

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Tomáše Foltase a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **G G ARCHICO, a. s.,** se sídlem Zelené náměstí 1291, Uherské Hradiště, zastoupený JUDr. Zdeňkem Hromádkou, advokátem se sídlem Rašínova 522, Zlín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2015, č. j. 62 Af 62/2013 – 65,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem ze dne 30. 11. 2015, č. j. 62 Af 62/2013 – 65, Krajský soud v Brně zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 5. 2013, č. j. 13443/13/5000-14101-701962 a č. j. 13445/13/5000-14101-701962, kterými byly podle ust. § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), změněny platební výměry Finančního úřadu v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 10. 2012, č. j. 259010/12/336912709216, a č. j. 259021/12/336912709216, v části týkající se bankovního spojení; v ostatním zůstaly výroky beze změny. Citovanými platebními výměry byla stěžovateli předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně (dále jen „srážková daň“) ve výši 211.869 Kč za zdaňovací období roku 2008 a ve výši 195.015 Kč za zdaňovací období roku 2009. Současně správce daně uvedenými platebními výměry sdělil stěžovateli povinnost uhradit penále z částek předepsaných mu k přímému placení ve výši 39.003 Kč a ve výši 42.373 Kč.

Krajský soud o žalobě již rozhodl rozsudkem ze dne 17. 4. 2015, č. j. 62 Af 62/2013 – 36, který Nejvyšší správní soud zrušil rozsudkem ze dne 2. 10. 2015, č. j. 7 As 110/2015 - 41, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud proto v napadeném rozsudku odkázal na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku a dále v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 11. 2004, č. j. 1 Afs 81/2004 - 81, ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 Afs 121/2006 - 64, a ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 - 51. V daném případě není sporné, že stěžovatel jako plátce daně srážkovou daň srazil, ale neodvedl ji na svůj daňový účet a neuvedl ji ve svém vyúčtování, protože účetní stěžovatele označila platby této daně nesprávnými variabilními symboly (rodnými čísly společníků stěžovatele), a zaslala je na jejich daňové účty. Následně pak zpracovala a podala vyúčtování srážkové daně jednotlivě za tyto společníky. Podle názoru krajského soudu za situace, kdy stěžovatel srazil srážkovou daň, ale neodvedl ji na svůj daňový účet, nebylo možné považovat jeho povinnost podle ust. § 38d odst. 2 věta prvá zákona o daních z příjmů a § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), za splněnou. Nebylo možné požadovat po správci daně, aby platbu připsanou na osobní účty společníků stěžovatele posuzoval jako splnění povinnosti jiného subjektu, tj. stěžovatele. Takový postup správce daně by byl v rozporu s ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně tedy postupoval v souladu se zákonem, když přijatou platbu zaúčtoval podle variabilního symbolu. Pokud pak platebními výměry uložil stěžovateli, jako plátci daně, povinnost zaplatit zjištěný rozdíl, bylo uložení této povinnosti v souladu s příslušnými ustanoveními zákona o správě daní a poplatků ve spojení se zákonem o daních z příjmů, a nejednalo se o platební výměry nezákonné či o dvojí zdanění.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti rozporoval, že se jedná o situaci, kdy srážková daň byla sražena, ale nikoliv odvedena. Poukázal na to, že ani Odvolací finanční ředitelství nerozporovalo, že srážková daň byla skutečně odvedena státu a byla v jeho dispozici. Omyl ve variabilních symbolech na věci nic nemění. Dále vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že správce daně postupoval v souladu se zásadou materiální pravdy, když přijatou platbu zaúčtoval podle variabilního symbolu. Podle jeho názoru totiž nelze na věc aplikovat závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 - 51, protože v jeho věci chybně uvedené variabilní symboly odpovídaly rodným číslům společníků stěžovatele, nešlo tedy o situaci, kdy by byly uvedeny variabilní symboly bez snadno odhalitelného významu. Podstata omylu byla na první pohled zřejmá. Zřejmé bylo rovněž pochybení účetní, která podala vyúčtování ke srážkové dani za oba společníky stěžovatele, čímž se snažila svůj omyl napravit, jak vyplývá z toho, že vyúčtování podala až následně po odvedení srážkové daně. Stěžovatel poukázal rovněž na skutečnost, že jak finanční úřad, tak Odvolací finanční ředitelství věděly, že předmětné platby jsou platbami na srážkovou daň a že byly administrativní chybou nesprávně označeny. Správní orgány proto postupovaly ryze formalisticky, když neposkytly stěžovateli poučení podle ust. § 155 odst. 1 daňového řádu a neumožnily mu převedení přeplatku na jeho daňový účet. Pokud by tak správce daně postupoval, šetřil by práva daňových subjektu v souladu se zásadou vyjádřenou v ust. § 5 odst. 3 daňového řádu. Postupem správních orgánů došlo ke dvojímu zdanění téže daně, a tedy dvojímu inkasu ze strany státu, čímž byly porušeny základní zásady a principy

daňového řízení. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti zcela ztotožnilo se závěry krajského soudu, který rozhodl v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 2. 10. 2015, č. j. 7 As 110/2015 - 41. Ke stížní námitce, že stěžovatel srážkovou daň fakticky odvedl, Odvolací finanční ředitelství odkázalo na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 - 51, a uvedlo, že variabilní symbol je určujícím faktorem, podle kterého je určitá platba směřována na konkrétní daňový účet. Otázka, kdo je majitelem účtu, není s ohledem na ust. § 164 odst. 4 daňového řádu, resp. ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podstatná. Správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem a zachází s ní stejným způsobem jako by ji vykonal daňový subjekt. Nebylo povinností správce daně zkoumat, zda vůle stěžovatele spočívající v uvedení variabilního symbolu ve formě rodných čísel jeho společníků, byla či nebyla prosta omylu, navíc za situace, kdy společníci podali vyúčtování srážkové daně podle ust. § 69 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Podle citovaného rozsudku správce daně při výše uvedeném postupu nemá možnost zvažovat jednotlivé okolnosti případu. V dané věci např. skutečnost, že variabilní symboly představovaly rodná čísla společníků stěžovatele. Ke stížní námitce dvojího zdanění odkázalo Odvolací finanční ředitelství na závěry vyplývající z usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 8. 2006, sp. zn. II. ÚS 116/06. V závěru vyjádření uvedlo, že poučovací povinnost je s ohledem na ust. § 6 odst. 3 daňového řádu dána v těch případech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon. V případě stěžovatele zákon takovou povinnost nestanovil, ani taková povinnost nevyplývala z povahy platebních výměrů a rozhodnutí o odvolání. Bylo zcela na společnících stěžovatele, aby využili instituty daňového řízení, kterými bylo možné docílit změny výše tvrzené daňové povinnost. S ohledem na tyto argumenty Odvolací finanční ředitelství navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel v replice poukázal na specifika nyní projednávané věci, ze kterých muselo být správci daně zřejmé, že variabilní symboly byly uvedeny omylem. Podle jeho názoru by mělo smysl vnímat omyl ve variabilním symbolu jako projev vůle uhradit daň za jiného pouze v případě, kdy by jiná osoba, za kterou bylo hrazeno, měla daňovou povinnost. Správci daně však muselo být zřejmé, že společníci stěžovatele nebyli povinni srážkovou daň platit. Uvedenou daňovou povinnost tedy neměli. Proto na danou věc nebylo možné aplikovat závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 - 51. Dále uvedl, že správce daně byl povinen více zohlednit základní zásady daňového řízení, zejména zásadu přiměřeného poučení daňového subjektu, což by vedlo k efektivnímu a hospodárnému postupu při výběru srážkové daně. Správce daně byl tudíž při předepsání srážkové daně stěžovateli k přímému placení povinen poskytnout poučení všem zúčastněným, tedy jak stěžovateli, tak jeho společníkům. Tím by bylo dosaženo převedení přeplatku společníků na daňový účet stěžovatele.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu byla dne 7. 12. 2011 zahájena správcem daně u stěžovatele daňová kontrola, mimo jiné na srážkovou daň za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Při daňové kontrole správce daně zjistil, že stěžovatel změnil formu společnosti ze společnosti s ručením omezeným na akciovou společnost a v souvislosti s touto změnou rozhodl o způsobu naložení s nerozděleným ziskem společnosti. Ve těchto letech stěžovatel vyplatil svým společníkům podíly na zisku, ze kterých provedl srážku daně podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob. Srážkovou daň jako plátce daně ale neodvedl ve lhůtě podle ust. § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů na svůj osobní daňový účet a neuvedl ji do vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Částky ve výši srážkové daně byly odvedeny na osobní daňové účty jeho společníků, tj. fyzických osob. Správce daně proto na základě ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků předepsal zjištěné rozdíly ve výši 211.869 Kč za zdaňovací období roku 2008 a ve výši 195.015 Kč za zdaňovací období roku 2009 stěžovateli jako plátci srážkové daně k přímému placení platebními výměry. Proti těmto rozhodnutím podal stěžovatel odvolání, které Odvolací finanční ředitelství změnilo pouze v části týkající se bankovního spojení, ve zbytku je zamítlo a napadená rozhodnutí potvrdilo. V odůvodnění napadených rozhodnutí uvedlo, že srážková daň, kterou byl povinen odvést stěžovatel jako plátce daně, nebyla odvedena na osobní daňový účet plátce daně, ale částky určené na tuto daň byly převedeny na osobní daňové účty jeho společníků. Údaje o sražené a odvedené dani byly deklarovány společníky v jimi podaných vyúčtováních srážkové daně za příslušná zdaňovací období. Stěžovatel tak porušil povinnost ve smyslu ust. § 38d zákona o daních z příjmů a § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Společníci mohli učinit opatření směřující k zamezení případného dvojího odvedení srážkové daně, což neučinili, ačkoliv jim daňový řád takový postup umožňoval.

Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval přípustnost kasační stížnosti s ohledem na ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho předchozí rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Jak vyslovil Ústavní soud v nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, zajišťuje toto ustanovení, „*aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil. Podrobit takovéto rozhodnutí novému přezkumu v rámci řízení o kasační stížnosti by bylo zcela nesmyslné, neboť ve svých důsledcích by v případě připuštění nového přezkumu mohly nastat toliko dvě možné situace. Buď by totiž kasační soud setrval na svém původním právním názoru (takže by věcné projednání kasační stížnosti nemělo pro stěžovatele naprosto žádný význam), nebo by vyslovil právní názor jiný (takže by postupně rozličnými právními názory zcela rozvrátil právní jistotu a popřel princip předvídatelnosti soudních rozhodnutí).*“

Stěžovatel v kasační stížnosti nenamítal, že se krajský soud neřídil závazným právním názorem, ale vyjádřil svůj nesouhlas se závěry krajského soudu, přičemž v tomto směru uvedl částečně novou argumentaci, která nemohla být Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku zohledněna, protože první kasační stížnost podalo Odvolacího finančního ředitelství. Protože přípustnost opětovné kasační stížnosti je omezena pouze na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil (srv. usnesení rozšířeného

senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56), je kasační stížnost přípustná pouze v rozsahu těch námitek, které obsahují novou argumentaci stěžovatele. Nepřípustná je proto stížní námitka, že srážková daň byla jak sražena, tak odvedena. Nejvyšší správní soud totiž ve zrušujícím rozsudku uvedl, že pokud stěžovatel neodvedl srážkovou daň na svůj daňový účet, pak srážkovou daň neodvedl v souladu s ust. § 38d odst. 2 věta prvá zákona o daních z příjmů a § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Dále je nepřípustná stížní námitka týkající se dvojího zdanění téže daně, protože Nejvyšší správní soud se ve zrušujícím rozsudku touto otázkou zabýval a dospěl na základě judikatury Ústavního soudu (nález ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, a usnesení ze dne 6. 11. 2008, sp. zn. III. ÚS 1351/07, a ze dne 31. 8. 2006, sp. zn. II. ÚS 116/06) k závěru, že v daném případě se o dvojí zdanění nejednalo.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval stížní námitkou, že nebylo možné na danou věc aplikovat závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 - 51, resp. že správce daně byl povinen platby zaúčtovat na osobní daňový účet stěžovatele, jelikož jeho omyl byl zřejmý. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že shodně jako v rozsudku ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 - 51, variabilní symboly uvedené stěžovatelem bylo možno přiřadit existujícím daňovým subjektům. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uvedl, že za takové situace se nejednalo „*o pouhou zjevnou chybu v psaní, jelikož uvedené identifikační číslo se zcela lišilo od identifikačního čísla daňového subjektu*“. Ačkoliv tedy správce daně při kontrole plateb mohl zjistit, že číslo bankovního účtu náleželo jinému subjektu než identifikační číslo zadané jako variabilní symbol, byl povinen přijatou platbu zaúčtovat na účtu podle identifikačního čísla a nikoliv podle majitele účtu, ze kterého platba byla uskutečněna. Uvedené pravidlo postupu vyplývalo v době zaplacení srážkové daně z ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého je správce daně povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal dlužník. Podle citovaného ustanovení je nepřípustné vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil. Správce daně vrátí pouze platbu, která byla provedena zřejmým omylem, a to na žádost podanou tím, kdo zaplatil za daňového dlužníka, a to nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně. V nyní projednávané věci se s ohledem na výše uvedené nejednalo o zřejmý omyl a stěžovatel ani nepožádal správce daně po provedení platby o její vrácení. Podle názoru Nejvyššího správního soudu tedy lze na danou věc aplikovat závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 - 51, ve kterém je uvedeno, že z ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že „*správce daně nezkoumá, z jakého účtu a od koho byla platba daně provedena, nezkoumá ani jakými pohnutkami byl veden případný plátce odlišný od daňového dlužníka, který platbu provedl. Existuje-li možnost, že daňový subjekt může uhradit daňovou povinnost nejenom ve své věci, ale i za jiný daňový subjekt, nesmí být číslo bankovního účtu chápáno jako identifikátor plátce. Naopak, s ohledem na konstrukci* [§ 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků] *je identifikační číslo (variabilní symbol) právě takovým prostředkem identifikace, který nemůže vzbuzovat pochybnosti o subjektu, v jehož prospěch je daň hrazena*.“ Nejvyšší správní soud také zdůrazňuje, že společníci stěžovatele jsou daňovými subjekty, resp. mají daňovou povinnost, např. k dani z příjmů fyzických osob. V daném případě tedy existovala možnost, že stěžovatel odváděl daň nikoliv ve své věci, ale za jiný daňový subjekt, tj. za své společníky. Bylo tedy na stěžovateli, aby při placení daní postupoval s opatrností, jelikož to byl on, kdo byl zodpovědný za řádné

přiznání i odvedení daně. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, pokud přijatou platbu zaúčtoval podle variabilního symbolu, kterým byla označena.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval stížní námitkou, že správce daně byl povinen postupovat v souladu se zásadou stanovenou v ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, tj. šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob, a poučit tak stěžovatele a jeho společníky podle ust. § 155 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud k této námitce uvádí, že skutečnost, že platba srážkové daně za roky 2008 a 2009 byla odeslána na osobní daňový účet společníků, zjistil správce daně až v průběhu daňové kontroly zahájené v roce 2011. Ve zprávě o daňové kontrole uvedl, že společníci jsou na Finančním úřadě v Uherském Hradišti registrování k dani z příjmů fyzických osob a k dani silniční, z čehož vyplývalo, že tyto daňové subjekty byly vedeny na finančním úřadě v postavení jak zaměstnance v souladu s ust. § 6 odst. 1 a 2 zákona o daních z příjmů, tak daňového subjektu s vlastní majetkovou odpovědností. Tím, že společníci podali jednotlivě vyúčtování srážkové daně za zdaňovací období 2008 a 2009, vykázali srážkovou daň podle zvláštní sazby a provedli její úhradu, získali tak postavení plátce daně a správce daně neměl důvod jejich tvrzení zpochybnit. Teprve v rámci dokazování v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že částky ve výši srážkové daně odvedl stěžovatel na osobní daňové účty společníků. Podle Nejvyššího správního soudu za daného skutkového stavu nebyl na straně správce daně důvod k jakýmkoliv pochybnostem či nejasnostem a bylo plně na společnících, resp. na stěžovateli, aby zahájili postup související s vrácením chybně odvedené srážkové daně již v okamžiku, kdy si byli vědomi svého omylu, tj. při podání vyúčtování srážkové daně v letech 2008 a 2009. Nebylo povinností správce daně na uvedené pochybení stěžovatele upozorňovat. Navíc daňová kontrola se týkala stěžovatele, přičemž na jeho osobním daňovém účtu přeplatek zjištěn nebyl, a správce daně proto nebyl povinen postupovat podle ust. § 155 odst. 1 daňového řádu. V této souvislosti lze poukázat na nález ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, v němž Ústavní soud vyslovil, že je to plátce daně (v daném případě stěžovatel), který má povinnost odvést správci daně daň, kterou od poplatníka vybral nebo již mu srazil. Případné pochybení plátce daně při odvedení daně, nelze tudíž klást k tíži správci daně, který odvedenou srážkovou daň správně zařadil na osobní daňový účet společníků stěžovatele, tak jak mu ukládal zákon o správě daní a poplatků. Rovněž při předepsání srážkové daně stěžovateli k přímému placení postupoval správce daně v souladu se zákonem. Pokud by takto nepostupoval, mohla by nastat situace, kdy by srážková daň nebyla plátcem daně (stěžovatelem) odvedena a společníci by si mohli zažádat o vrácení přeplatku, pokud by jim na osobních daňových účtech vznikl. Srážková daň by v takovém případě nebyla zaplacena vůbec. Námitka stěžovatele je proto v tomto ohledu nedůvodná.

Z výše uvedených důvodů není kasační stížnost důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. O kasační stížnosti bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 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 Odvolacímu 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 26. února 2016

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu