



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **STROJÍRNA OSLAVANY, spol. s r. o.**, se sídlem Oslavany, Padochovská 530/31, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 3. 4. 2019, č. j. 31 Af 73/2017-62,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e 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 :

[1] Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 3. 9. 2015 daňovou kontrolu zaměřenou (mimo jiné) na daň z příjmů fyzických osob a z funkčních požitků za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014. Při této kontrole (mimo jiné) zjistil, že žalobkyně poskytla svému zaměstnanci Z. S. za období let 2012 a 2013 a za měsíce leden a únor roku 2014 daňové zvýhodnění na vyživované nezletilé dítě, na které však tento poplatník daňové zvýhodnění v prohlášení k dani neuplatnil, a které v rozhodném období s daným poplatníkem nežilo ve společné domácnosti. Dále zjistil, že žalobkyně svému zaměstnanci L. V. za měsíce duben až srpen 2013 a za měsíc leden 2014 poskytla daňové zvýhodnění na vyživované zletilé dítě soustavně se připravující na budoucí povolání, které však v rozhodné době mělo ukončené studium. Rovněž zjistil, že zaměstnanec žalobkyně J. B. chybně prokázal údaje od předchozího zaměstnavatele

o sražených zálohách na daň za období měsíců leden až září 2013, v důsledku čehož mu žalobkyně vrátila přeplatek na dani o 8 220 Kč vyšší, než mu skutečně náležel. Konečně zjistil, že žalobkyně svému zaměstnanci I. Š. vyplatila příspěvek na dovolenou ve výši 20 000 Kč, který nezahrnula mezi příjmy ze závislé činnosti a neodvedla z něj daň.

[2] Správce daně žalobkyni (mimo jiné) na základě těchto zjištění za uvedená zdaňovací období třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 12. 9. 2016, č. j. 3855089/16/3012-5125-705525, č. j. 3857463/16/ 3012-51525-705525, a č. j. 3858196/16/3012-51525-705525, podle § 235 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) dodatečně stanovil k přímé úhradě daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 18 430 Kč, 19 003 Kč, respektive 11 571 Kč, a související penále. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl třemi rozhodnutími ze dne 7. 6. 2017, č. j. 25760/17/5200-10421-7110701, č. j. 25764/17/5200-10421-711070, a č. j. 25775/17/5200-10421-711070, a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Brně, který ji neshledal důvodnou a zamítl ji.

[4] Krajský soud vymezil, že předmětem sporu je, zda má být daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti doměřována jejímu plátcí (zaměstnavateli), anebo poplatníkovi (zaměstnanci). Dospěl přitom k závěru, že daňové orgány postupovaly správně, pokud spornou daň předepsaly podle § 235 daňového řádu k přímé úhradě jejímu plátcí, tedy žalobkyni. Uvedené ustanovení dle krajského soudu dopadá na případy, kdy je daň povinen srazit a odvést plátce daně. Právě takovou daní je daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti, kterou je povinen srážet a odvádět zaměstnavatel. Dané ustanovení upravuje i případ, kdy byla sražena a odvedena daň nižší, než měla být; stanoví, že v takovém případě je rozdíl předepsán k přímé úhradě jejímu plátcí. Náhled žalobkyně, že daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti tomuto režimu nepodléhá, je mylný.

[5] Krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobkyně, že jí daň z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti nemůže být doměřena proto, že není fyzickou osobou. Nepřisvědčil rovněž jejímu tvrzení, že rozhodnutí žalovaného, respektive dodatečné platební výměry, neobsahují odkaz na žádné hmotněprávní ustanovení, které by stanovilo daňovou povinnost plátce daně (zaměstnavatele) k dani z příjmu fyzických osob, respektive že žádné takové hmotněprávní ustanovení nalézt ani nelze. Uvedl, že nikoli každá daň musí být doměřována pouze jejímu poplatníkovi. Příkladem situace, kdy tomu tak není, je právě ustanovení § 235 daňového řádu, které výslovně upravuje postup spočívající v předepsání daně k přímé úhradě jejímu plátcí. Plátcí daně není daň předepisována k úhradě proto, že by nesl samotnou daňovou povinnost, nýbrž proto, že je zodpovědný za to, že bude sražena a odvedena. Tuto odpovědnost plátce daně upravuje obecně ustanovení § 233 daňového řádu a konkrétně ustanovení § 38g a násl. zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (zákon o daních z příjmů).

[6] Dále krajský soud odmítl žalobní argumentaci, dle které by právní úprava umožňovala, aby si správce daně vybral, zda zdaní poplatníka, anebo plátce daně. Uvedl, že základní postup pro doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti upravuje ustanovení § 235 daňového řádu. Výjimku z tohoto postupu upravuje § 38i odst. 5 písm. b)

pokračování

zákona o daních z příjmů. Jelikož je však tato výjimka účinná až od 1. 1. 2014, lze podle ní postupovat, a tedy doměřit daň poplatníkovi, teprve pokud jde o daň za zdaňovací období roku 2014. Žalobkyně se podle krajského soudu mylí, má-li za to, že by ustanovení § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů potvrzovalo její náhled o nemožnosti doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti plátcí daně. Dané ustanovení je pouze výjimkou ze základního pravidla. Jeho smyslem je poskytnout postup k nápravě tomu plátcí daně, který sám zjistí, že poplatník zavinil vznik daňového nedoplatku. Jde o dobrodíní pro toho plátce daně, který činí aktivní kroky k nápravě zjištěných nesrovnalostí. O aktivních krocích přitom dle krajského soudu nelze hovořit tehdy, zjistí-li nesrovnalosti správce daně při daňové kontrole.

[7] Krajský soud tudíž dospěl k závěru, že správce daně postupoval správně, pokud po zjištění, že žalobkyně v případě čtyř zaměstnanců srazila a odvedla nižší částky daně, než měla, rozdíl předeplal k přímé úhradě jí. Na správnost tohoto postupu podle krajského soudu nemělo vliv, že zda byla předmětem úhrady daň z příjmu fyzických osob – zaměstnanců, kteří podle žalobkyně byli těmi, kdo sražení a odvedení daně v nesprávné výši zavinili.

[8] Dále krajský soud neshledal důvodnou argumentaci, že ve výrocích dodatečných platebních výměrů nejsou uvedena aplikovaná právní ustanovení. Uvedl, že k této otázce již existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, dle které je rozhodné, že správce daně všechna relevantní ustanovení právních předpisů, o které opřel svůj závěr, uvedl ve zprávě o daňové kontrole.

[9] Krajský soud rovněž vysvětlil, že právní úprava obsahuje nástroje, jimiž se může plátcé daně domáhat svých práv po poplatníkovi – zaměstnanci, který poskytnutím nesprávných informací zavinil, že jeho zaměstnavateli byla stanovena daň k přímé úhradě. Zaplacení daně jejím plátcem (zaměstnavatelem) má totiž za následek bezdůvodné obohacení poplatníka (zaměstnance, případně bývalého zaměstnance), které je upraveno soukromoprávními předpisy. Současně nepřisvědčil argumentaci žalobkyně, že by uplynutím lhůty pro stanovení daně uplynula také lhůta pro „*civilní vymáhání pohledávek*“. Bezdůvodné obohacení poplatníka dle krajského soudu vzniká teprve zaplacením daně jejím plátcem, přičemž právo na vydání bezdůvodného obohacení se podle § 638 občanského zákoníku promlčuje ve lhůtě 10 let, respektive 15 let, bylo-li bezdůvodné obohacení nabyto úmyslně.

[10] Námitce o uplynutí prekluzivní lhůty ke stanovení daně krajský soud rovněž nepřisvědčil. Neshledal totiž důvodnou argumentaci, že by vliv na běh této lhůty mělo pouze zahájení daňové kontroly s poplatníky. Uvedl, že je-li podle § 235 daňového řádu sporná daň předepisována k úhradě jejímu plátcí, postupoval správce daně správně, pokud daňovou kontrolu provedl právě u něho, tedy u žalobkyně. Zahájením daňové kontroly proto dle krajského soudu počala běžet nová lhůta ke stanovení daně, přičemž platební výměry byly vydány před jejím uplynutím.

[11] Konečně krajský soud uvedl, že se nemohl zabývat námitkami, které žalobkyně uplatnila poprvé až při ústním jednání. Tedy námitkou, že správce daně měl žalobkyni před zahájením daňové kontroly vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání a námitkou, že součástí daňového spisu není pověření úřední osoby. Nepřisvědčil přitom

žalobkyni, že dané námitky pouze rozvádějí včasnou námitku o uplynutí lhůty ke stanovení daně; dospěl k závěru, že se jedná o námitky nové. Uvedl, že povinnost soudu přihlížet k uplynutí prekluzivní lhůty z úřední povinnosti není s ohledem na dispoziční zásadu bezbřehá. Soud proto není povinen z úřední povinnosti vyhledávat hypotetické nedostatky v postupu správních orgánů, které by mohly mít vliv na běh lhůty ke stanovení daně.

[12] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost dovolávající se důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Namítá, že napadený rozsudek dílem postrádá argumentaci a dílem je v něm obsažená argumentace „*v rovině pocitů, nikoliv výkladu práva*“. Podle stěžovatelky krajský soud „*nevyložil platné právo ani podle obvyklých výkladových pravidel, ani po rozumu*“.

[14] Stěžovatelka konkrétně nesouhlasí s tím, jak krajský soud vyložil ustanovení § 235 daňového řádu, potažmo nesouhlasí s jeho aplikací v nynější věci. Trvá na svém náhledu, že úhradu vzniklého daňového rozdílu nelze požadovat po ní, jakožto zaměstnavateli, nýbrž že správce daně měl zjištěný rozdíl doměřit poplatníkům, tedy jejím (bývalým) zaměstnancům.

[15] Podle stěžovatelky lze postupovat podle § 235 daňového řádu, tedy stanovit daň k úhradě zaměstnavateli, pouze v případě, že mu zaměstnanec sdělil správné informace, zaměstnavatel mu na jejich základě správně srazil odpovídající částku daně, ale následně ji neodvedl státu. Tak tomu však v posuzované věci nebylo. V nynější věci leží dle stěžovatelky ve všech zjištěných případech vina více či méně na zaměstnancích. Za podstatné současně stěžovatelka považuje, že se v posuzované věci nejedná o „*delikt v rovině platební, nýbrž v rovině vyměřovací*“ a že se tak nejedná o „*delikt zaměstnavatele, ale zaměstnance*“. Tento zásadní rozdíl krajskému soudu buď unikl, anebo se mu vědomě vyhnul, neboť právní úpravu považoval „*za snesitelnou*“ a nepovažoval ji za protiústavní. Podle stěžovatelky však taková je. Stát se podle ní zříká své odpovědnosti a přenáší ji na jiné.

[16] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud pojímá nesprávně spojení „*srazit a odvést*“ a pojem „*vyúčtování*“ v § 235 daňového řádu. Uvádí, že pojem „*sražená*“ [daň] je definován v § 233 daňového řádu. K tomu dále uvádí, že i podle důvodové zprávy k daňovému řádu, z níž cituje, je plátce daně prostředníkem mezi poplatníkem a správcem daně. Současně poukazuje na to, že důvodová zpráva k daňovému řádu v kontextu platebních povinností důsledně užívá ve vztahu k plátcí daně spojení „*své povinnosti*“. V návaznosti na uvedené, stěžovatelka dovozuje, že pokud je částka daně z příjmů fyzických osob spočítána nesprávně, plátce daně se ničeho nedopustí, ani není důvod mu doměřovat daň, pokud nesprávně vypočtenou částku daně „*řádně a včas*“ srazí a odvede. V posuzované věci jde o to, že stěžovatelka obdržela nesprávné informace (podklady) od svých zaměstnanců, jejichž správnost, na rozdíl od správce daně, neměla možnost zkontrolovat. V důsledku toho jí byla stanovena nikoliv daň, kterou srazila, avšak nedovedla, nýbrž daň, kterou ani nesrazila, neboť tak ani učinit nemohla.

[17] Stěžovatelka dále trvá na své žalobní námitce, že nelze nalézt žádné hmotněprávní ustanovení, které by umožňovalo, aby byla daň poplatníka stanovena plátcí. Správce daně

pokračování

proto podle stěžovatelky postupoval v rozporu s Ústavou ČR a Listinou základních práv a svobod, neboť podle nich lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Ustanovení § 235 daňového řádu je podle stěžovatelky toliko ustanovení procesní, které upravuje, jak má být postupováno v situaci, kdy plátce daně srazil a odvedl částku daně v jiné výši, než v jaké byla vyúčtována. Stěžovatelka daň srazila a odvedla právě v té výši, která byla vyúčtována.

[18] Chybný je podle stěžovatelky dále závěr krajského soudu, že může doměřené částky daně vymáhat po svých zaměstnancích soukromoprávní cestou. Takový postup je podle stěžovatelky nereálný a přenáší odpovědnost na zaměstnavatele, který má peníze a nemůže se bránit.

[19] Stěžovatelka také namítá, že mělo být použito ustanovení § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů. Uvádí, že podle krajského soudu lze toto ustanovení aplikovat tehdy, pokud sám „poplatník“ (správně plátce daně – pozn. NSS) zjistí existenci dlužné částky daně. Právě to se podle stěžovatelky v nynější věci stalo. Stěžovatelka s odkazem na protokol o ústním jednání ze dne 21. 7. 2016, uvádí, že na témže jednání, na němž se od správce daně dozvěděla o chybách, je správci daně oznámila.

[20] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud převzal chybný náhled správce daně, dle kterého ustanovení § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů má hmotněprávní charakter. Jde o ustanovení procesní, a proto bylo v posuzované věci aplikovatelné, neboť bylo v rozhodné době platné a účinné. Stěžovatelka současně namítá, že žalobou napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, jelikož se v nich žalovaný otázkou časové použitelnosti ustanovení § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů nezabýval. Zástupkyně žalovaného teprve při jednání před krajským soudem „matně“ odkázala na přechodná ustanovení. Podle stěžovatelky jsou však dané otázky beztak lhotečné, neboť i před účinností ustanovení § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů platilo, že daňové přiznání je povinen podat ten, koho k tomu správce daně ve smyslu § 135 odst. 1 daňového řádu vyzve.

[21] Stěžovatelka dále namítá, že marně uplynula lhůta ke stanovení daně. Uvádí, že správce daně neučinil žádný úkon, který by vedl k prodloužení této lhůty. Za takový úkon nelze považovat zahájení daňové kontroly. Vzhledem k tomu, že předmětem sporu je daň z příjmů fyzických osob, vedlo by k prodloužení lhůty ke stanovení této daně pouze zahájení daňové kontroly s příslušnými fyzickými osobami (zaměstnanci).

[22] Současně stěžovatelka namítá, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná, jelikož neobsahují žádnou úvahu o běhu prekluzivních lhůt. Má za to, že taková úvaha by v nich měla být obsažena automaticky s ohledem na to, že časový rozdíl mezi zdaňovacím obdobím roku 2012 a datem přijetí dodatečných platebních výměrů činí více než tři roky.

[23] Dále stěžovatelka nesouhlasí s důvody, pro které se krajský soud nezabýval námitkou absence pověření úřední osoby v daňovém spisu. Krajský soud vyslovil, že „námitka prekluze nemůže být bezbřehá“ a že „nemůže vyhledávat všechny hypotetické nedostatky postupu správních orgánů“. Stěžovatelka soud ovšem nežádala, aby cokoliv vyhledával, pouze navrhla, aby provedl dokazování obsahem daňového spisu a konstatoval,

že v něm nejsou založena žádná pověření úředních osob. V neprovedení navržených důkazů stěžovatelka spatřuje naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

[24] Konečně stěžovatelka trvá na své námitce, že daňový spis takové pověření neobsahuje a v něm uvedené úřední osoby tudíž nebyly oprávněny jednat jménem státu. Současně namítá, že absence pověření úředních osob v daňovém spisu má vliv na běh lhůt ke stanovení daní, neboť úřední osoby, které nebyly řádně pověřeny k jednání jménem státu, nemohly ani řádně zahájit daňovou kontrolu. Zahájení daňové kontroly dne 3. 9. 2015 tudíž dle stěžovatelky nemohlo vyvolat účinek spočívající v přerušení lhůt pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Na podporu své argumentace uvádí hypotetický příklad vrátného finančního úřadu, který se opíje a ze zavrženíhodného důvodu využije svůj služební průkaz k zahájení daňové kontroly u některého daňového subjektu, přičemž k vybranému daňovému objektu následně po dva roky chodí „*kontrolovat papíry, popíjet kávu a jíst zákusky*“, přičemž následně daňovou kontrolu kvalifikovaně dokončí skutečný kontrolní pracovník finančního úřadu.

[25] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalobkyně veskrze jen opakuje svou odvolací, respektive žalobní argumentaci. Odkázal proto na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Dále uvedl, že souhlasí s vysvětlením krajského soudu, proč neobstojí námitka o uplynutí lhůty ke stanovení daně. Krajský soud přílehlavě vysvětlil, proč se stěžovatelka mylí, má-li za to, že zahájení daňové kontroly s ní, jakožto plátcem, nemělo na běh dané lhůty vliv. Žalovaný souhlasí rovněž s náhledem krajského soudu, že námitku absence pověření úředních osob stěžovatelka uplatnila opožděně, po uplynutí lhůty k podání žaloby. Podle žalovaného proto krajský soud rovněž nepochybil, neprováděl-li navržené dokazování daňovým spisem. Současně je podle žalovaného daná argumentace věcně nedůvodná. Daňová kontrola byla řádně zahájena; stěžovatelka po zaměstnancích správce daně předložení služebních průkazů nepožadovala a není proto vadou, pokud předloženy nebyly. S odkazem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu současně žalovaný uvedl, že vliv na zákonnost zahájení daňové kontroly nemá ani skutečnost, že v daňovém spisu nejsou založena pověření úředních osob.

[26] Důvodné podle žalovaného nejsou ani námitky týkající se použití ustanovení § 235 daňového řádu. Žalovaný odkázal na příslušné pasáže napadeného rozsudku, s nimiž souhlasí. Souhlasí rovněž s náhledem krajského soudu, že právní úprava stěžovatelce poskytuje nástroje k tomu, aby se svých práv domáhala po svých (bývalých) zaměstnancích.

[27] Mylný je podle žalovaného i náhled stěžovatelky, že by byly splněny podmínky pro aplikaci ustanovení § 58i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů. Žalovaný uvádí, že jednak je dané ustanovení účinné až od 1. 1. 2014, a jednak to nebyla stěžovatelka, kdo zjistil existenci dlužné částky daně, nýbrž správce daně při daňové kontrole.

[28] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[29] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu pro nedostatek jeho důvodů. Platí totiž, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru a je nezbytné jej bez dalšího zrušit. Konstantní judikatura tohoto soudu označuje za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek (viz například rozsudky ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74, citovaná rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na webu www.nssoud.cz), respektive pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, a to zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby (viz například rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44).

[31] Stěžovatelka uvádí pouze to, že napadený rozsudek dílem postrádá argumentaci a dílem obsahuje argumentaci „*v rovině pocitů*“. Nikterak blíže nespecifikovala, které její žalobní námitky měly zůstat nevypořádány. Nejvyšší správní soud na takto obecně uplatněný kasační bod může reagovat rovněž pouze v obecné rovině. Neshledal přitom, že by krajský soud některé žalobní námitky opomenul. Ostatně sama stěžovatelka v úvodu kasační stížnosti (protichůdně) uvádí, že se krajský soud věcí zabýval „*velmi podrobně a pečlivě*“. Věcný nesouhlas stěžovatelky se závěry krajského soudu (bez ohledu na jejich správnost) důvodem nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku není. Lze proto uzavřít, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není dán. Napadený rozsudek je způsobilý věcného přezkumu

[32] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami prekluze práva stanovit daň [podřaditelnými pod důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.]. Pokud by totiž stěžovatelce skutečně byly sporné částky daně doměřeny až po marném uplynutí lhůty, respektive lhůt, ke stanovení daně, bylo by nadbytečné zabývat se dalšími námitkami. Tak tomu však není.

[33] Pro posouzení namítané prekluze je rozhodné zejména ustanovení § 148 odst. 3 daňového řádu, podle něhož platí, že *byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, [...] běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn*.

[34] Stěžovatelka opakuje svou žalobní námitku, že zahájení daňové kontroly u ní, tedy u *plátce daně a právnické osoby*, následek vymezený v citovaném ustanovení nemělo. Je přesvědčena, že vliv na běh lhůt ke stanovení daně z příjmu fyzické osoby může mít pouze zahájení daňové kontroly u příslušné *fyzické osoby*. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka nikterak nepolemizuje s vysvětlením krajského soudu, kterého se jí k dané otázce již dostalo v odst. 30 napadeného rozsudku, Nejvyššímu správnímu soudu nezbyvá, než ji na něj v podrobnostech odkázat, neboť s náhledem krajského soudu souhlasí. Pro běh lhůty ke stanovení sporné daně je ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu rozhodný předmět zahájené daňové kontroly. Tedy to, že jejím předmětem byla právě ta daň, která byla následně doměřena. O tom, že u stěžovatelky byla zahájena a vedena (mimo jiné) kontrola daně z příjmu fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období let 2012, 2013 a 2014 přitom není sporu. Tvrzení stěžovatelky, že vliv na běh lhůt ke

stanovení daně má pouze zahájení daňové kontroly u poplatníka, nikoliv u plátce příslušné daně, nemá v právní úpravě žádnou oporu. Naopak, jak již stěžovatelce vysvětlil krajský soud, stanoví-li daňový řád v § 235 odst. 2 daňového řádu, že správce daně (dodatečně) předejde (tj. je povinen předeepsat) vzniklý rozdíl mezi částkou daně, kterou plátce daně srazil a odvedl a kterou měl správně srazit a odvést, k úhradě k plátcí daně, nedopustí se správce daně pochybení, pokud daňovou kontrolu zahájí právě u plátce daně. Zahájení takové daňové kontroly tudíž má vliv na běh prekluzivní lhůty vymezený v § 148 odst. 3 daňového řádu.

[35] Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného z důvodu, že neobsahují úvahu o běhu lhůt ke stanovení daně. Tuto námitku stěžovatelka uplatnila poprvé až v kasační stížnosti a již i z její formulace je patrné, že nesměřuje proti rozsudku krajského soudu (který je předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti), nýbrž proti rozhodnutím žalovaného. Stěžovatelce přitom nic nebránilo, aby danou námitku vznesla již v žalobě, a obecně vzato by se tak jednalo o námitku nepřípustnou (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.). Jelikož jsou však k možné prekluzi práva soudy povinny přihlídnout i bez námítky (viz například nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 545/07; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na www.nalus.usoud.cz), Nejvyšší správní soud se danou argumentací zabýval, důvodnou ji však neshledal. Vycházel přitom přiměřeně z náhledu vysloveného v rozsudku tohoto soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008-135, publikovaného pod č. 7/2009 Sb. NSS, podle něhož jsou soudy povinny *výslovně* se zabývat otázkou daňové prekluze tehdy, je-li namítána, a dále v případě, kdy sice namítána není, nicméně sám soud dospěje k závěru, že prekluzi práva došlo. Pokud účastník prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma výslovně uváděl v odůvodnění rozhodnutí. Tento závěr lze přiměřeně vztáhnout rovněž na požadavky kladené na odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů. V posuzované věci proto nebylo nezbytné, aby se žalovaný v napadených rozhodnutích výslovně zabýval prekluzí práva doměřit daň, za situace, kdy neshledal-li že by nastala, a pokud stěžovatelka žádnou námitku v tomto směru v odvolání neuplatnila. Ze stanoviska správce daně k podanému odvolání ze dne 12. 1. 2017, č. j. 4510900/16/3012-51525-705258 (viz jeho strana čtvrtá), je přitom patrné, že se daňové orgány otázkou běhu lhůt ke stanovení daní zabývaly.

[36] S namítanou prekluzí práva stanovit daň souvisí rovněž námitky stěžovatelky týkající se absence pověření úředních osob v daňovém spisu. Stěžovatelka předně nesouhlasí s odůvodněním, pro které se krajský soud námitkou absence takových pověření věcně nezabýval. Uvádí, že krajský soud vycházel z náhledu, že „*námitka prekluze nemůže být bezbřehá*“ a že „*nemůže vyhledávat všechny hypotetické nedostatky postupu správních orgánů*“. Na takových závěrech však odůvodnění krajského soudu ve skutečnosti postaveno není; stěžovatelka odůvodnění krajského soudu dezinterpretuje. Protože stěžovatelka námitku o chybějících pověřeních úředních osob neuplatnila v žalobě a poprvé ji vznesla až při jednání před krajským soudem, tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s. *in fine*), krajský soud ji na tuto skutečnost při jednání upozornil a poskytl jí prostor, aby se k ní vyjádřila. Stěžovatelka v reakci na to uvedla, že námitka absence pověření je pouze rozvinutím včasné námítky o prekluzi lhůt ke stanovení daně.

[37] Z kontextu a také z následně uplatněné kasační argumentace je patrné, že stěžovatelka toto tvrzení o rozvinutí námítky prekluze zamýšlela tak, že absence pověření

pokračování

úředních osob v daňovém spisu měla vliv na (ne)zákonnost zahájení daňové kontroly. Bez daných pověření, respektive bez jejich předložení kontrolovanému subjektu, podle stěžovatelky nebylo možné daňovou kontrolu řádně zahájit. Pokud z uvedeného důvodu nebyla řádně zahájena daňová kontrola, nemohla mít vliv na běh lhůt ke stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud takovému „rozvinutí“ námitky prekluze nepřisvědčil, a konstatoval, že se jedná o novou námitku, s níž se pro její opožděnost nemůže zabývat. Není pravda, že by krajský soud v tomto ohledu vyslovil, že „námitka prekluze nemůže být bezbřehá“. Ve skutečnosti uvedl, že „[a]čkoliv soud k uplynutí prekluzivní lhůty přihlíží z úřední povinnosti, postup soudu ex offio nemůže být bezbřehý [...]“, neboť [s]oud nemůže v rámci posuzování, zda nedošlo k prekluzi práva předeslat 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“. S tímto vysvětlením krajského soudu i s jeho závěrem o opožděnosti námitky absence pověření Nejvyšší správní soud souhlasí. Povinnost soudu přihlížet z úřední povinnosti k prekluzi práva stanovit daň skutečně nelze vykládat tak, že by byl soud povinen domýšlet, zda v rámci řízení před daňovými orgány nedošlo k dílčímu pochybení, které by hypoteticky mohlo mít vliv na zákonost úkonu, který by následně hypoteticky mohl mít vliv na běh lhůty ke stanovení daně. Z téhož důvodu pak nelze argumentaci takového charakteru, kterou účastník uplatní opožděně, považovat za pouhé rozvinutí včasného žalobního bodu, respektive rozvinutí otázky, již se je soud povinen zabývat z úřední povinnosti. Stěžovatelka se tak současně mylí, má-li za to, že krajský soud odmítl „vyhledávat všechny hypotetické nedostatky postupu správních orgánů“. Ve skutečnosti krajský soud stěžovatelce vysvětlil, že se pro opožděnost příslušné námitky nemůže zabývat jí konkrétně tvrzeným nedostatkem, spočívajícím v absenci pověření úředních osob.

[38] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu o opožděnosti námitky absence pověření, nemohl přisvědčit ani kasační námitce, že se krajský soud dopustil vady řízení podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neprovedl-li navržené dokazování daňovým spisem ke zjištění, zda se v něm nacházejí pověření úředních osob. Nejvyšší správní soud dodává, že ačkoliv stěžovatelka příslušný kasační bod formulovala tak, že nebyly provedeny navržené „důkazy“, tedy vícero důkazů, jiný důkazní návrh než ten, směřující ke zjištění, zda se v daňovém spisu nachází pověření úředních osob, neuplatnila. S tímto důkazním návrhem se krajský soud jak při jednání, tak v napadeném rozsudku vypořádal a vysvětlil, proč mu nevyhověl.

[39] Nejvyšší správní soud následně přistoupil k posouzení právních otázek, jež jsou jádrem sporu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Spornými jsou výklad ustanovení § 235 daňového řádu a § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů. Stěžovatelka nicméně v kasační stížnosti převážně jen setrvala na své žalobní argumentaci (pouze ji formulovala jinými slovy než v žalobě), s níž se již vypořádal krajský soud. Vzhledem k tomu, že se Nejvyšší správní soud s odůvodněním i závěry krajského soudu ztotožňuje, v podrobnostech na ně odkazuje (viz též podrobná rekapitulace odůvodnění krajského soudu v narativní části tohoto rozsudku).

[40] Jádrem sporu je nesouhlas stěžovatelky s použitím ustanovení § 235 daňového řádu, či spíše principiální nesouhlas s pravidly, které toto ustanovení obsahuje.

[41] Podle § 235 odst. 1 tohoto zákona platí, že zjistí-li správce daně, že se částka daně, která byla plátcem vyúčtována, *odchyluje od částky, která měla být plátcem daně sražena a odvedena*, předepíše rozdíl mezi těmito částkami do evidence daní.

[42] Podle § 235 odst. 2 téhož zákona platí, že je-li rozdílem podle odstavce 1 zvyšována povinnost plátce daně srazit a odvést daň vybíranou srážkou, je tento **rozdíl předepsaný plátcem daně k přímé úhradě splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru**.

[43] Citované ustanovení je součástí části třetí hlavy VI daňového řádu, jež obecně upravuje otázky týkající se správy všech daní vybíraných srážkou. Mezi tento typ daní patří i daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, která je předmětem sporu v posuzované věci. Nejvyšší správní soud se k principu srážkové daně v obecné rovině vyjádřil například v usnesení rozšířeného senátu ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013-57, publikovaném pod č. 4/2014 Sb. NSS. Ačkoliv se toto rozhodnutí týkalo jiné daně vybírané srážkou u zdroje (solárního odvodu podle zákona o podpoře výrobce elektřiny ze slunečního záření), ze závěrů týkajících se základního rozlišení mezi osobami plátce a poplatníka, popsaných v odst. 35 až 37 daného usnesení, lze analogicky vycházet i v případě ostatních daní vybíraných srážkou.

[44] *Poplatníkem* daně z příjmů ze závislé činnosti, tedy osobou, jejíž příjmy jsou podrobeny dani (tím, kdo nese samotné daňové břemeno), je podle zákona o daních z příjmů zaměstnanec. *Plátcem* této daně, tedy osobou, která pod svojí majetkovou odpovědností tuto daň zaměstnancům sráží a odvádí ji do státního rozpočtu, je zaměstnavatel. Způsob stanovení a výběru daně z příjmů ze závislé činnosti je ze zákona postaven na principu srážkové daně, tj. na majetkové odpovědnosti plátce, nikoliv poplatníka. Srážková daň je daň vybírána přímo u zdroje příjmů (tj. u plátce), a to z důvodu efektivní správy daní. Pokud plátce daň nesrazí či neodvede do státního rozpočtu řádně a včas, je to plátce, komu bude daň stanovena, (respektive dodatečně stanovena v případě zjištěného rozdílu mezi částkou daně, která byla sražena a odvedena, a která měla být sražena a odvedena správně) k přímé úhradě a komu bude uložena sankce (úrok, penále), nikoliv poplatník, jehož příjem je předmětem daně.

[45] Stěžovatelku lze též odkázat na část důvodové zprávy k daňovému řádu (dostupné na webu www.psp.cz jako sněmovní tisk 685/0), konkrétně k jeho § 233, kterou v kasační stížnosti sama cituje: „*Plátce daně, který funguje jako prostředník mezi poplatníkem a správcem daně odpovídá [...] za řádné plnění svých povinností* [tj. povinnosti srazit ve správné výši daň a odvést ji do státního rozpočtu], přičemž jejich nesplnění má za následek přenesení platební povinnosti přímo na plátce daně, tzv. předepsání daně k přímé úhradě“ (důraz doplněn NSS).

[46] Již z uvedeného je patrná nedůvodnost kasační námitky, dle které stěžovatelce nemohl být zjištěný daňový rozdíl dodatečně stanoven k přímé úhradě z důvodu, že právní řád neobsahuje žádné *hmotněprávní* ustanovení, které by plátcem daně (zaměstnavateli) stanovilo povinnost k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti. Takové ustanovení vskutku nalézt nelze, neboť plátce daně není tím, jehož příjmy by byly předmětem daně daně. Nese však odpovědnost za to, že je tato daň z jím vyplácených příjmů řádně (tedy zejména ve správné výši) a včas sražena a odvedena do státního rozpočtu.

pokračování

[47] Argumentace, podle které ustanovení § 235 daňového řádu dopadá pouze na případy, kdy plátce daně srazil daň ve správné výši, avšak následně si ji celou, anebo její část, ponechal a neodvedl ji do státního rozpočtu, uplatněná stěžovatelkou různými způsoby na vícero místech kasační stížnosti (ať již slovy o „*deliktu v rovině vyměřovací*“, či slovy o chybném pochopení pojmů „*srazit a odvést*“ a „*vyúčtování*“), rovněž neobstojí. Takový výklad nemá ve znění shora citovaného ustanovení § 235 daňového řádu žádnou oporu. Již z formulace ustanovení § 235 odst. 1 daňového je patrné, že správce daně je povinen vzniklý rozdíl předepsat plátcovi daně k úhradě vždy, zjistí-li, že plátce daně nejen odvedl, nýbrž již srazil daň v nesprávné (nezákonné) výši, například v důsledku toho, že poplatníkovi přiznal daňové zvýhodnění, na něž daný poplatník ve skutečnosti neměl nárok.

[48] Na podporu tohoto závěru lze odkázat rovněž na část důvodové zprávy k daňovému řádu věnované ustanovení § 235 odst. 2 tohoto zákona, podle níž „[o]stavec 2 upravuje postup správce daně v případě, že dospěje ke zjištění, že částky tvrzené v podaném vyúčtování, popřípadě dodatečném vyúčtování, neodpovídají skutečné daňové povinnosti dané zákonem. V takovém případě správce daně vydá platební výměr, ve kterém uvede rozdíl mezi oběma částkami, který současně předepíše do evidence. Tímto rozhodnutím je výsledný rozdíl stanoven k úhradě přímo plátcovi daně, který nese odpovědnost za správné sražení a odvedení daně, přičemž tento rozdíl může být kladný i záporný“ (důraz doplněn NSS).

[49] Absurdní je pak argumentace stěžovatelky, že spočítá-li plátce daně daň, kterou má srazit v nesprávné výši, „*nedopustí [se] ničeho a není mu co předepisovat, pokud tuto nesprávnou daň řádně a včas odvede*.“ V případě, že plátce daně srazí daň v nesprávné (nezákonné) výši, z podstaty věci nelze vůbec hovořit o tom, že by takovou chybnou částku „*řádně*“ odváděl do státního rozpočtu.

[50] Nejvyšší správní soud tudíž souhlasí se závěrem krajského soudu, že správce daně nepochybil, jestliže na základě zjištění učiněných při daňové kontrole, že stěžovatelka ve vztahu k některým svým zaměstnancům srazila a odvedla nižší částky daně, než měla, zjištěný rozdíl dodatečně stanovil k přímé úhradě stěžovatelce, jakožto plátcovi příslušné daně.

[51] K té kasační argumentaci, jíž stěžovatelka fakticky brojí proti samotné *existenci* principu srážkových daní (§ 233 daňového řádu) a s ním bezprostředně spojené koncepci, podle níž je vzniklý rozdíl mezi částkou daně, která byla sražena a odvedena, a která měla být správně sražena a odvedena, zásadně předepisován k přímé úhradě nikoliv poplatníkovi, nýbrž plátcovi daně (§ 235 daňového řádu), může Nejvyšší správní soud pouze uvést, že tyto otázky jsou primárně věcí daňové politiky státu, jejíž utváření je úlohou moci zákonodárné a výkonné. (Správním) soudům zásadně nepřísluší, aby posuzovaly *vhodnost* a *účelnost* jednotlivých komponent daňové politiky, zahrnující rovněž různé způsoby výběru jednotlivých daní. Ani v nynější věci tak není úlohou Nejvyššího správního soudu, aby se zabýval tím, zda by k výběru vzniklých rozdílů na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nebylo možné zavést jiný systém, který by mohl být pro plátce daně méně zatěžující a vyvolávající nižší administrativní náklady, než systém, který v rozhodné době zvolil zákonodárce.

[52] Je proto bezpředmětná argumentace stěžovatelky, že krajskému soudu scházela „odvaha“ přijmout myšlenku, že se dosavadní postavení plátce daně již přežilo a užívá se jen ze setrvačnosti. Krajský soud, obdobě jako Nejvyšší správní soud, byl při přezkumu žalobu napadených rozhodnutí povinen vycházet z právního stavu, který tu byl v době rozhodování daňových orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Pokud příslušné právní předpisy (daňový řád ve spojení se zákonem o daních z příjmů), v rozhodném znění, zakotvovaly určitou koncepci výběru sporných částek daní, bylo povinností krajského soudu posoudit, zda příslušná pravidla na posuzovanou věc dopadala a zda je daňové orgány aplikovaly zákonným způsobem. Právě to krajský soud učinil. Není ani pravda, že by se postavení plátce daně, jako daňového subjektu, které v případě daní vybíraných srážkou nese odpovědnost za výběr daně a její odvod do státního rozpočtu, nacházelo „ve vzduchoprázdnu“, jak stěžovatelka v dané souvislosti rovněž tvrdí. Výběr daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti byl a [s výjimkou nově zakotvenou v § 38i odst. 5 (resp. 6) písm. b) zákona o daních z příjmů] nadále je postaven právě na principu srážkové daně, tedy majetkové odpovědnosti plátce daně, nikoliv poplatníka.

[53] Stěžovatelka se dále dovolává postupu podle § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů (v nyní účinném znění). Veskrze však pouze opakuje svou žalobní argumentaci, s níž se již v odst. 17 až 19 napadeného rozsudku vypořádal krajský soud, kde vyložil, proč použití tohoto ustanovení v dané věci nepřipadalo v úvahu. K tomu je namístě dodat, že se otázkou použitelnosti obsahově prakticky identického ustanovení § 38i odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění účinném do 31. 12. 201, zabývali již správce daně na str. 12 a 36 zprávy o daňové kontrole, i žalovaný v odst. 30 (rozhodnutí týkající se zdaňovacího období roku 2012), odst. 29 (rozhodnutí týkající se zdaňovacího období roku 2013), či odst. 31 (rozhodnutí týkající se zdaňovacího období roku 2014) žalobou napadených rozhodnutí. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného stojící na tvrzení, že se k otázce použitelnosti dotčeného ustanovení nevyjádřil, tedy rovněž není důvodná.

[54] Ustanovení § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů ve znění, jehož se stěžovatelka nyní dovolává, bylo zakotveno novelou zákona o daních z příjmů provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., jež nabyla účinnosti teprve dne 1. 1. 2015. Danou novelou nicméně bylo pouze v dílčích aspektech upraveno předchozí ustanovení § 38i odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů (a zrušeno ustanovení § 38i odst. 4 téhož zákona), jež bylo zavedeno novelou č. 458/2011 Sb., a jež nabylo účinnosti dne 1. 1. 2014 (čl. XCV odst. 2 zákona č. 458/2011 Sb., ve znění jeho pozdějších změn). Nejvyšší správní soud souhlasí s vysvětlením krajského soudu, že ustanovení, jehož se stěžovatelka dovolává, nelze aplikovat zpětně ve vztahu k předcházejícím zdaňovacím obdobím.

[55] Pokud jde o ustanovení § 38i odst. 6 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014, podle něj platilo, že *v případě, kdy dlužná částka na dani nebo neoprávněně vyplacená částka na daňovém bonusu vznikla zaviněním poplatníka, plátce daně*

a) srazí po dohodě s poplatníkem tuto částku ze mzdy poplatníka spolu s úrokem z prodlení, pokud u plátce daně neuplynula lhůta pro stanovení daně, a je povinen tuto částku uhradit, nebo

b) oznámí tuto skutečnost správci daně do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém ji zjistil a současně předloží správci daně doklady potřebné k vybrání vzniklého rozdílu; nesplní-li tyto povinnosti, je povinen podat dodatečné vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti a tuto částku uhradit.

[56] Cílem zavedení této úpravy bylo snížit administrativní zátěž zaměstnavatelů (plátců daně) při provádění oprav daně z příjmů ze závislé činnosti, a to výlučně v případech, kdy dlužná částka daně vznikla zaviněním poplatníka (tj. typicky v situacích, kdy zaměstnanec svému zaměstnavateli včas či vůbec neoznámí změny skutečností, které mají vliv na odvod záloh na dani, jako je například ukončení studia vyživované osoby aj.). Citované ustanovení přitom předpokládá aktivní konání plátce daně. Předně to musí být plátce daně, kdo zjistí vznik dlužné částky daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, následně pak musí plátce daně zjištěné skutečnosti sám oznámit správci daně. K tomu v posuzované věci nedošlo. Není pochyb, že stěžovatelce byly dlužné částky daní dodatečně stanoveny na základě výsledku daňové kontroly, tedy na základě zjištění správce daně.

[57] Nedůvodná je rovněž argumentace stěžovatelky, že správce daně mohl a měl, bez ohledu na ustanovení § 38i odst. 5 písm. b) zákona o daních z příjmů, postupovat podle § 135 odst. 1 daňového řádu, tedy vyzvat jednotlivé poplatníky k podání daňových přiznání. Případy, kdy je správce daně oprávněn poplatníka vyzvat k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, jsou taxativně upraveny zákonem o daních z příjmů. Oprávnění správce daně vyzvat poplatníka, jehož zaviněním vznikl daňový nedoplatek na dani z příjmů ze závislé činnosti, bylo do zákona o daních z příjmů, konkrétně jeho ustanovení § 38g odst. 5 (jeho novelizovaná podoba je nyní obsažena v odst. 4), zakotveno novelou provedenou zákonem č. 267/2014 Sb., a to v bezprostřední návaznosti na nové znění ustanovení § 38i odst. 5 písm. b) téhož zákona. Podle ustanovení § 38g odst. 5 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném od 1. 1. 2015) platilo, že *daňové přiznání je povinen podat také poplatník, jehož plátce daně oznámil dlužnou částku na dani nebo neoprávněně vyplacenou částku na daňovém bonusu vzniklou zaviněním poplatníka správci daně a předal doklady potřebné k vybrání vzniklého rozdílu podle § 38i odst. 5 písm. b).* Správce daně tedy může tímto způsobem postupovat pouze v případě, kdy mu sám plátce daně oznámí dlužnou částku daně vzniklou zaviněním poplatníka a předá mu odpovídající doklady. To se v posuzované věci nestalo. Stěžovatelka se proto mýlí, má-li za to, že správce daně mohl v dané věci poplatníky vyzvat k podání daňových přiznání bez ohledu na rozhodnou právní úpravu.

[58] Nejvyšší správní soud podotýká, že s ohledem na závěr, že v posuzované věci nepřichází v úvahu postup podle § 38i odst. 5 (respektive odst. 6) písm. b) zákona o daních z příjmů, neposuzoval (stejně jako krajský soud), zda dlužné částky daní doměřené stěžovatelce vznikly jejím zaviněním, anebo zaviněním jednotlivých poplatníků, neboť tyto skutečnosti nemají na posouzení věci vliv. Pouze na okraj lze poznamenat, že s ohledem na obsah rozhodnutí daňových orgánů, ale také s ohledem na vyjádření zástupkyně žalovaného při jednání před krajským soudem, nelze přisvědčit náhledu stěžovatelky, že by otázka „zavinění“ jednotlivých poplatníků byla (s výjimkou „jedné drobné jednotlivosti“) mezi ní a daňovými orgány nesporná.

[59] Stěžovatelka dále namítá, že aplikovaná právní úprava je neústavní. Tuto námitku však uplatnila ve zcela obecné rovině, aniž by ji opřela o jakoukoliv argumentaci. Nejvyšší správní soud na ni proto může reagovat rovněž pouze v obecné rovině a konstatovat, že předmětnou úpravu neústavní neshledal.

[60] Konečně stěžovatelka rozporuje závěr krajského soudu, že se částek, jež jí byly dodatečně stanoveny k přímé úhradě, může domáhat po svých (bývalých) zaměstnancích soukromoprávní cestou. Stěžovatelka se nicméně omezila na prostý nesouhlas a konstatování, že takový postup je nereálný, aniž by s příslušným odůvodněním krajského soudu jakkoliv věcně polemizovala. Nejvyššímu správnímu soudu proto nezbývá, než ji na něj odkázat, neboť za stěžovatelku nemůže její argumentaci domýšlet. Na okraj je možné pouze uvést, že samotná skutečnost, že je soukromoprávní vymáhání nároku (dlužných částek, a to včetně případného úroku z prodlení) spojeno s určitými náklady, nečiní takový postup nereálným.

[61] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[62] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. září 2021

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu