



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně „**Teplické stavební a realitní společnosti**“ s. r. o., se sídlem Dubská 901/28, 415 01 Teplice, zastoupené JUDr. Alexanderem Klimešem, advokátem se sídlem U Bulhara 3, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2005, č. j. 13195/110/2004, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 1. 2008, č. j. 15 Ca 119/2005 - 42,

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 :

Dne 15. 3. 2005 zamítl žalovaný odvolání žalobkyně proti dvěma platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Teplicích (dále jen „správce daně“) dne 23. 6. 2004, kterými byla žalobkyni předepsána k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za rok 2001 ve výši 319 742 Kč a za rok 2002 ve výši 460 926 Kč. Důvodem byla skutečnost, že žalobkyně nesrazila a neodvedla zálohu na předmětnou daň svým jednatelům, Ing. Josefu Švarcovi a Ing. Jiřímu Havelkovi, z částek, které jim vyplatila na základě jimi předložených faktur za činnost pro žalobkyni, ač k tomu byla povinna, neboť předmětné částky měly být posouzeny jako příjem ze závislé činnosti společníka a jednatele společnosti podle § 6 odst. 1 písm. b) zákona České národní rady č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, který ji svým rozsudkem ze dne 29. 1. 2008 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně nesouhlasí s tvrzením soudu, že její žalobní námitky týkající se rozporů v odůvodnění rozhodnutí žalovaného, jsou podány jen v obecné rovině, a proto se jimi nelze zabývat. Podle žalobkyně byly tyto námitky v žalobě zcela konkrétní s odkazy na stránky rozhodnutí žalovaného; za nejdůležitější přitom považuje námitky potvrzující skutečnost, že částky za činnost pro žalobkyni nebyly jednatelům nikdy vyplaceny. Soud se v odůvodnění zmiňuje pouze o námitce neproplacení částek, přičemž i tam uvádí, že se jí nemusí zabývat, neboť podle § 38h odst. 1 a 10 zákona o daních z příjmů plátce daně je povinen srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob již na základě příjmu zúčtovaného za příslušné zdaňovací období bez ohledu na to, zda tento příjem byl poplatníkovi vyplacen. Soud nevzal v úvahu situaci žalobkyně a ustanovení § 38h odst. 1 a 10 zákona o daních z příjmů posuzoval odděleně od jiných ustanovení tohoto zákona i zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Podle § 16 odst. 8 a § 2 odst. 3 daňového řádu má správce daně přihlídnout ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, tedy též k tomu, že předmětné částky jednatelům vyplaceny nebyly (byly pouze zaúčtovány), že valná hromada žalobkyně s ohledem na porušení zákazu konkurence rozhodla, že se předmětné zaúčtované částky jednatelům nevyplatí a že tyto vystavili na zaúčtované částky dobropisy. O těchto skutečnostech byl správce daně informován ještě před ukončením daňové kontroly - měl k nim tedy přihlídnout a daň z příjmů žalobkyni k přímému placení nepředepisovat. S touto námitkou žalobkyně se žalovaný nevypořádal, neboť tvrdil, že předmětné částky vyplaceny byly, což bylo v rozporu se skutečností. Porušil tak § 50 odst. 7 a § 2 odst. 3 daňového řádu. Rovněž krajský soud (jak uvedeno výše) se touto námitkou nezabýval.

Krajský soud se také samostatně nevyjádřil k námitce žalobkyně, že základ pro výpočet daně byl správcem daně použit v nesprávné výši a vypočtená daň je nesprávně vyšší, neboť správce daně nemohl postupovat podle § 69 odst. 1 daňového řádu; soud se o § 69 odst. 1 daňového řádu zmiňuje pouze v souvislosti se stanoviskem k námitce uvedené v žalobě v oddíle A písm. b). Rozsudek krajského soudu je tak nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů rozhodnutí.

Žalobkyně závěrem navrhl, 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 své rozhodnutí, na judikaturu Nejvyššího správního soudu a plně se ztotožnil s obsahem a závěry rozsudku krajského soudu. Na závěr navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkami mířícími do nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů. Žalobkyně předně krajskému soudu vytýká, že se jednotlivě nezabýval jejími námitkami uvedenými na str. 5 žaloby, které se týkaly chyb v rozhodnutí žalovaného. Podle Nejvyššího správního soudu však krajský soud při posuzování těchto námitek nepochybil. Ačkoliv námitky byly formulovány zcela konkrétně, tři z nich směřovaly k tomu, že částky odměn za činnost pro žalobkyni nebyly jednatelům nikdy vyplaceny: krajský soud však v odůvodnění svého rozsudku jasně vyslovil, že otázka, zda částky byly nebo nebyly vyplaceny, není pro povinnost odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob podstatná. Krajský soud zde argumentoval § 38h odst. 1 a odst. 10 zákona o daních z příjmů, z něž vyplývá, že povinnost srazit zálohu na daň z příjmů fyzických osob vzniká již na základě zaúčtování příslušného příjmu bez ohledu na to, zda byl poplatníkovi vyplacen. Jestliže tedy krajský soud dospěl k závěru, že otázka vyplacení odměn nemá na posouzení povinnosti zaplatit zálohu na daň z příjmu fyzických osob vliv, bylo z jeho strany zcela nadbytečné, aby jednotlivě posuzoval, zda k vyplacení došlo či nikoliv: případná pochybení žalovaného v této otázce nemohla mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Čtvrtá žalobní námitka, s níž se dle žalobkyně krajský soud nevypořádal, se týkala charakteru prací, které jednatele

pro žalobkyni vykonávali. Touto otázkou se však krajský soud obšírně zabýval v souvislosti s výkladem § 6 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, který byl předmětem námitky uvedené v oddíle A 1) žaloby, přičemž dospěl k závěru, že práce prováděné jednateli je nutno posoudit jako závislou činnost ve smyslu zmiňovaného ustanovení. Bylo by tedy zcela nadbytečné, aby krajský soud tuto otázku posuzoval ve svém rozsudku dvakrát. Pokud krajský soud uvedl, že tvrzení žalobkyně, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí jsou závažné rozpory a žalovaný v něm nehodnotil skutečné důkazy, nýbrž za ně vydával své smyšlenky, je podáno toliko v obecné rovině, a proto se jím nelze zabývat, měl na mysli právě toto tvrzení žalobkyně o smyšlenkách, nikoliv konkrétní námitky na str. 5 žaloby.

Za nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud rovněž námitku vytykající krajskému soudu, že se samostatně nezabýval výkladem § 69 odst. 1 daňového řádu namítaným v oddíle A písm. c) žaloby a zmiňoval jej pouze v souvislosti se stanoviskem k oddílu A písm. b) žaloby. V oddíle A písm. b) žaloby žalobkyně uvedla, že správce daně je povinen přihlížet ke všemu, co v daňovém řízení vyjde najevo, tedy i k tomu, že zaúčtované částky nebyly jednatelům žalobkyně vyplaceny, a dále že z § 69 odst. 1 daňového řádu a z § 38ch a § 38i zákona o daních z příjmů vyplývá, že zálohu na daň z příjmů fyzických osob lze srazit pouze tehdy, jestliže došlo ke skutečnému vyplacení částek, které měly být zdaněny. V oddíle A písm. c) žaloby pak konstatuje, že z § 69 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně může přistoupit k předepsání daně k přímému placení pouze tehdy, jestliže příslušná částka byla již poplatníkovi vyplacena (na rozdíl od § 38h odst. 1 a 5, kde stačí částku pouze zaúčtovat); jelikož v projednávaném případě žalobkyně částky pouze zaúčtovala a nevyplatila, nemohl správce daně použít § 69 odst. 1 daňového řádu. Oddíl A písm. c) žaloby je zjevným rozvedením námitky v oddíle A písm. b) žaloby a krajský soud podle mínění kasačního soudu odpověděl na námitku uvedenou v oddíle A písm. c) v rámci své argumentace k námitkám obsaženým v oddíle A písm. b) žaloby. Krajský soud zde jasně uvedl, že z § 69 odst. 1 daňového řádu nelze dovodit oprávnění správce daně předepsat k přímému placení daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků až po vyplacení odměny poplatníkovi. Ustanovení § 69 odst. 1 poslední věta daňového řádu totiž slouží ke zjišťování výše daně, při kterém se vychází z fikce, že poplatník obdržel příslušnou částku odměny tzv. čistou, tedy po zdanění, a nikoliv před ním. Nejvyšší správní soud na tomto místě pouze doplňuje, že ke stejnému závěru je nutné dospět i s ohledem na vztah daňového řádu a zákona o daních z příjmů. Podle § 97 daňového řádu se totiž ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak. Pokud § 38h zákona o daních z příjmů hovoří o tom, že zálohu na daň z příjmů fyzických osob je nutné odvést i v případě, kdy byl příslušný příjem plátcem zaúčtován (nikoliv vyplacen), pak je tímto způsobem úprava v § 69 odst. 1 daňového řádu konkretizována a správce daně je oprávněn k postupu podle tohoto ustanovení bez ohledu na to, zda byl předmětný příjem poplatníkovi vyplacen. K tomu lze ostatně zmínit i náleží Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle něž *„zákonná úprava v § 69 daňového řádu je jistým „vlomením se“ do zásady, že daňovou povinnost nelze podle § 45 daňového řádu přenášet na druhého. Ustanovení obsažená v hmotněprávním předpisu, tj. § 38h, 38i, 38j zákona o daních z příjmů, pak tento postup ve vztahu k plátcům daně konkretizují. Pokud tedy správce daně zjistil, že daňová povinnost plátcem nebyla splněna, měla být skutečně uložena jemu (což byla) a vymáhána pouze na něm, a poté, co by daňovou povinnost vyrovnal, měla být částka daně ubrazená stěžovatelem tomuto vrácena“*.

Žalobkyně se dále v kasační stížnosti věnuje skutečnosti, že odměny jednatelům nebyly vyplaceny, ale pouze zaúčtovány, a že se správce daně před ukončením daňové kontroly dozvěděl o tom, že na základě rozhodnutí valné hromady žalobkyně předmětné odměny nebudou vyplaceny, což měl ve svém rozhodnutí zohlednit. Nejvyšší správní soud argumentaci žalobkyně neshledal za důvodnou a ztotožnil se závěry krajského soudu, tj. že otázka skutečného vyplacení předmětných odměn jednatelům není pro povinnost odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob rozhodná. Zmiňovaná povinnost totiž vzniká buď vyplacením příslušného příjmu nebo jeho zaúčtováním - nastane-li kterákoliv z těchto možností [srov. dikci § 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů: „zdanitelnou mzdou se rozumí úhrn příjmů ze závislé činnosti a z funkčních požitků (dále jen „mzda“) zúčtovaný nebo vyplacený poplatníkovi za kalendářní měsíc nebo za zdaňovací období“, odst. 5:

„záloha se srazí při výplatě nebo připsání mzdy poplatníkovi k dobru bez ohledu na to, za kterou dobu se mzda vyplácí“, odst. 10: „plátce odvede úhrn sražených záloh nebo úhrn částek, které měly být jako zálohy na daň sraženy“. Skutečnost, zda zaúčtovaná odměna (mzda) byla poplatníkovi plátcem vyplacena, nemůže být tedy pro vznik povinnosti odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob rozhodná; vyplacení mzdy je ostatně pouze záležitostí mezi poplatníkem a plátcem. Obecně řečeno, pokud poplatník vykonává pro plátce závislou činnost [ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů], náleží mu za ni odměna, a jestliže poplatníkovi odměna není vyplacena, je pouze na něm, aby se jí na plátcovi domáhal pořadem práva u civilního soudu. Na povinnost plátce odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob však nemá nevyplacení zaúčtované odměny za závislou činnost poplatníka žádný vliv. V projednávaném případě je zřejmé (a žalobkyně to v kasační stížnosti ani nezpochybňuje; srov. k tomu rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2004, č. j. 6 Afs 9/2003 - 59, publikovaný pod č. 889/2006 Sb. NSS), že jednatele vykonávali pro žalobkyni závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 1 písm. b) a že jim za tuto činnost byla přiznána odměna, kterou žalobkyně zaúčtovala jako závazek vůči jednatelům. Tím byla naplněna dispozice § 38 odst. 1 zákona o daních z příjmů a žalobkyni vznikla povinnost příslušnou zálohu odvést. Nelze proto úspěšně namítat, že správce daně byl povinen ve smyslu § 16 odst. 8 a § 2 odst. 3 daňového řádu přihlídnout ke skutečnosti, že částky odměn nebyly a nebudou vyplaceny, neboť tato okolnost není způsobilá změnit rozhodnutí správce daně. Kasační soud rovněž neshledal za důvodnou námitku žalobkyně, že žalovaný se s touto námitkou ve svém rozhodnutí nevypořádal: žalovaný v odůvodnění dostatečně srozumitelně argumentoval jak zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, tak i § 38h zákona o daních z příjmů, z nichž dovedl povinnost žalobkyně odvést zálohu na daň z příjmů fyzických osob již na základě zaúčtovaného příjmu bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí poplatníkem.

Žalobkyně v kasační stížnosti také uvedla, že rozsudek krajského soudu napadá i pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], kterou spatřuje v tom, že soud uvedl, že vydáním napadeného rozhodnutí nedošlo k porušení žádného ustanovení daňového zákona ani daňového řádu. Taková námitka je však zcela nekonkrétní a nelze z ní dospět k závěru, jaké ustanovení právního řádu podle mínění žalobkyně krajský soud chybně aplikoval či mylně vyložil; Nejvyšší správní soud se jí proto nemohl zabývat.

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

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

V Brně dne 11. června 2008

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu