



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. Davida Hipšra v právní věci stěžovatele **Z. b., a. s.**, zastoupeného JUDr. Janem Sukem, advokátem se sídlem v Praze 2, Na Slupi 15, za účasti **Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2006, č. j. 9 Ca 231/2003 – 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 31. 1. 2006, č. j. 9 Ca 231/2003 - 34 byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 21. 8. 2003 č. j. FŘ-6527/11/03 a FŘ-6528/11/03, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 12. 12. 2002 č. j. 295152/02/004514/0935 a ze dne 11. 12. 2002 č. j. 295210/02/004514/0935, jimiž byla stěžovateli předepsaná k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období roku 1999 a 2000. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že v rámci daňové kontroly bylo zjištěno, že stěžovatel pochybil, když z odměn vyplacených členům představenstva a dozorčí rady nesrazil jako plátce daně postupem upraveným v ustanovení § 38h odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků a tuto neodvedl v zákonem stanovené lhůtě správci daně. Vybírání daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se řídí zvláštní procesní úpravou obsaženou v ustanovení § 69 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Daňová povinnost se nevyměňuje, pouze se předepisuje k přímému placení. Správce daně

má povinnost, zjistí - li nedostatky v postupu plátce daně, předepsat plátcí daně k přímému placení rozdíl mezi daní, kterou srazil a odvedl, a daní, kterou podle platných předpisů srazit a odvést měl. Městský soud poukázal na to, že nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003 sp. zn. IV. ÚS 666/02, na který stěžovatel poukázal, se k dané problematice skutečně velmi vztahuje. Městský soud upozornil na část odůvodnění tohoto nálezu, s jehož závěry se plně ztotožňuje, v níž Ústavní soud výslovně uvedl, že poplatníkem je osoba, jejíž příjmy jsou podrobeny dani, plátcem je pak ta osoba, která pod vlastní odpovědností má povinnost odvést správci daně daň, kterou od poplatníka vybrala nebo již srazila. Neprovede - li srážku vůbec, nebo ji provede v nesprávné výši, je vymáhána přímo na ní. Zákonnou úpravu obsaženou v ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků označil Ústavní soud za jisté „vlomení se“ do zásady, že daňovou povinnost nelze ve smyslu ustanovení § 45 citovaného zákona přenášet na druhého. Městský soud tedy dovodil, že postup správce daně byl v dané věci v souladu s právním názorem v tomto nálezu vysloveným. Cílem, který správce daně předepsáním daně k přímému placení sledoval, nebylo a není dosažení nepřipustného dvojího zdanění téhož příjmu, ale vymožení daňové povinnosti uložené zákonem stěžovateli, jako plátcí daně. Správní orgány obou stupňů pak nemohly přihlídnout k stěžovatelem namítanému zaplacení daně přímo jednotlivými poplatníky, neboť tato skutečnost nemá žádný vliv na splnění výše uvedené daňové povinnosti náležející výlučně stěžovateli.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě namítal stěžovatel nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právních otázek soudem v předcházejícím řízení podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Poukázal na skutečnost, že právní názor soudu na možnost vrácení duplicitně vybrané daně z příjmů přímo fyzickým osobám, které jako poplatníci daňovou povinnost splnily, v tomto konkrétním případě není procesně možné, a že tedy není možné fakticky zabránit dvojímu zdanění téhož příjmu. Nemožnost vrácení vybrané daně z příjmů postupem podle ustanovení § 64, příp. § 56, zákona o správě daní a poplatků vyplývá podle stěžovatele z následujících skutečností. Znění ustanovení § 56 citovaného zákona uvádí dva důvody pro opravu nebo zrušení. Podle odst. 1 písm. a) citovaného ustanovení jde o situace, kdy daň byla stanovena někomu, kdo podle zákona ji není povinen platit. Je nesporné, že daňovou povinnost daně z příjmů fyzických osob je poplatník povinen platit. Proto toto ustanovení nelze aplikovat. Ustanovení § 56 odst. 1 písm. b) citovaného zákona rovněž nelze aplikovat, protože správce daně předepsal k placení daň plátcí daně a v tomto případě byla daňová povinnost stanovena dvěma daňovým subjektům. V okamžiku, kdy správce daně prováděl daňovou kontrolu, neměl již stěžovatel žádnou zákonnou možnost pro dodatečné sražení zálohy poplatníkovi. Protože již nebyl stěžovatel oprávněn takovou platbu srazit, nemohl následně ani vystavit potvrzení, na základě kterého by mohl vzniknout přeplatek podle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků. Dále stěžovatel upozornil na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, který odmítá konstituované dvojí zdanění umožněné doslovnou aplikací ustanovení § 38i zákona o daních z příjmů a ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků s tím, že Ústavní soud pečlivě rozebral nemravnost a neústavnost kroků správce daně v případě, že je v daňových zákonech konstituovaná možnost dvojího zdanění stejného příjmu. Správce daně měl v daňovém řízení postupovat tak, aby daňový subjekt co nejméně zatěžoval a přitom ještě dosáhl cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly kráceny daňové příjmy (§ 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Správce daně i žalovaný interpretují předepsání daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků jako speciální daňovou povinnost nesouvisející s ostatními ustanoveními zákona o daních z příjmů a zákona o správě daní a poplatků. Je nepochybné, že daňová povinnost byla splněna přímo daňovými poplatníky v jejich místně příslušného správce daně a daňové příjmy státu tak nebyly zkráceny. Vybrání dalších záloh od plátce daně znamená, že stát neoprávněně

získal prospěch na úkor plátce daně a stěžovatel nemá již žádnou zákonnou možnost takto sraženou zálohu na daň na příslušném zaměstnanci požadovat. Stěžovatel rovněž namítal, že městský soud měl přihlédnout k tvrzením finančního ředitelství, která se týkala místního šetření u příslušných finančních úřadů s tím, že je zřejmé, že nepředal soudu úplný správní spis. Z uvedených důvodů navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejprve je třeba zdůraznit, že stěžovatel v kasační stížnosti setrvává na svém právním názoru, který vyjádřil již v průběhu daňového řízení a prosazoval i v řízení u městského soudu, že daň z příjmů byla již předtím než byla k přímému placení správcem daně předepsána plátcí daně, jednotlivými daňovými poplatníky uhrazena.

Podle ustanovení § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátcé daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, odvede správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Pokud tyto daňové částky nebyly sraženy nebo vybrány ve stanovené výši nebo odvedeny ve stanovené lhůtě, předepíše správce daně plátcí daně tyto částky k přímému placení. Správce daně může v odůvodněných případech stanovit plátcí daně lhůtu pro odvod sražené daně jinak; proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání. Neprovede - li plátcé srážku daně nebo nevybere - li daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet daně částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena.

Nejvyšší správní soud již v minulosti judikoval (rozsudek ze dne 10. 11. 2005 č. j. 1 Afs 59/2005 - 45) a městský soud na tuto skutečnost správně poukázal, že správce daně má povinnost, zjistit - li nedostatky v postupu plátce daně, plátcí daně předepsat k přímému placení rozdíl mezi daní, které byla sražena a odvedena, a daní, která sražena a odvedena být měla. Je však třeba posoudit, zda lze takto postupovat i v případech, kdy je plátcem daně v daňovém řízení tvrzeno, a prostřednictvím úkonů v odvolacím řízení ověřováno, že daň z příjmů ze závislé činnosti byla v mezidobí případně uhrazena přímo daňovými poplatníky.

Zákon o daních z příjmů stanoví pravidla pro placení daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků a postup pro případ, že podle těchto pravidel postupováno nebude. Podle ustanovení § 38h odst. 1 věta první citovaného zákona srazí plátcé daně zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen "záloha") ze zdanitelné mzdy. Podle ustanovení § 38j odst. 3 citovaného zákona je na žádost poplatníka plátce daně povinen za období, za které byla vyplácena mzda, vystavit nejpozději do deseti dnů od podání žádosti doklad o souhrnných údajích uvedených ve mzdovém listě, které jsou rozhodné pro výpočet zdanitelné mzdy, daně a záloh. Kopii vystaveného dokladu plátce uschová.

Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatel vychází z předpokladu, že jeho právní postavení jako plátce daně je ve vztahu ke správci daně obdobné jako právní postavení poplatníka této daně. To je nepochybné z toho, že základní stížní námitkou je, že daň již byla uhrazena daňovým poplatníkem. Daňové předpisy však neponechávají na vůli plátce či poplatníka, který z nich daň, resp. zálohu na daň, odvede. Byly proto splněny podmínky

pro postup správce daně podle ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků k předepsání nesražené a nevybrané částky daně plátcí daně k přímému placení. Z ustanovení § 69 citovaného zákona ani z jiného ustanovení citovaného zákona nelze dovodit, že by správce daně mohl v situaci, kdy dospěje k závěru o tom, že plátce daně daň neodvedl, přihlížet k tomu, zda již tato daň v mezidobí byla uhrazena poplatníkem. Pokud by tomu tak mělo být, došlo by v konečném důsledku k popření samotného smyslu pozitivní úpravy právního postavení plátce daně a odvodu daně z příjmů ze závislé činnosti plátcem daně realizovaného, neboť by bylo ponecháno zcela na vůli plátce daně, zda své zákonné povinnosti splní či zda příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky vyplatí i spolu s neodvedenou daní daňovému poplatníkovi a ponechá na něm, zda tuto daň řádně odvede.

V kasační stížnosti je namítáno, že dochází k nepřipustnému dvojímu zdanění v situaci, kdy je předepsána plátcí daně daň podle § 69 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel však odhlíží jednak od toho, jakým způsobem je placení daně z příjmů v případě, kdy jde o příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, právními předpisy upraveno, a jednak od toho, zda sám porušil své povinnosti vyplývající ze zákona či nikoli, a konečně i od toho, zda se jím uplatněné námitky v kasační stížnosti vztahují k jeho právnímu postavení plátce daně, či zda spíše nejde o případné námitky poplatníků daně, kteří daň rovněž podle tvrzení stěžovatele měli odvést.

Jestliže stěžovatel uvedl, že chce v zásadě poukázat na to, že právní názor soudu na možnost vrácení duplicitně vybrané daně přímo fyzickým osobám, které splnily daňovou povinnost, není procesně možný a není možné fakticky zabránit dvojímu zdanění, je třeba konstatovat, že předmětem daňového řízení, které bylo městským soudem přezkoumáno, nebylo to, zda a jakým způsobem se případně tyto osoby domáhaly vrácení jimi odvedené daně z příjmů s odůvodněním, že měla být uhrazena plátcem daně a nikoli poplatníky. Správní orgány ani nemohly přihlížet k tomu, zda tyto osoby vyvinuly nějakou procesní aktivitu k vymození jimi odvedené daně zpět a městský soud vázán předmětem daňového rozhodnutí a předchozího daňového řízení, tyto okolnosti ani nemohl podrobit soudnímu přezkumu. Tím méně mohly tyto okolnosti ovlivnit výsledek soudního přezkumu řízení o předepsání daně plátcí daně podle ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků. Pokud městský soud v závěru svého rozsudku obdobně na tuto skutečnost odkázal, učinil tak zcela obecně a nad rámec odůvodnění svého rozhodnutí. Nelze proto jen s poukazem na tuto skutečnost dovozovat nezákonnost napadeného rozsudku, nadto za situace, kdy není ani tvrzeno, že by uvedené osoby takto postupovaly s neúspěšným výsledkem. Nelze navíc předjímat případný postup správce daně v samostatném daňovém řízení, ve kterém by se poplatníci vrácení daně domáhali.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že není procesně možné zabránit fakticky dvojímu zdanění téhož příjmu, je třeba poukázat na to, že to byl především stěžovatel, kdo nesplnil své zákonné povinnosti, a proto bylo postupováno v souladu s ustanovením § 69 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by tak učinil, daň srazil, odvedl a daňovým poplatníkům poukázal příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky až poté, kdy z nich byla daň z příjmů sražena, mohli by poplatníci daně v případě, že jsou povinni podat daňové přiznání, vykázat tyto příjmy s tím, že bude provedeno zaúčtování již plátcem odvedené daně na tyto příjmy. Je proto třeba znovu konstatovat, že za takové situace nelze správním orgánům vytýkat, že trvají na splnění právních povinností daňového subjektu, kterému je zákon ukládá.

Stěžovatel v kasační stížnosti, stejně jako v řízení o žalobě, poukazoval na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02. Městský soud se jím ve svém rozsudku podrobně

zabýval a zdůvodnil, z jakého důvodu má zato, že uvedený nález není v rozporu s jeho právními názory. Citovaný nález se týká problematiky, která sice s projednávanou věcí úzce souvisí, ale současně existují podstatné odlišnosti mezi skutkovým stavem, který podrobil přezkoumání Ústavní soud, a skutkovým stavem v této věci. Zásadní je, že stěžovatelem v řízení před Ústavním soudem byl poplatník, který se neúspěšně domáhal, aby mu správce daně za situace, kdy bylo postupováno vůči plátcí daně v souladu s ustanovením § 69 zákona o správě daní a poplatků, vrátil jím rovněž odvedenou daň. Východiskem pro úvahu Ústavního soudu tak byla situace, kdy daňová povinnost byla realizována právními předpisy předpokládaným způsobem, avšak došlo rovněž k úhradě daně přímo daňovým poplatníkem. V souzené věci je situace odlišná. Stěžovatelem v řízení o kasační stížnosti není daňový poplatník, který odvedl daň i z příjmu, ze kterého měl daň srazit plátcé daně, ale plátcé daně, který nesplnil své povinnosti stanovené právními předpisy, neprovedl srážku daně ze závislé činnosti a funkčních požitků a neodvedl ji správci daně. Skutečnost, že vůči plátcí daně bylo postupováno podle ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků, nebyla v řízení o ústavní stížnosti napadána. Ústavní soud z této skutečnosti rovněž vycházel, nijak tento výchozí předpoklad nezpochybnil a zaměřil se na to, zda je za takové situace ústavně konformní, aby nebyla identická daň zaplacená poplatníkem tomuto poplatníkovi k jeho žádosti vrácena. Lze proto konstatovat, že právní názor, vyjádřený v citovaném nálezu Ústavním soudem není v rozporu se závěry městského soudu.

Je třeba znovu zdůraznit, že daňové zákony nekonstituují možnost dvojího zdanění stejného příjmu, jak uvádí stěžovatel v kasační stížnosti. Naopak, přesně upravují postup, jakým má být v případech, kdy jde o příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, daň hrazena. V daném případě to byl stěžovatel, kdo své zákonné povinnosti nesplnil. Skutečnost, že plátcé daně daň z příjmů zákonným způsobem nesrazil, ostatně stěžovatel v soudním řízení nečinil spornou. To, že správní orgány v daňových řízeních dbají na to, aby daňové subjekty plnily své povinnosti stanovené jim právními předpisy, nelze interpretovat jako zatěžování daňových subjektů, jak namítal stěžovatel v kasační stížnosti. Předepsání daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků nebylo správními orgány, a ani městským soudem, chápáno jako speciální daňová povinnost, ale jako právními předpisy stanovený postup, jakým, a pouze tímto, je třeba úhradu této daně realizovat. Nelze proto paušálně tvrdit, že cíle daňového řízení bylo dosaženo za situace, kdy totožná daň měla být jiným daňovým subjektem uhrazena, a jen z tohoto důvodu na právními předpisy upravený postup odvodu daně v těchto případech rezignovat. Jak již bylo zmíněno, pokud by tomu tak mělo být, popíral by nutně takový přístup celou zákonnou úpravu upravující povinnosti plátce daně v případě odvodů na daň z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků včetně procesních důsledků nesplnění těchto povinností upravených v ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků, neboť by v konečném důsledku bylo ponecháno na vůli plátce daně a daňového poplatníka, který z nich a jakým způsobem daňovou povinnost splní.

Podle názoru stěžovatele je rovněž zřejmé, že finanční ředitelství nepředalo městskému soudu úplný správní spis, což dovozuje z tvrzení soudu o tom, že ve spise nejsou důkazní prostředky týkající se místních šetření u příslušných finančních úřadů. Městský soud však na str. 8 odůvodnění rozsudku konstatoval, že nepřihlížel k tvrzení finančního ředitelství ohledně výsledků místního šetření a místním šetřením, jak jej nepřesně označuje finanční ředitelství ve vyjádření k žalobě, jsou míněny úkony požádaných správců daně ohledně okolností, za nichž měly být daňové povinnosti splněny jednotlivými poplatníky. Tyto listiny správní spis obsahuje, a nic proto nenaspovídá tomu, že daňovými orgány byl městskému soudu předložen neúplný spisový materiál.

S poukazem na výše uvedené důvody proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly městským soudem posouzeny v souladu se zákonem, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví - li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 15. února 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu