



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Petra Šebka a Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. v právní věci žalobce: **G G ARCHICO a.s.**, se sídlem Uherské Hradiště, Zelené náměstí 1291, zastoupený JUDr. Zdeňkem Hromádkou, advokátem se sídlem Zlín, Rašínova 522, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 5. 2013, č.j. 13443/13/5000-14101-701962, a ze dne 23. 5. 2013, č.j. 13445/13/5000-14101-701962,

t a k t o :

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2013, č.j. 13443/13/5000-14101-701962, kterým byl podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), změněn platební výměr Finančního úřadu v Uherském Hradišti (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 10. 2012, č.j. 259010/12/336912709216, co do části týkající se bankovního spojení; v ostatním byl platební výměr ponechán beze změny.

Žalobce se rovněž domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 5. 2013, č.j. 13445/13/5000-14101-701962, kterým byl podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona daních z příjmů změněn platební výměr správce daně ze dne 26. 10. 2012, č.j. 259021/12/336912709216, co do části týkající se bankovního spojení; v ostatním byl platební výměr ponechán beze změny.

I. Podstata věci

Daňovou kontrolou zaměřenou na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou za zdaňovací období roku 2008 a 2009 správce daně zjistil, že žalobce 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. V roce 2008 a 2009 vyplatil společníkům podíly na zisku, ze kterých účetně provedl srážku daně podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob, ovšem předmětnou daň jako plátce daně neodvedl ve lhůtě podle § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů na svůj daňový účet a neuvedl do vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Zjištěný rozdíl správce daně předeepsal žalobci výše specifikovanými platebními výměry k přímému placení.

Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, které žalovaný zamítl s tím, že srážková daň, kterou byl povinen odvést žalobce jako plátce daně, nebyla odvedena na osobní daňový účet plátce daně, nýbrž byla odvedena na osobní daňové účty společníků jako fyzických osob. Údaje o sražené a odvedené dani byly deklarovány jednotlivými společníky, fyzickými osobami, v jimi podaných vyúčtováních daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za příslušné zdaňovací období. Podle žalovaného tak žalobce jako plátce daně porušil povinnost ve smyslu § 38d zákona o daních z příjmů. Pokud srážkovou daň uvedli jednotliví společníci ve svých vyúčtováních daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2008 a tato daň byla odvedena na osobní daňový účet fyzických osob, je na nich, aby způsobem, který umožňují daňové předpisy, učinili opatření směřující k zamezení případného dvojího odvedení srážkové daně.

Závěry žalovaného a správce daně žalobce nyní napadá podanou žalobou.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce namítá, že žalovaný rozhodl na základě nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, neopatřil si potřebné podklady pro rozhodnutí a věc po právní stránce nesprávně posoudil.

V daném případě došlo pouze k tomu, že účetní žalobce omylem označila platby nesprávnými variabilními symboly, tj. rodnými čísly společníků jako fyzických osob, a v návaznosti na svůj omyl zpracovala a podala vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně jednotlivě za společníky, fyzické osoby, přestože ti nebyli jako plátcí srážkové daně registrováni. K odvedení daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby tak reálně za zdaňovací období roku 2008 a 2009 došlo. Nesprávnost postupu žalobce spočívala výhradně v chybném administrativním a evidenčním postupu. Správce daně a žalovaný naopak postupovali ryze formálně, tedy jakoby žalobce uvedené srážkové daně neodvedl, a tím porušili § 5 odst. 3 a § 8 odst. 3 daňového řádu.

Žalobce setrval na svém právním názoru po celou dobu řízení před zdejším soudem a z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud zrušil jak obě napadená rozhodnutí žalovaného, tak obě prvostupňová rozhodnutí.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný uvádí, že žalobce porušil povinnost jednak odvést sraženou daň z vyplacených podílů na zisku a dále údaje o sražené dani uvést ve vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.

Podle žalovaného správce daně posoudil provedenou platbu v souladu se zásadou materiální pravdy, neboť platba byla provedena na osobní daňové účty společníků žalobce jako fyzických osob, a rovněž vyúčtování daně podané společníky žalobce správce daně posoudil zcela v souladu s § 8 odst. 3 daňového řádu, když obsah tohoto úkonu plně korespondoval s jeho označením. Správci daně nevznikly žádné pochybnosti ohledně toho, že obsahem právního úkonu bylo provedení vyúčtování sražené daně společníky žalobce. Skutečnost, že v daném vyúčtování byla uvedena sražená daň, kterou ve skutečnosti měl srazit jiný daňový subjekt, nemůže vést k tomu, že by učiněný právní úkon nebyl posouzen podle jeho skutečného obsahu.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem a z výše uvedených důvodů navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Průběh řízení před soudem

Soud již o žalobě jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 17. 4. 2015, č.j. 62 Af 62/2013 – 36, kterým zrušil žalobou napadená rozhodnutí žalovaného. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud vyhověl a citovaný rozsudek zrušil.

Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 2. 10. 2015, č.j. 7 Afs 110/2015 – 41, dospěl k závěru, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku a zatížil tak napadený rozsudek nezákonností ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“). Nejvyšší správní soud zdůraznil, že pokud správce daně na základě daňové kontroly zjistil, že žalobce porušil svou povinnost stanovenou v § 69 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), jelikož srážkovou daň správcem daně neodvedl, pak postupoval v souladu s citovaným zákonem, když žalobci předepsal předmětnou daň k přímému placení. Nejvyšší správní soud dále zdůraznil, že krajský soud opomněl, že Ústavní soud v nálezu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, zdůraznil v první řadě právě odpovědnost plátce daně za splnění jeho zákonné povinnosti, neboť výslovně konstatoval, že „*neprovede-li (zde plátce daně) srážku vůbec nebo ji provede v nesprávné výši, je vymáhána přímo na něm*“. Ústavní soud dále uvedl, že pokud správce daně zjistil, že plátce daňovou povinnost nesplnil, měla být uložena jemu a vymáhána pouze na něm. Teprve poté, co by daňovou povinnost vyrovnal, pokračoval Ústavní soud, měla být částka daně uhrazená poplatníkem daně tomuto vrácena. Krajský soud tak závěry citovaného nálezu Ústavního soudu nesprávně interpretoval.

Pokud jde o závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 Afs 121/2006 - 64, tak ty se sice podle Nejvyššího správního soudu týkaly po stránce skutkové poněkud odlišných okolností, nicméně některé jeho právní závěry jsou i v této věci aplikovatelnými.

Zdejší soud tedy posoudil důvodnost žaloby opětovně, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 2. 10. 2015, č.j. 7 Afs 110/2015 – 41; o věci rozhodl bez jednání za splnění podmínky ve smyslu § 51 odst. 1 s.ř.s.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 s.ř.s.), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v rámci žalobních bodů, jak je uplatnil žalobce v podané žalobě ve smyslu § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s.

Namítal-li žalobce nepřezkoumatelnost žalobou napadených rozhodnutí a rozhodnutí prvostupňového správce daně, a to pro nedostatek skutkových důvodů, soud takovou vadu, k níž by musel přihlédnout i z úřední povinnosti, neshledal. Prvostupňový správce daně i žalovaný vyšel ze skutkových zjištění, shrnutých v protokolu o seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění a zprávách o daňové kontrole, která žalobce nerozporuje, nýbrž polemizuje s jejich právním hodnocením.

Správce daně vyšel ze zjištění skutečností, která se shodují i s tvrzeními žalobce, a totiž, že předmětnou daň žalobce jako plátce daně neodvedl na svůj daňový účet a neuvedl do svého vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 a 2009, a to z toho důvodu, že účetní žalobce označila platbu této daně nesprávnými variabilními symboly, tj. rodnými čísly společníků jako fyzických osob, a zaslala je tedy na jejich daňové účty. Dále v návaznosti na to účetní žalobce zpracovala a podala vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně jednotlivě právě za tyto fyzické osoby, společníky žalobce. Spor mezi účastníky řízení tak není o otázku skutkovou, nýbrž o otázku právního hodnocení zjištěných skutečností.

Vybírání daně z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků se řídí zvláštní právní úpravou; na nyní posuzovanou věc po stránce hmotněprávní dopadá právní úprava obsažená v § 69 zákona o správě daní a poplatků (obdobně materií nyní upravuje § 233 a násl. daňového řádu, pozn. soudu).

Podle § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků 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. Správce daně může v odůvodněných případech stanovit plátcí daně lhůtu pro odvod sražené daně jinak; proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání. Neprovede-li plátce srážku daně nebo nevybere-li daň ve stanovené výši, a to ani dodatečně, je základem pro výpočet daně částka, z níž by po sražení daně zbyla částka, která byla plátcem poplatníkovi vyplacena.

Již v rozsudku ze dne 22. 11. 2004, č.j. 1 Afs 81/2004 - 81, Nejvyšší správní soud uvedl, že daňová povinnost se v takových případech nevyměřuje, nýbrž 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...*“.

Srazí-li plátce daně daň, ale neodvede ji, nelze považovat jeho povinnost podle § 38d odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů a § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků za splněnou. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 Afs 121/2006 - 64, uvedl, že nelze paušálně tvrdit, „že cíle daňového řízení bylo dosaženo za situace, kdy totožná daň měla být jiným daňovým subjektem uhrazena, a jen z tohoto důvodu na právními předpisy upravený postup odvodu daně v těchto případech rezignovat. Jak již bylo zmíněno, pokud by tomu tak mělo být, popíral by nutně takový přístup celou zákonnou úpravu upravující povinnosti plátce daně v případě odvodů na daň z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků včetně procesních důsledků nesplnění těchto povinností upravených v ustanovení § 69 zákona o správě daní a poplatků, neboť by v konečném důsledku bylo ponecháno na vůli plátce daně a daňového poplatníka, který z nich a jakým způsobem daňovou povinnost splní.“.

Zjistil-li správce daně na daňovém účtu žalobce rozdíl mezi daní, kterou žalobce srazil a odvedl a daní, kterou zaplatit měl, pak podle soudu byl povinen předepsat žalobci tento rozdíl k přímému placení. Žalobce totiž měl jako plátce daně (§ 6 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) povinnost daň z podílu na zisku z účasti společníků na společnosti s ručením omezením srazit a odvést, a to ve výši vyplývající z § 36 odst. 1 písm. d) zákona o daních z příjmů, ve znění rozhodném pro příslušné zdaňovací období. Naopak společníci, kteří předmětnou srážkovou daň uvedli ve svých vyúčtováních a na jejichž osobních daňových účtech byly částky ve výši předmětné srážkové daně evidovány, byli oprávněni požadovat vrácení nedůvodně zaplacené daně, a to např. postupem podle § 64 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 10. 2015, č.j. 7 Afs 110/2015 – 41, zdůraznil, že „otázka, zda společníkům vznikl vratitelný přeplatek ve smyslu ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků závisí na existenci daňové povinnosti. Posouzení, zda společníci odvedli na srážkové dani více, než kolik činila jejich zákonná povinnost, závisí na hmotně právním hodnocení věci. Pokud by bylo prokázáno, že neměli povinnost platit předmětnou srážkovou daň, pak by se jednalo o přeplatek ve smyslu ust. § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.“.

Soud k tomu doplňuje, že pro období před 1. 1. 2011 platilo pravidlo obsažené v § 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 daňový subjekt. Vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné. Správce daně vrátí pouze platbu, která byla provedena zřejmým omylem, a to na žádost banky, spořitelního a úvěrního družstva nebo držitele poštovní licence, podanou nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně; je-li žádost podána později, lze tuto platbu vrátit pouze tehdy, vznikl-li touto platbou vratitelný

přeplatek, který nebyl do doby vyřízení žádosti vrácen daňovému dlužníkovi, ani použit na úhradu jiného daňového nedoplatku, a to pouze do výše tohoto přeplatku, i když je nižší než 50 Kč. Obdobně se postupuje, pokud je žádost podána tím, kdo zaplatil za daňového dlužníka, prokáže-li zřejmý omyl při úhradě a nemá-li současně vlastní daňový nedoplatek. Nelze-li žádosti vyhovět, vydá správce daně žadateli potvrzení o došlé platbě a o totožnosti daňového dlužníka, na úhradu jehož daňového nedoplatku byla v důsledku jím způsobené chyby zaevidována.

Ostatně i podle nyní platné právní úpravy správce daně přijme každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt (§ 164 daňového řádu), přičemž vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není (až na výjimky) přípustné (§ 165 daňového řádu). Tato právní úprava navazuje a koresponduje se zásadou, podle které správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (§ 8 odst. 3 daňového řádu).

Skutečnost, že předmětné finanční prostředky byly zaplacený z účtu žalobce, je tedy v této souvislosti irelevantní. Správce daně postupoval v souladu se zákonem a neporušil zásadu materiální pravdy, pokud realizované platby posoudil jako úhradu daně na účet jiných daňových subjektů. Jestliže se číslo bankovního účtu daňového subjektu a identifikační číslo zadané jako variabilní symbol při placení daně odlišují, musí správce daně přijatou platbu zaúčtovat na účtu podle identifikačního čísla, a nikoliv podle majitele účtu, ze kterého byla platba uskutečněna (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2009, č.j. 8 Afs 27/2008 - 51). Společníci žalobce jako fyzické osoby tedy byli oprávněni domáhat se případného vrácení přeplateků na svých daních a ty potom vrátit žalobci.

V nyní posuzovaném případě tedy nelze s odkazem na výše citovanou právní úpravu požadovat po správci daně, aby platbu připsanou na osobní účty společníků jako daňových subjektů posuzoval jako splnění povinnosti jiného subjektu, v tomto případě žalobce jako plátce daně. Takový postup správce daně by byl v přímém rozporu s § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků; žalobce se tak zásady „posuzování právního úkonu podle jeho skutečného obsahu“ dovolává neoprávněně.

Pokud tedy správce daně formou platebních výměrů uložil žalobci, jako plátci daně, povinnost zaplatit zjištěný rozdíl, pak se uložení takové povinnosti opíralo o výše citovaná ustanovení zákona o správě daní a poplatků ve spojení s příslušným ustanovením zákona o daních z příjmů a nejednalo se o platební výměry nezákonné.

Soud tak neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným a nad rámec uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, jež by měla za následek

nezákonnost žalobou napadených rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

V. Náklady řízení

O nákladech účastníků řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšným byl žalovaný, tomu však podle obsahu soudního spisu nevznikly v řízení o žalobě žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto soud rozhodl, že žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 30. listopadu 2015

David Raus
předseda senátu