



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 **E. Z.**, zastoupené JUDr. Jaroslavem Savkem, advokátem se sídlem Dlouhá 31/63, 415 01 Teplice, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2006, č. j. 16399/06-1100, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, č. j. 15 Ca 265/2006 - 46,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 5. 2008, č. j. 15 Ca 265/2006 - 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 5. 10. 2006 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru vydanému dne 2. 11. 2005 Finančním úřadem v Teplicích (dále jen „správce daně“), jímž byla žalobkyni vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 10 245 Kč. V odůvodnění uvedl, že žalobkyně podala v roce 2005 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2003, v němž vykázala přeplatek. K výzvě správce daně žalobkyně doložila výši zdanitelných příjmů a uplatněné nezdánitelné části základu daně; výše sražených záloh však prokázána nebyla. Podle názoru žalovaného je odpovědným za srážku zálohy plátce daně (zaměstnavatel); nicméně v případě, kdy poplatník (zaměstnanec) podal daňové přiznání, je tento povinen postupovat podle § 38g odst. 3 zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s tím, že tam uvedené skutečnosti musí v souladu s § 31 odst. 9 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), prokázat. V průběhu důkazního řízení pak bylo ověřeno sražení zálohy pouze ve výši 4275 Kč

(nikoliv 12 825 Kč, jak uvedla žalobkyně v daňovém přiznání), a proto je možné pouze tuto částku považovat za prokázanou zálohu na daň z příjmů fyzických osob, kterou je možné započítat na vyměřenou daň: žalobkyni tak nevznikl nárok na přeplatek, o který žádala v daňovém přiznání. Tato skutečnost však nemá vliv na výrok platebního výměru, v němž byl žalobkyni stanoven základ daně a daň ve stejné výši, která byla žalobkyní vypočtena v podaném daňovém přiznání.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji svým rozsudkem ze dne 21. 5. 2008 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně uvedla, že platební výměr správce daně je neplatný pro nedostatek základních náležitostí rozhodnutí, když v něm nejsou uvedena ustanovení hmotněprávního předpisu, dle kterého správce daně rozhodoval. Žalobkyně se k tomu odvolává na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02 a ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99.

Dále žalobkyně namítla, že pokud správce daně zjistil, že daňová povinnost nebyla plátcem, daně splněna (nebyly odvedeny zálohy na daň), měla být uložena plátcovi a vymáhána přímo na něm. Zde je však daňová povinnost uložena poplatníkovi a vymáhána na poplatníkovi, aniž by bylo uvedeno ustanovení právního předpisu, který to umožňuje. Plátce žalobkyni srazil zálohu na daň z příjmů, avšak neodvedl ji správci daně; správce daně však daň vyměřil k zaplacení žalobkyni a ta ji tedy musela zaplatit dvakrát. Žalobkyně odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02 a ze dne 19. 8. 2004, sp. zn. I. ÚS 621/02, a rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 59/2005 a tvrdí, že správce daně, žalovaný i soud přenesli svým postupem daňovou povinnost, ač to § 45 daňového řádu nedovoluje.

Žalobkyně také namítala, že žalovaný zamítl odvolání přesto, že až v odvolacím řízení zjistil, že částka daně vyměřená napadeným platebním výměrem má být nižší o 4275 Kč. Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že tato skutečnost nemá vliv na výrok platebního výměru. Podle žalobkyně má být platebním výměrem určena správná výše daně, kterou je povinen daňový subjekt zaplatit; žalovaný tím, že ponechal vyměřenou částku 10 245 Kč bez ohledu na prokazatelně zaplacené zálohy, potvrdil nezákonné rozhodnutí správce daně. V této souvislosti žalobkyně nesouhlasí rovněž s názorem krajského soudu, že k výši sražených záloh je správce daně povinen přihlížet až v řízení inkasním. Platební výměr totiž obsahuje odůvodnění, že žalobkyně nedoložila na výzvu zaplacené zálohy, a proto správce daně tuto částku neuznává jako platbu. Pokud by tedy žalobkyně výši zaplacených záloh dokázala, pak by ji správce daně uznal již v platebním výměru. K tomu by však žalobkyně potřebovala součinnost zaměstnavatele nebo správce daně; žalobkyně sama může částečně dokázat sražení záloh (výplatními páskami); nikoliv však to, že je zaměstnavatel skutečně odvedl správci daně (dovozuje to nicméně z informativního osobního listu). Daňový řád ani zákon o daních z příjmů ostatně žalobkyni v této věci nedává žádná práva vůči zaměstnavateli či správci daně.

Podle žalobkyně soud dospěl k názoru, že žalobkyně neměla povinnost daňové přiznání podat, aniž by zkoumal splnění podmínky dle § 38g odst. 2 zákona o daních z příjmů - tj. zda žalobkyně podepsala prohlášení podle § 38k téhož zákona. Význam podpisu tohoto prohlášení spatřuje žalobkyně v tom, že zaměstnavatel (plátce) je pak povinen provést vyúčtování zaplacených záloh. Jelikož tuto povinnost zaměstnavatel v případě žalobkyně neprovedl, bylo

jedinou možností, jak dosáhnout zúčtování zaplacených záloh, podání daňového přiznání žalobkyní. Žalobkyně dále namítla, že správce daně nepostupuje podle § 59 daňového řádu, jak tvrdil na jednání před krajským soudem, což lze dokázat úředním záznamem ze dne 1. 10. 2007, kdy platbu uskutečněnou advokátem žalobkyně z účtu advokáta převedl správce daně na osobní daňový účet advokáta jen proto, že banka vyznačila chybně variabilní symbol; ani žalobkyni, ani advokáta o tomto postupu nevyrozuměl.

Závěrem žalobkyně zdůraznila, že postupem správce daně, žalovaného a soudu došlo k porušení ustanovení daňového řádu a jejích ústavně zaručených práv, a navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření, ztotožnil se s názorem krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je důvodná.

V první námitce žalobkyně namítá neplatnost vydaného platebního výměru pro chybějící náležitost ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu; konkrétně nejsou podle žalobkyně ve výroku platebního výměru uvedena ustanovení hmotněprávního předpisu, podle nichž správce daně rozhodoval. Tuto námitku nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou. Výkladem této problematiky se Nejvyšší správní soud zabýval ve svém rozsudku ze dne 18. 11. 2003, č. j. 2 Afs 12/2003 - 216, publikovaném pod č. 212/2004 Sb. NSS, kde vyšel z nálezu pléna Ústavního soudu ze dne 2. 2. 1999, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, publikovaném pod č. 300/1998 Sb. n. u. ÚS, na němž jsou založeny i žalobkyní citované nálezy Ústavního soudu k tomuto kasačnímu bodu. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud především uvedl, že „*ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, výslovně nepožaduje, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení zákona, a stanoví toliko povinnost uvést právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno. Neuvedení konkrétního ustanovení proto není důvodem nicotnosti daňového rozhodnutí, a to ani s poukazem na § 32 odst. 7 téhož zákona. Přesto je nutno z důvodu naplnění požadavků jasnosti, srozumitelnosti a přezkoumatelnosti rozhodnutí finančních orgánů zpravidla vyžadovat, aby ve výroku rozhodnutí bylo uvedeno konkrétní ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto.*“ Na uvedení konkrétního ustanovení použitého právního předpisu tak bude nutno trvat v případech, kdy by bez tohoto konkrétního ustanovení (paragrafu, odstavce) ztrácel platební výměr na srozumitelnosti či jasnosti, resp. kdy by jeho adresát nemohl jednoznačně dovodit jaká daňová povinnost je mu ukládána. V tom je třeba poopravit rozhodnutí krajského soudu, které zjevně staví na tom, že neuvedení konkrétního ustanovení právního předpisu v platebním výměru nemůže mít nikdy za následek neplatnost rozhodnutí. V právě projednávané věci je ve výroku zmíněno, že správce daně postupuje podle zákona o daních z příjmu a podle § 46 odst. 4 daňového řádu. Je zde tedy uvedeno konkrétní ustanovení procesního předpisu (Nejvyšší správní soud nesdílí přesvědčení žalobkyně, že toto ustanovení nelze na projednávaný případ použít - k tomu viz níže); u hmotněprávního předpisu nicméně uvedeno není. To však dle názoru kasačního soudu nemá vliv na srozumitelnost a jasnost platebního výměru, neboť je v něm jasně uvedeno, že je jím stanoven základ daně a vyměřena daň a ztráta z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003. Základ daně a daň jsou navíc v platebním výměru vyměřeny ve stejné výši, jak je žalobkyně uvedla v daňovém

přiznání, a rovněž z listin založených ve správním spisu nelze dovodit, že by žalobkyně nevěděla, jaké daňové řízení je s ní vedeno a jaká daňová povinnost je jí stanovována.

V další kasační námitce žalobkyně tvrdí, že daňová povinnost měla být uložena plátcí a vymáhána na něm. Pokud jde o adresáta platebního výměru, tj. toho, komu je daň vyměřována, pak jím v daném případě bezpochyby musela být žalobkyně (poplatník) a nikoliv její zaměstnavatel (plátce). Jak správně uvedl krajský soud, pokud má poplatník v daném zdaňovacím období pouze příjmy ze závislé činnosti a z funkčních požitků, nemá za splnění podmínek § 38g odst. 2 zákona o daních z příjmů povinnost podat daňové přiznání; pokud ho však přesto podá, musí mu být daň vyměřena, a to buď konkludentně ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu nebo platebním výměrem podle § 46 odst. 4 téhož zákona. Správce daně přitom nemůže uvést jako adresáta platebního výměru plátce, neboť se nejedná o daň z příjmů plátce, ale o daň z příjmů poplatníka; platební výměr znějící na plátce by bylo nutno shledat neplatným ve smyslu § 32 odst. 7 daňového řádu pro chybějící základní náležitost - přesné označení příjemce rozhodnutí. Námitka žalobkyně je tedy nedůvodná.

Pokud jde o názor žalobkyně, že v platebním výměru má být uvedena správná výše daně, kterou je povinen daňový subjekt zaplatit, včetně započtení sražených záloh, je rovněž mylný. Podle § 46 odst. 1 daňového řádu se platebním výměrem stanovuje základ daně a vyměřuje se daň: sražené zálohy přitom nemají jakýkoliv vliv ani na základ daně ani na její výši, a proto k nim správce daně nemůže při stanovení základu daně a daně přihlížet a zabývat se jimi. Krajský soud správně poznamenal, že k výši sražených záloh je správce daně povinen přihlížet až v řízení inkasním; při své úvaze tímto směrem však zůstal na půl cesty, když z tohoto pohledu blíže neprověřil odůvodnění žalovaného. Ten totiž ve svém rozhodnutí po rekapitulaci odvolání žalobkyně a skutečností vyplývajících ze správního spisu konstatoval, že odpovědným za srážku zálohy na daň je plátce (zaměstnavatel žalobkyně), nicméně pokud žalobkyně podala daňové přiznání, musí prokázat skutečnosti dle § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů, a to včetně výše zaplacených záloh, což žalobkyně neprokázala. Poté ještě uvedl, že v průběhu odvolacího řízení byla zjištěna srážka zálohy ve výši 4275 Kč, kterou je možno započítat na vyměřenou daň. Pokud je odvoláním napaden platební výměr, kterým byl stanoven základ daně a vyměřena daň, musí se rozhodnutí o takovém odvolání týkat skutečností rozhodných pro zákonnost předmětného platebního výměru. Žalovaný se však v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval toliko prokazováním zaplacených záloh na daň, které s předmětným platebním výměrem nemají nic společného. Tyto skutečnosti je třeba posuzovat až v řízení inkasním, a to ve vztahu k plátcí daně, nikoliv k poplatníkovi. (Ačkoliv poplatník tím, že podá daňové přiznání, je povinen prokazovat skutečnosti uvedené v § 31 odst. 9 daňového řádu, nelze po něm spravedlivě požadovat, aby prokazoval skutečnosti, které leží zcela mimo sféru jeho vlivu. Takovou skutečností je pak zejména to, zda plátce daně skutečně odvedl zálohy na daň, které poplatníkovi srazil). Jestliže se tedy žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí zabýval pouze otázkami, které nemají nic společného se stanovením základu daně a vyměřením daně žalobkyni, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, jelikož odůvodnění rozhodnutí je v rozporu s jeho výrokem. Krajský soud pak měl v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného zrušit: protože tak neučinil, je dán kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nelze si přitom nepovšimnout, že podobným nedostatkem trpí i samotný platební výměr, když v něm jako odůvodnění stanoveného základu daně a vyměřené daně je uvedeno, že žalobkyně nedoložila zaplacené zálohy, a proto správce daně neuznává tuto částku jako platbu.

Závěrem - bez vlivu na věc samotnou - je snad vhodné učinit poznámku k placení, resp. vymáhání daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků, kde hraje zásadní roli plátce a nikoliv poplatník. Na plátce lze totiž v této souvislosti nahlížet jako na zprostředkovatele platby daně, resp. platební místo - daň neodvádí správci daně přímo poplatník, ale právě plátce formou záloh, a to pod vlastní majetkovou odpovědností (§ 6 odst. 3 daňového řádu). Rozdílný vztah poplatníka (adresáta daňové povinnosti) a plátce (toho, kdo je povinen platit zálohu na daňovou povinnost) ke správci daně pak má ten důsledek, že daň sice musí být vyměřena poplatníkovi (podá-li daňové přiznání), avšak byly-li mu sraženy plátcem zálohy na daň, nemůže být tato na něm vymáhána (a to ani na základě předmětného platebního výměru). Pokud správce daně zjistí, že na vyměřenou daň nebyly plátcem řádně a včas uhrazeny zálohy, ač byly poplatníkovi plátcem sraženy, nemůže se domáhat nedoplatku na poplatníkovi, neboť by porušil zákaz dvojího zdanění. V takovém případě musí postupovat podle § 69 odst. 1 věta druhá daňového řádu a předepsat sražené ale neodvedené zálohy plátcovi daně k přímému placení. Jestliže ze soudního spisu vyplývá, že správce daně nejen že daňový nedoplatek nevymáhal na plátcovi, ale dokonce požadoval jeho uhrazení po žalobkyni, která jej dle všeho skutečně uhradila, dopustil se hrubého porušení základních zásad daňového řízení a ústavně zaručeného práva žalobkyně na vlastnictví (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod). Po zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem je tudíž povinností žalovaného a správce daně se podobných excesů vyvarovat.

Nejvyšší správní soud se nezabýval tím, zda žalobkyně podepsala či nepodepsala prohlášení podle § 38k zákona o daních z příjmů, ani tím, zda žalovaný postupuje podle § 59 daňového řádu, neboť tyto námitky nebyly obsaženy v žalobě a jsou tak ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasačním řízení nepřipustné.

S ohledem na výše uvedené závěry zrušil Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 27. srpna 2008

JUDr. Marie
Žiškova
předsedkyně senátu