hmotněprávní. Zákon by musel stanovit, že daňovou povinnost za zaměstnance nese zaměstnavatel, a stanovit kdy a za jakých podmínek. Vývoj v legislativě dává žalobci za pravdu, byť žalovaný tvrdí, že nová právní úprava od roku 2014 se použije jen, když plátce zjistí pochybení sám. Jako výmluva a hloupost se jeví argumentace žalovaného, že nemůže vyzvat poplatníka k podání přiznání proto, že měl příjmy pouze ze závislé činnosti. Žalovaný v tomto směru žádné šetření neprováděl. Zcela ignoruje § 135 odst. 1 daňového řádu, totiž své oprávnění vyzvat každého.
5. U jednání soudu dne 3. 4. 2019 účastníci řízení zopakovali svá stanoviska k zákonnosti napadených rozhodnutí. Žalobce nad rámec žaloby namítl, že správce daně měl žalobce před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a že ve správním spise chybí pověření pro úřední osobu.

III. Posouzení věci krajským soudem

6. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
7. Po přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žaloba **není důvodná**.
8. Jádrem sporu je otázka, zda má být daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti doměřována plátcem daně (zaměstnavateli, v tomto případě žalobci) nebo poplatníkovi (zaměstnanci), a to obecně, popřípadě v situaci, kdy doměření daně zavinil poplatník.
9. Žalovaný uvedenou otázku posuzoval primárně ve světle § 235 daňového řádu. Žalobce přitom namítá nesprávnou interpretaci tohoto ustanovení s tím, že na danou situaci podle něj vůbec nedopadá.
10. Podle § 235 odst. 1 daňového řádu platí, že zjistí-li správce daně, že se částka, která byla plátcem daně vyúčtována, odchyluje od částky, která měla být plátcem daně sražena a odvedena, předepíše rozdíl mezi těmito částkami do evidence daní. Podle odstavce druhého, je-li rozdílem podle odstavce 1 zvyšována povinnost plátce daně srazit a odvést

daň vybíranou srážkou, je tento rozdíl předepsaný plátcí daně k přímé úhradě splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru.

11. Z citovaného ustanovení je patrné, že dopadá na situace, kdy daň sráží a odvádí plátcé daně. To je i případ srážení a odvádění daně z příjmů fyzických osob (zaměstnanců) ze závislé činnosti zaměstnavatelem. Soud proto nemá pochyb, že dané ustanovení na posuzovanou situaci dopadá. Jasně přitom stanoví, komu má být daň předepsána k úhradě, jestliže byla daň sražena a odvedena v nižší než zákonné výši.
12. Žalobce sice předkládá řadu argumentů, proč daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tomuto režimu nemůže podléhat, nicméně podle názoru soudu jsou všechny tyto argumenty liché.
13. Žalobce předně tvrdí, že daň z příjmů fyzických osob mu nemůže být doměřena už z toho důvodu, že není fyzickou osobou. V této souvislosti poukazuje také na absenci hmotněprávního ustanovení, které by mu stanovovalo daňovou povinnost. Opomíjí ovšem skutečnost, že právě § 235 daňového řádu je jasným příkladem toho, že daň není vždy vyměřována pouze poplatníkovi. Zcela explicitně dané ustanovení stanoví, že daň bude předepsána k přímé úhradě plátcí daně. Žalobce na jednu stranu toto východisko zcela popírá, na druhou stranu poukazuje na situace, na které dané ustanovení dopadá, a přímo tak potvrzuje, že v českém právním řádu existuje regulace, která umožňuje předepsání daně k přímé úhradě osobě, která není poplatníkem, tj. které nesvědčí samotná původní daňová povinnost.
14. Z toho plyne také skutečnost, že podmínkou předepsání daně k přímé úhradě není nutně existence konkrétního hmotněprávního ustanovení, které by stanovilo daňovou povinnost osoby, které je daň předepisována. Citované ustanovení to *de facto* přímo popírá. Důvodem předepsání daně k přímé úhradě zde není daňová povinnost dané osoby, nýbrž odpovědnost této osoby za srážení a odvedení daně. Tato odpovědnost je v zákoně jasně vymezena obecně v §§ 233 a násl. daňového řádu, a ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pak konkrétně také v §§ 38g a násl. (zejména v § 38i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
15. Už z tohoto důvodu je nedůvodná námitka, že napadená rozhodnutí (respektive platební výměry) neobsahují odkaz na hmotněprávní ustanovení stanovící daňovou povinnost žalobce k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Zákon totiž nestanoví, že by byl zaměstnavatel poplatníkem této daně. Zákon ovšem stanoví, za jakých podmínek mu může být daň předepsána k přímé úhradě (tj. *de facto* na něj přenesena), přičemž správce daně i žalovaný na příslušná ustanovení upravující tyto podmínky explicitně v odůvodnění rozhodnutí odkázali. Tato ustanovení přitom nelze považovat za čistě procesní, neboť opravňují správce daně k vydání konstitutivního rozhodnutí, tj. založení hmotněprávní povinnosti zaplatit dlužnou částku na dani.
16. Uvedené úvahy potvrzuje také nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 (dostupný na: <http://nalus.usoud.cz>), na který žalobce odkazuje: „*Zákonná úprava v § 69 daňového řádu je jistým "vložením se" do zásady, že daňovou povinnost nelze podle § 45 daňového řádu přenášet na druhého. Ustanovení obsažená v hmotněprávním předpisu, tj. § 38h, 38i, 38j zákona o daních z příjmů (v platném znění pro rok 1996), pak tento postup ve vztahu k plátcí daně konkretizují. Pokud tedy správce daně zjistil, že daňová povinnost plátcem nebyla splněna, měla být skutečně uložena jemu (což byla) a vymáhána pouze na něm.*“

Ačkoliv se tento nálezn vztahuje k předchozí právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, citovaná argumentace je přílehná i pro nyní účinnou právní úpravu obsaženou v daňovém řádu.

17. Žalobce svou argumentaci staví také na východisku, že si v důsledku takovéto právní úpravy může správce daně vybrat, zda zdaní poplatníka nebo plátce daně, a poukazuje na to, že citovaný nálezn považuje za nepřipustný, aby byli zdaněni oba. Takováto situace je ovšem podle názoru soudu vyloučena (respektive byla by v rozporu se zákonem) a správce daně žádnou možnost výběru osoby, kterou zdaní, nemá. Aktuálně je základní režim doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti srážené a odváděné plátcem daně jasně vymezen v § 235 daňového řádu tak, že daň má být zásadně předepsána k přímé úhradě plátcem daně. Z tohoto základního pravidla může existovat výjimka, která je také nyní stanovena v § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů v aktuálním znění. Jelikož je tato výjimka účinná až od 1. 1. 2014, lze v jejím světle posuzovat pouze daň za zdaňovací období roku 2014. Za předchozí zdaňovací období není její aplikace možná z důvodu, že v těchto zdaňovacích obdobích nebylo v situacích, které jsou daným ustanovením regulovány, doměření daně přímo poplatníkovi vůbec možné. Doměření daně poplatníkovi za předchozí zdaňovací období by tak představovalo nepřipustnou retroaktivitu.
18. Žalobce sice považuje § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů za potvrzení toho, že doměřování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti přímo plátcem není možné, nicméně podle názoru soudu jde skutečně pouze o výjimku ze základního pravidla obsaženého v § 235 daňového řádu. Smyslem stanovení této výjimky je umožnit plátcem daně aktivně podniknout kroky k nápravě v situaci, kdy sám zjistí, že poplatník zavinil nedoplatek na dani. Ačkoliv se jedná o určité zmírnění tvrdosti zákona v takové situaci, nelze obecně vyslovit závěr, že by stávající právní úprava byla vůči plátcem daně nepřiměřeně tvrdá, jak se zřejmě snaží žalobce naznačit.
19. Nelze přisvědčit argumentaci žalobce, že z citovaného ustanovení neplyne, že by musel sám zjistit a oznámit správci daně, že vznikla dlužná částka na dani. Dané ustanovení představuje pro plátce daně určité beneficium vyplývající z jeho aktivních kroků směřujících k nápravě jím zjištěné nesrovnalosti. Jde o beneficium proto, že v případě pasivního postupu z jeho strany je mu částka předepsána k přímé úhradě dle § 235 daňového řádu. O aktivních krocích přitom nelze hovořit v situaci, kdy nesrovnalost zjistí až správce daně, když u něj provádí daňovou kontrolu. Reaguje-li plátce daně až na konkrétní zjištění správce daně, zpravidla je již jakékoliv oznámení ze strany plátce daně, jakož i předávání dokladů potřebných k vybrání vzniklého rozdílu zcela bezpředmětné. Pokud by tedy soud přistoupil na interpretaci prezentovanou žalobcem, fakticky by tím § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů vyprázdnil.
20. Co se týče námítky neuvedení konkrétních ustanovení aplikovaných právních předpisů ve výrocích platebních výměrů, soud dále doplňuje, že touto otázkou se již opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud. Již v rozsudku ze dne 18. 4. 2007, č. j. 1 Afs 78/2006 – 38 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), uvedl, že „*vyčerpávající popsání všech správcem daně použitých paragrafů, odstavců a písmen příslušného zákona by neúměrně prodloužilo výrok rozhodnutí, který by se sám stal nepřehledným; ačkoli z formálního hlediska by byl dokonalý, z praktického pohledu naprosto nepoužitelný.*“ Lze také odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 – 78, podle kterého „*je smyslem právní úpravy poskytnout*

daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný výklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí. Stejně tak nelze dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto; nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí.“

21. V návaznosti na tuto judikaturu se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 4. 2014, č. j. 5 Afs 102/2013 – 23, zabýval také novou právní úpravou obsaženou v daňovém řádu a zdůraznil, že „[d]aňový řád stanoví pouze povinnost uvést předpis, dle něhož bylo rozhodováno, nikoli uvedení konkrétního ustanovení. V konkrétním případě se zpravidla aplikuje současně celá řada ustanovení daňových zákonů a ne vždy lze jednoznačně určit, které konkrétní ustanovení daného zákona je při aplikaci klíčové a tvoří jakýsi centrální bod, na němž je rozhodnutí postaveno. Při zachování všech ustanovení, která byla při rozhodování aplikována, by taková citace ztrácela svůj věcný význam, kterým je zajištění přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí, neboť by mohla být citována podstatná část všech ustanovení daného zákona. [...] Ostatně daňová povinnost, uvedená ve zmíněných dodatečných platebních výměrech, byla stěžovateli předepsána na základě daňové kontroly. Zpráva z daňové kontroly, s níž byl stěžovatel seznámen, obsahuje konkrétní ustanovení zákona, o která správce daně svá rozhodnutí opíral. Je tedy zřejmé, že nazíráno z materiálního hlediska bylo stěžovateli jasné, které zákony a která jejich ustanovení správce daně aplikoval a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl.“
22. Také v nyní projednávané věci byla daň žalobci předepsána na základě daňové kontroly, přičemž ve zprávě o daňové kontrole jsou uvedena všechna konkrétní ustanovení zákona, o která správce daně svá rozhodnutí opíral. Nejenže tedy uvedení konkrétních ustanovení právních předpisů ve výrocích platebních výměrů nepožaduje samotný daňový řád, ale tento tvrzený nedostatek ani nijak nezkracuje žalobce na jeho právech.
23. Jestliže tedy žalobce u čtyř zaměstnanců srazil a odvedl nižší částku, než odpovídala zákonné dani, postupoval správce daně zcela v souladu s § 235 daňového řádu, jestliže daň předepsal k přímé úhradě právě žalobci, jakožto plátcí daně. Okolnost, že se jedná o daň z příjmů fyzických osob – zaměstnanců, kteří dle tvrzení žalobce ve třech z těchto čtyř případů dlužnou částku na dani také zavinili, je sama o sobě nerozhodná. Od 1. 1. 2014 sice mohla vést na základě § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů k vymáhání dlužné částky přímo po poplatnících, nicméně pro takový postup nebyla splněna další zákonná podmínka (skutečnost, že dlužnou částku plátce daně sám zjistí a oznámí správci daně).
24. Ačkoliv argumentaci žalobce nelze upřít jistou racionalitu a legitimitu, jedná se spíše o úvahy *de lege ferenda*. Poukazuje-li žalobce na některá úskalí postupu správce daně a žalovaného, ve skutečnosti poukazuje na některá úskalí právní úpravy. Lze si jistě představit různé koncepce doměřování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (respektive předepisování této daně k přímé úhradě plátcí daně), nicméně správce daně musí respektovat koncepci, která je účinná pro rozhodné období. Soud dává za pravdu oběma účastníkům řízení v tom, že za nepřípustnou by bylo nutno považovat takovou koncepci, která by umožňovala arbitrární postup správce daně, který by si na základě volné úvahy vybíral, kterou osobu zdání. Ačkoliv se žalobce snaží tvrdit, že takovou koncepci prosazuje svým postupem správce daně v této věci, toto tvrzení se

jednoznačně nezakládá na pravdě. Správce daně jasně uvedl, proč je nutné daň v této věci předepsat k přímé úhradě pouze a jen žalobci jakožto plátcí daně.

25. Žalobcem tvrzené nedostatky postupu správce daně (tj. *de facto* nedostatky stávající koncepce předepisování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti přímo plátcí daně) nepovažuje soud za natolik zásadní, že by snad bylo možné hovořit o právní úpravě nesmyslné, krajně nespravedlivé či protiústavní. Jistá negativa, přinejmenším stejně závažná, totiž ponese každá taková koncepce. Pokud by například daň mohla být doměřena pouze zaměstnanci, neboť je to „jeho daň“, jak požaduje žalobce, taková právní úprava by vedla k prakticky neudržitelným důsledkům. Jestliže daň sráží a odvádí zaměstnavatel, může zaměstnanec jen stěží zajistit řádný postup svého zaměstnavatele. Pokud by zaměstnavatel daň v zákonné výši neodvedl (a to případně i záměrně) a ta by byla vyměřena přímo zaměstnanci, byl by zaměstnanec v daleko horším postavení, než je zaměstnavatel v rámci stávajícího systému daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Soud nepovažuje za potřebné se podrobněji vyjadřovat ke všem možným variantám zákonné úpravy, nicméně ve stručnosti poznamenává, že ideální by nebyla ani právní úprava, která by umožňovala variantní doměřování daně (resp. předepisování daně k přímé úhradě) podle toho, kdo dlužnou částku na dani zavinil. Ačkoliv ve velmi omezené míře je tato koncepce zavedena právě prostřednictvím § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů, jejím základním úskalím je skutečnost, že spoluzavinění na dlužné částce mohou nést jak plátce daně, tak poplatník, přičemž posouzení otázky zavinění nemusí být triviální a závěry správce daně ohledně této otázky se mohou v průběhu času měnit v závislosti na postupně získávaných poznatcích v průběhu daňové kontroly (která by již ovšem musela být zahájena pouze ve vztahu k jednomu z obou daňových subjektů).
26. Lze souhlasit se žalobcem v tom, že plátce daně nemá taková kontrolní oprávnění jako správce daně a v řadě případů nemusí být objektivně schopen odhalit nepravdivá prohlášení zaměstnanců či jimi pozměněné, případně zcela padělané listiny. Je-li pak v důsledku toho daň předepsána k přímé úhradě plátcí daně, lze takovou situaci oprávněně vnímat jako určitou křivdu. Ze vzniklé újmy nemůže plátce daně vinit stát, nýbrž primárně svého zaměstnance. Popsaný případ (jeden z řady možných případů) poškozování svého zaměstnavatele ze strany zaměstnance proto soud nevnímá jako systémový nedostatek, který by zcela kompromitoval stávající systém daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti.
27. Soud má přitom za to, že aktuální právní úprava poskytuje právní nástroje, kterými se může plátce domáhat ochrany svých práv vůči poplatníkovi – bývalému zaměstnanci, který poskytnutím nepravdivých informací způsobil, že plátcí daně byla předepsána k přímé úhradě daň z příjmů tohoto zaměstnance. V situacích, kdy se plátcí daně podaří v souladu s § 38i zákona o daních z příjmů poplatníkovi dodatečně srazit, žádná škoda plátcí daně nevzniká. V opačném případě ovšem zaplacení daně plátcem daně představuje bezdůvodné obohacení na straně poplatníka. Jak žalobce správně podotýká, tato situace již není daňovými předpisy regulována. Proto je vhodnější hovořit o bezdůvodném obohacení na straně zaměstnance vůči zaměstnavateli. Krajský soud nespatřuje žádnou překážku pro to, aby byl tento vztah regulován soukromoprávními předpisy, byť byl vyvolán zaplacením pohledávky veřejnoprávní povahy. Podobně je i v případě zaplacení veřejnoprávní sankce, jejíž uložení způsobil svým jednáním zaměstnanec, odpovědnost zaměstnance vůči zaměstnavateli za takto způsobenou škodu regulována soukromým právem.

28. Nelze souhlasit se žalobcem v tom, že by s ohledem na přerušování prekluzivních lhůt v daňovém řízení nebyl v době rozhodnutí správce daně již nárok zaměstnavatele vůči svému zaměstnanci vymožitelný. V první řadě bezdůvodné obohacení zde vzniká až samotným zaplacením daně zaměstnavatelem (do té doby zaměstnavatel ani po zaměstnanci nemůže nic požadovat a vymáhat, neboť vůči němu žádnou pohledávku nemá). V druhé řadě u bezdůvodného obohacení činí promlčecí lhůta 10 let. A nakonec, je nutno vzít v úvahu, že žalobce popisuje jednání svých zaměstnanců jako zcela záměrné uvádění nepravdivých údajů. V takovém případě platí, že bezdůvodné obohacení bylo nabyto úmyslně, v důsledku čehož pak platí dokonce delší promlčecí lhůta 15 let (viz § 638 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Pro úplnost soud poznamenává, že i kdyby byly takto vzniklé soukromoprávní vztahy mezi zaměstnancem a zaměstnavatelem kvalifikovány jako odpovědnost za škodu (a nikoliv za bezdůvodné obohacení), platila by shodná pravidla (viz § 636 občanského zákoníku). Stejně tak kdyby byly z jakéhokoli důvodu tyto vztahy za zdaňovací období předcházející účinnosti občanského zákoníku posuzovány podle dřívější právní úpravy, uplatnila by se dostatečně dlouhá desetiletá promlčecí lhůta (viz § 106 odst. 2 a § 107 odst. 2 zákona č. 40/1964).
29. S ohledem na výše uvedené také není uplatnění postupu dle § 235 daňového řádu nijak na překážku skutečnost, že dotyčný zaměstnanec již není se žalobcem v pracovním poměru ani ve vztahu plátce – poplatník.
30. Nelze přisvědčit ani námitce uplynutí prekluzivní lhůty pro vydání rozhodnutí. Žalobce svou argumentaci staví na tom, že prekluzivní lhůtu by stavělo pouze zahájení daňové kontroly na dani z příjmů fyzických osob se samotnými poplatníky. Opět tedy používá nesprávné východisko, že jde o daň poplatníků a že má být tedy vedena daňová kontrola s těmito poplatníky. Jak ovšem soud uvedl výše, § 235 daňového řádu stanoví jednoznačně, komu má být tato daň předepsána k placení, od čehož se pak odvíjí také otázka, u kterého daňového subjektu má být prováděna daňová kontrola. Správce daně prováděl daňovou kontrolu zcela správně u žalobce, tato daňová kontrola se týkala daně, která je předmětem napadených rozhodnutí, a její zahájení tudíž stavělo běh prekluzivní lhůty. Lhůta pro stanovení daně začala běžet od 20. 3. 2013 (v případě zdaňovacího období roku 2012), 20. 3. 2014 (v případě zdaňovacího období roku 2013), respektive 20. 3. 2015 (v případě zdaňovacího období roku 2014). K zahájení daňové kontroly na danou daň za toto zdaňovací období u žalobce došlo dne 3. 9. 2015. Jelikož se tak stalo před uplynutím původní prekluzivní lhůty pro všechna uvedená zdaňovací období, počala od tohoto okamžiku běžet prekluzivní lhůta znovu. Platební výměry byly vydány 12. 9. 2016, tedy před uplynutím prekluzivní lhůty.
31. Při ústním jednání zástupce žalobce dále namítl, že správce daně měl žalobce před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a že ve správním spise chybí pověření pro úřední osobu. Na výzvu soudu zástupce žalobce uvedl, že tyto důvody jsou rozvedením námitky uplynutí prekluzivní lhůty. Dané námitky však soud shledal nepřijatelnými, neboť byly uplatněny opožděně, tj. po uplynutí lhůty pro podání žaloby (z tohoto důvodu také nepřistoupil k provedení dokazování, zda správní spis obsahuje pověření oprávněné úřední osoby). Nejedná se totiž o rozvinutí argumentace k námitce uplatněné již v žalobě, nýbrž o uplatnění námitek zcela nových. Ačkoliv soud k uplynutí prekluzivní lhůty přihlíží z úřední povinnosti, postup soudu *ex officio* nemůže být bezbřehý, neboť by popíral podstatu soudního řízení správního, které je založeno na zásadě dispoziční. Soud nemůže v rámci posuzování, zda nedošlo k prekluzi práva

předepsat daň, také z úřední povinnosti vyhledávat všechny hypotetické nedostatky postupu správních orgánů, které by se teoreticky mohly týkat úkonů, které mají vliv na běh prekluzivní lhůty. Soud proto z úřední povinnosti (tj. *de facto* i k opožděné námitce) například zkoumá pouze to, zda byl učiněn úkon, se kterým je spojeno přetržení běhu prekluzivní lhůty, nezkoumá však již všechny aspekty tohoto úkonu. Jestliže má žalobce za to, že daný úkon trpí nezákonností, musí takovou námitku uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby.

32. Co se týče taktéž hypotetické otázky, zda náhodou v daném případě nebyla daň vyměřena také dotčeným zaměstnancům, nepovažuje soud za potřebné, aby v tomto ohledu daňový spis obsahoval podklady potvrzující taková zjištění. Jak bylo uvedeno výše, správce daně vůbec neměl zákonnou možnost takovou daň těmto osobám doměřit. Za této situace lze skutečnost, že takto správce daně nepostupoval, presumovat. Nelze požadovat, aby správce daně preventivně vyvracel všechny hypotetické námitky nezákonnosti svého postupu a předem pro tyto účely opatřoval do daňového spisu příslušné podklady.

IV. Shrnutí a náklady řízení

33. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
34. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl na věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci neúspěšný žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Brno 3. dubna 2019

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu