



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně **FAXTEL, s. r. o.**, se sídlem Jaromíra Malého 2247, 397 01 Písek, zastoupené JUDr. Jiřím Mazalem, advokátem se sídlem Národní Svobody 26/181, 397 01 Písek, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, 371 87 České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2006, č. j. 6257/110/2006, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2007, č. j. 10 Ca 15/2007 - 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 30. 10. 2006 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem v Písku (dále jen „správce daně“) dne 21. 12. 2005, kterým byla žalobkyni předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 1999 ve výši 139 090 Kč. Důvodem byla skutečnost, že žalobkyně nesrazila a neodvedla zálohu na předmětnou daň svým jednatelům, Josefu Neradovi a Miloslavu Machovcovi, z částek, které jim vyplatila na základě jimi předložených faktur za práce vykonané na zakázkách žalobkyně.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích, který ji svým rozsudkem ze dne 14. 3. 2007 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti namítla žalobkyně nezákonnost rozsudku krajského soudu pro nesprávné posouzení právní otázky. Nejprve uvedla, že do konce roku 1992 koexistovaly vedle sebe dvě různé daně – daň z příjmu obyvatelstva a daň ze mzdy. Právě zde je

totiž třeba podle žalobkyně hledat kořeny nesprávného právního posouzení, neboť „daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků“ v podstatě (jako klasická opakující se daň, např. daň silniční, z nemovitostí apod.) neexistuje. Odkaz krajského soudu na § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, není přílehlavý, neboť žalobkyně – právnická osoba – není poplatnicí daně z příjmů fyzických osob. Taktéž dílčí závěr soudu, že daňová povinnost nevzniká v každém jednotlivém měsíci, ale lze ji přesně stanovit po uplynutí určitého období, je naprosto mylný a v rozporu s běžnou praxí i bez toho, že není „určité období“ *expressis verbis* definováno. Výklad pro věc rozhodného ustanovení § 38h odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pro rok 1999, musí být obdobný výkladu ustanovení § 38h odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pro rok 2007. Ba co víc, srážky záloh na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, jež měly být provedeny, byly v roce 1999 individualizovanějšími daňovými platbami než v roce 2007, kdy lhůta pro odvod všech srážek provedených v průběhu daného měsíce je totožná.

Podle žalobkyně nelze hovořit o nějakém zdaňovacím období. Srážky záloh na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků se pouze zúčtovávají za kalendářní rok a stejně dobře by bylo možno je zúčtovat za delší časové období či nezúčtovávat vůbec. A naopak zjistí-li správce daně, že zaměstnavatel neodvedl sražené zálohy na tuto daň např. za měsíc leden (tj. neodvedl-li tyto prostředky nejpozději v průběhu měsíce února – do pěti dnů od zúčtování každé jednotlivé mzdy v roce 1999 a do 20. února v roce 2007), je správce daně oprávněn mu tyto prostředky předepsat k přímému placení dnem následujícím, tedy i kdykoliv v průběhu údajného „zdaňovacího období“ (a ostatně se tak v praxi i běžně děje). Žalobkyně také odmítá, že by se jednalo o pouhé procesní pochybení. Při intenzivnější kontrole platební kázně některých problematických subjektů není v dnešní době neobvyklé, že správce daně vydá i několik platebních výměrů k přímému zaplacení v průběhu kalendářního roku, když jeho vlastní zdaňovací období k dani z příjmu začíná a končí měsícem květnem. Žalobkyně též odmítá, že by se jednalo o formální pochybení, když rozpis jednotlivých částek jí měl být znám, neboť vydání rozhodnutí jen s vyčíslenou souhrnnou daňovou povinností zákon nepřipouští.

Žalobkyně závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že není pravdou, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků v podstatě neexistuje. Správce daně, žalovaný ani krajský soud nikdy netvrdili, že by žalobkyně měla být poplatnicí této daně; v daňovém řízení vystupovala jako plátce této daně. Odkaz krajského soudu na § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. je na místě. Dále dle žalovaného není pravdou, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků nemá zdaňovací období. Je nepochybné, že zdaňovacím obdobím této daně je rok. Správce daně však může předepsat tuto daň platebním výměrem k přímému placení plátcí daně za období, za které plátce nesplnil zákonnou povinnost odvést daňovou částku správci daně. Konečně není pravdou ani to, že by zákon nepřipouštěl vydání rozhodnutí jen s vyčíslenou souhrnnou daňovou povinností. V podrobnostech pak žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě a navrhl kasační stížnost zamítnout.

Kasační stížnost není důvodná.

V kasační stížnosti (ani v předcházející žalobě) žalobkyně nenapadá skutkový stav: nezpochybňuje výši předepsané částky ani skutečnost, že zálohu na daň neodvedla řádně a včas.

Námítky žalobkyně jsou spíše formálního charakteru, přičemž jejich podstatou je názor žalobkyně, že platební výměr, jímž byla daň předepsána k přímému placení, obsahuje pouze souhrnnou částku této daně a nikoliv rozpis jednotlivých částek této daně (podle měsíců), což zákon nepřipouští.

S konstatováním žalobkyně, že do konce roku 1992 koexistovaly vedle sebe dvě různé daně – daň z příjmu obyvatelstva a daň ze mzdy, lze zcela jistě souhlasit; ovšem zdejšímu soudu není jasné, jak tato skutečnost souvisí s právě projednávaným případem, resp. v čem žalobkyně spatřuje kořeny neexistence daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Ustanovení § 3 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. (ve znění pro rok 1999) uvádí, že předmětem daně z příjmů fyzických osob jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky; v § 6 téhož zákona jsou pak tyto příjmy blíže definovány. Za předmět daně z příjmů jsou nicméně v § 3 označeny i všechny ostatní příjmy fyzické osoby (nejsou jimi jen příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky). Ustanovení § 38h pak upravuje specifický postup plátce daně (nikoliv poplatníka) právě v případě srážek záloh na daň z příjmů tam, kde předmětem daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (nikoliv ostatní příjmy). O existenci této daně tedy nemůže být pochyb, námítka žalobkyně proto nelze mít za podloženou.

S žalobkyní dále nelze souhlasit v tom, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků nemá zdaňovací období: tímto obdobím je kalendářní rok; odkaz krajského soudu na § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., je zcela na místě. Argumentuje-li žalobkyně tím, že není poplatníkem daně z příjmů fyzických osob, svědčí to o neporozumění odůvodnění krajského soudu v této věci. O žalobkyni nebylo v daňovém ani soudním řízení nikdy uvažováno jako o poplatníkovi daně z příjmů fyzických osob. Poplatníky v daném případě jsou jednatelé žalobkyně – Josef Neraď a Miloslav Machovec, kterým žalobkyně, na základě jimi předložených faktur za práce na zakázkách žalobkyně, vyplatila v průběhu roku 1999 peněžní částky. Tyto příjmy jednatelů jsou příjmy ze závislé činnosti, na něž je třeba aplikovat § 5 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. Žalobkyně je naopak v daném případě plátcem této daně (§ 6 odst. 3 daňového řádu), s čímž jsou spojeny povinnosti obsažené v § 38h zákona č. 586/1992 Sb. a v § 69 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Jako plátce je žalobkyně povinna respektovat ustanovení zákona č. 586/1992 Sb. stanovící zdaňovacím obdobím předmětné daně kalendářní rok; současně je povinna odvádět (měsíčně) příslušné zálohy na tuto daň. Povinnost odvádět měsíčně zálohu na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků však neznamená, že předmětná daň vzniká v každém měsíci. Krajský soud zcela správně konstatoval, že daňovou povinnost lze přesně stanovit až uplynutím určitého období (tedy zde kalendářního roku).

Odlišnou otázkou je, zda správce daně může v případě, že záloha na daň nebyla sražena a odvedena včas či ve správné výši, předepsat daň k přímému placení v průběhu zdaňovacího období (každou zálohu zvlášť), nebo zda tak může učinit najednou souhrnně, např. po skončení zdaňovacího období.

Jak již ve svém rozsudku uvedl krajský soud, vybírání daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se dále řídí zvláštní procesní úpravou, obsaženou v § 69 daňového řádu. Jedná se o stav, kdy plátce daně má povinnost daň srazit a odvést. Podle § 69 odst. 1 daňového řádu daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl plátce 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. 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 (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 59/2005 - 45).

Okamžikem, kdy správce daně může plátcí daně předepsat daňovou povinnost z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků k přímému placení, je situace, kdy správce daně zjistí nedostatky v postupu plátce daně. Nelze souhlasit s žalobkyní, že by správce daně musel daň předepsat k přímému placení ihned den následující po uplynutí lhůty dle § 38 odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb. Naopak z dikce § 69 odst. 1 vyplývá, že k předepsání daně může dojít teprve poté, kdy se do sféry správce daně dostane informace o nesražení a neodvedení příslušné zálohy na daň.

Takovou informací bude zpravidla vyúčtování daně, které mají podle § 69 odst. 2 daňového řádu povinnost podat plátcí daně vždy po uplynutí kalendářního roku nebo po ukončení činnosti, která je předmětem zdanění. Současně totiž podle třetího odstavce téhož ustanovení má správce daně povinnost přezkoušet údaje ve vyúčtování daně porovnáním s údaji ve vlastní evidenci daňových povinností a jejich úhrad, případné rozdíly vyčíslit, ve spolupráci s plátcem daně tyto rozdíly vysvětlit a odstranit je. Zjistí-li tedy správce daně na základě vyúčtování daně, že zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků nebyly v průběhu kalendářního roku (zde i zdaňovacího období) sraženy a odvedeny v souladu se zákonem, má právo předepsat daň k přímému placení, a to bezpochyby i souhrnně za celý kalendářní rok.

V projednávaném případě zjistil správce daně nesrovnalosti v postupu plátce (žalobkyně) při srážení a odvádění záloh na daň z příjmů jednatelů žalobkyně v roce 1999 v průběhu daňové kontroly. Dne 12. 1. 2005 se uskutečnilo ústní jednání, na němž správce daně seznámil žalobkyni se svými zjištěními a žalobkyně poskytla vysvětlení. Následně ve zprávě o daňové kontrole projednané dne 13. 12. 2005 správce daně uvedl svá kontrolní zjištění, porušení právních předpisů a vypočetl podle § 69 odst. 1 poslední věta (tzv. „brutací“) daňovou povinnost žalobkyně, kterou ji následně dne 21. 12. 2005 předepsal platebním výměrem k přímému placení. Zjistil-li tedy správce daně, že k porušení § 69 odst. 1 daňového řádu a § 38h zákona č. 586/1992 Sb. docházelo v průběhu roku 1999, byl oprávněn předepsat daň k přímému placení za celé toto období.

Předepsání daně k přímému placení ve smyslu § 69 odst. 1 daňového řádu souhrnně za celé zdaňovací období pak není v rozporu ani s náležitostmi daňového výměru. Krajský soud ve svém rozsudku správně a podrobně popsal náležitosti platebního výměru vydaného v této věci a konstatoval, že odpovídá požadavkům stanovenými v § 32 odst. 7 daňového řádu. Nejvyšší správní soud k tomu dodává, že citované ustanovení daňového řádu mimo jiné stanoví, že platební výměr musí obsahovat částku peněžitého plnění. Bližší podmínky uvedení této částky stanoveny nejsou, avšak v daném případě lze konstatovat, že uvedení jediné souhrnné částky je postačující pro srozumitelnost platebního výměru, pokud současně tento výměr odkazuje na zprávu o daňové kontrole (jež byla s žalobkyní řádně projednána a jež jí byla

předána), ve které je rozpis jednotlivých částek přehledně uveden a odůvodněn. Požadavek na rozpis daňové povinnosti (jednotlivých záloh) podle měsíců v daňovém výměru nelze z daňového řádu vyčíst.

Dalšími námitkami žalobkyně, že výklad § 38h odst. 10 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pro rok 1999, musí být obdobný výkladu § 38h odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pro rok 2007, a že srážky záloh na daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, jež měly být provedeny, byly v roce 1999 individualizovanějšími daňovými platbami než v roce 2007, se Nejvyšší správní soud nezabýval. Tyto námitky žalobkyně neuvedla v žalobě; krajský soud se proto jimi ve svém rozsudku nemohl zabývat a chybí tak podklad k přezkumu kasačního soudu, což ve svém důsledku znamená nepřipustnost takových námitek (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 9. ledna 2008

JUDr. Marie
Žiškova
předsedkyně senátu