



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: **GG 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 žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2015, č. j. 62 Af 62/2013 – 36,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 4. 2015, č. j. 62 Af 62/2013 – 36, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Rozsudkem ze dne 17. 4. 2015, č. j. 62 Af 62/2013 – 36, Krajský soud v Brně zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství (dále jen „stěžovatel“) 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 rozhodnutí správce daně beze změny. Citovanými platebními výměry byla společnost GG ARCHICO, a. s. (dále jen „účastník řízení“) předsána k přímému placení daní z příjmů fyzických osob vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně (dále jen „srážková daň“) ve výši 211.869 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 a ve výši 195.015 Kč za zdaňovací období od 1. 1. 2009 do 31. 12. 2009. Současně správce daně uvedenými platebními výměry stanovil stěžovateli povinnost uhradit penále z částek předsaných mu k přímému placení ve výši 39.003 Kč a ve výši 42.373 Kč.

Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že mezi stěžovatelem a účastníkem řízení není sporné, že účastník řízení ze svého účtu zaplatil srážkovou daň za rok 2008 a 2009, ovšem na osobní daňové účty svých společníků, nikoliv na svůj osobní daňový účet jako plátce daně.

Stěžovatel v odůvodnění napadených rozhodnutí konstatoval, že srážková daň za rok 2008 a 2009 byla zaplacená, resp. kvalifikoval platby provedené na osobní daňové účty společníků účastníka řízení jako předmětnou srážkovou daň. Přesto, že srážková daň byla do státního rozpočtu odvedena, správce daně předepsal účastníkovi řízení k přímému placení totožné částky včetně penále. Důsledkem tedy bylo opakované zaplacení srážkové daně v téže výši založené tímž důvodem. Krajský soud poukázal na smysl a cíl správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daně s tím, že dvojí odvedení téže daně nelze odůvodnit porušením povinnosti účastníka řízení odvést srážkovou daň na svůj osobní daňový účet. S odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, dospěl krajský soud k závěru, že pokud stěžovatel, resp. správce daně, vyšel z toho, že srážková daň sice byla odvedena, ale zároveň účastníkovi řízení předepsal daň v téže výši k přímému placení, pak bylo nezákonně aplikováno ust. § 69 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Platební výměry tak založily nežádoucí stav dvojího zdanění, přičemž toto „potrestání“ účastníka řízení za nesprávné odvedení srážkové daně na osobní daňový účet společníků, které spočívá ve druhém zdanění a od něj se odvíjejícího penále, nepředstavuje korektní výkon daňové správy. Krajský soud nezpochybnil, že daně by měly být placeny jak po stránce materiální, tak po stránce formální přesně tím postupem, jak daňové zákony ukládají, ale v daném případě měl správce daně umožnit převedení přeplatku odpovídajícího výši daně na účet účastníka řízení. Co se týče rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 Afs 121/2006 - 67, jeho závěry nelze na danou věc aplikovat z důvodu skutkových odlišností.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedl, že v napadených rozhodnutích nekonstatoval, že došlo k zaplacení srážkové daně za roky 2008 a 2009, ale uvedl v nich, že účastníkem řízení byla sražená daň odvedena na osobní daňové účty jeho společníků. Podle názoru stěžovatele toto konstatování neznamená, že došlo k úhradě srážkové daně. K tomu by došlo pouze tehdy, pokud by byla odvedena na osobní daňový účet účastníka řízení. Dále stěžovatel vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že došlo k opakovanému zaplacení daně založené tímž důvodem. Pokud srážková daň neměla být uvedena ve vyúčtováních společníků, a neměla být proto ani odvedena na jejich osobní daňové účty, pak se jednalo ze strany společníků o nesprávně tvrzenou daňovou povinnost. Zákon o správě daní a poplatků znal pro takové případy procesní instituty, kterých mohli společníci využít za účelem učinění opatření k zamezení dvojímu odvedení srážkové daně. Pokud tak neučinili, nelze odpovědnost za jejich nečinnost přenášet na správce daně. V tomto ohledu odkázal stěžovatel na zásadu *vigilantibus iura scripta sunt*. Pokud by společníci některých z těchto institutů využili a správce daně by zároveň nepožadoval odvedení srážkové daně po účastníkovi řízení tak, jak rozhodl krajský soud, mohlo by dojít k nezdanění dotčených příjmů. Pro odvedení srážkové daně by v takovém případě neexistoval právní důvod. S ohledem na ust. § 38d odst. 2 zákona o daních z příjmů a ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků byl postup správce daně oprávněný. Argumentace krajského soudu ohledně účelu a smyslu správy daní není přílehlavá a jeho závěry by vedly k tomu, že by byl popřen samotný smysl pozitivní úpravy právního postavení plátce daně a odvodu daně z příjmů ze závislé činnosti plátcem daně realizovaného. Srážkovou daň uvedli společníci ve svých vyúčtováních, čímž deklarovali své postavení jako plátců daně, a správce daně neměl důvod pochybovat o těchto tvrzeních. Nebyly proto splněny podmínky pro vytýkáci řízení podle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel také vyjádřil nesouhlas se závěrem krajského soudu, že společníkům vznikl přeplatek, o jehož převedení na účet účastníka řízení mohli požádat. Přeplatek by vznikl pouze tehdy, pokud by společníci využili některého z institutů, kterým lze dosáhnout změny tvrzené daňové povinnosti, toho však nevyužili. Postup správce daně nelze mít za nekorektní. V dané věci byla chyba způsobena účastníkem řízení a nelze jí dávat k tíži správním orgánům, které postupovaly v souladu se zásadou zákonnosti.

pokračování

Závěry vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, nelze na danou věc aplikovat způsobem, jakým postupoval krajský soud. Naopak je na základě citovaného nálezu nutno dospět k závěru, že postupu správce daně vůči účastníkovi řízení nelze nic vytknout, jelikož i Ústavní soud se vyslovil pro přednostní aplikaci ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků. Podle stěžovatele je napadený rozsudek rovněž nepřezkoumatelný, neboť krajský soud své závěry dostatečně neodůvodnil. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dále navrhl, aby mu v případě úspěchu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč za jeden úkon právní služby podle ust. § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění dalších předpisů (dále jen „advokátní tarif“), přičemž odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Krajský soud zcela logicky, dostatečně a srozumitelně odůvodnil své závěry. Z napadených rozhodnutí vyplývá, že stěžovatel označil platby na osobních daňových účtech společníků jako předmětnou srážkovou daň a přesto setrvává na formalistické argumentaci, že srážková daň nebyla zaplacená, jelikož byla platba omylem označena jiným variabilním symbolem. Pokud mu správce daně uložil, aby odvedl stejné částky na stejnou srážkovou daň, jednalo se o opakované zaplacení téže daně. Dále účastník řízení vyjádřil nesouhlas s názorem stěžovatele, že společníci měli využít procesních institutů ke změně tvrzené daňové povinnosti. Podle jeho názoru měl stěžovatel postupovat tak, jak uvedl krajský soud, což by odpovídalo zásadě šetření práv daňových subjektů a hospodárnosti daňového řízení. Účastník řízení rovněž vyjádřil nesouhlas s názorem stěžovatele, že by mohlo dojít k nezdanění dotčených příjmů. Podle jeho názoru společníci, resp. omylem sám účastník řízení, přesné částky odpovídající srážkové dani státu odvedli. Bylo na stěžovateli, aby pouhým administrativním úkonem tyto částky „přeznačil“ a převedl na osobní daňový účet účastníka řízení. Správce daně s ohledem na výše uvedené aplikoval ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků nesprávně a nezákonně. Odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 As 121/2006 - 69, je nepřiléhavý, neboť skutkový stav byl odlišný. V případě využití procesních institutů směřujících k vrácení přeplatku, které stěžovatel v kasační stížnosti zmínil a kterých nebylo potřeba z důvodu zjevnosti pochybení účastníka řízení, by to byl správce daně, který by o nich rozhodoval a mohl by tak odpovídajícím způsobem reagovat, tj. až následně předepsat srážkovou daň k přímému placení účastníku řízení. Navíc společníci účastníka řízení neměli předpoklady být plátcí srážkové daně. Tyto předpoklady měl pouze účastník řízení, z jehož účtu také platby přišly. S ohledem na tyto závěry účastník řízení navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta. Ke stěžovatelem požadované náhradě nákladů uvedl, že stěžovatel nebyl zastoupen advokátem, a proto nemůže účtovat podle advokátního tarifu.

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 přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu správního spisu vyplývá, že dne 7. 12. 2011 byla správcem daně u účastníka řízení zahájena daňová kontrola mimo jiné na srážkovou daň za zdaňovací období roku 2008 a 2009. Při daňové kontrole správce daně zjistil, že účastník řízení 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 stejných letech účastník řízení vyplatil svým společníkům podíly na zisku, ze kterých provedl srážku daně podle zvláštní sazby daně z příjmu fyzických osob, avšak předmětnou daň jako plátcе daně 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, ani 2009. Daň byla odvedena

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 účastníkovi řízení jako plátcí srážkové daně k přímému placení platebními výměry ze dne 26. 10. 2012, č. j. 259010/12/336912709216, a č. j. 259021/12/336912709216. Proti těmto rozhodnutím podal účastník řízení odvolání, které stěžovatel změnil pouze v části týkající se bankovního spojení, ve zbytku je zamítl a napadená rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl, že srážková daň, kterou byl povinen odvést účastník řízení jako plátce daně, nebyla odvedena na osobní daňový účet plátce daně, ale 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. Podle stěžovatele proto účastník řízení porušil povinnosti ve smyslu ust. § 38d zákona o daních z příjmů a ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a společníci mohli učinit opatření směřující k zamezení případného dvojího odvedení srážkové daně, což neučinili, ačkoliv jim daňový řád takový postup umožňuje.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto stížným důvodem. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, pokud by napadený rozsudek byl nepřezkoumatelný.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudků krajských soudů vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, č. 34/1996 Sb. ÚS, a ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, č. 85/1997 Sb. ÚS), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, je povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). To potvrzuje i navazující judikatura Ústavního soudu, např. nález ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, č. 64/2007 Sb. ÚS, v němž Ústavní soud vyslovil, že „*odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena*“. Také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, vyslovil, že pokud „*odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsaný skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.*“. Nepřezkoumatelností z důvodu nesrozumitelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, podle něhož lze „*za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozzeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na důležitých nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody*“.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudil. Je z něj rovněž patrné, z jakých důvodů měl krajský soud právní závěry vyslovené stěžovatelem za chybné a naopak,

pokračování

z jakých důvodů považoval žalobní námitky za důvodné. Proto Nejvyšší správní soud mohl v rámci stížních bodů věcně přezkoumat napadený rozsudek.

Podle ust. § 38d odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů je plátce daně u dividendových příjmů plynoucích z účasti v akciové společnosti, s výjimkou dividendových příjmů plynoucích ze zaknihovaných akcií, a u podílů na zisku uvedených v § 36, povinen srazit daň při jejich výplatě, nejpozději však do konce třetího měsíce následujícího po měsíci, v němž valná hromada nebo členská schůze schválila řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku a rozhodla o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty.

Podle ust. § 38d odst. 3 věta první je plátce daně povinen sraženou daň odvést svému místně příslušnému správci daně do konce kalendářního měsíce následujícího po kalendářním měsíci, ve kterém byl povinen provést srážku podle odstavců 1 a 2.

Podle ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků plátce daně odvede daň nebo úhradu na zajištění daně, kterou byl povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, 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 plátcovi daně tyto částky k přímému placení. Správce daně může v odůvodněných případech stanovit plátcovi 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.

V daném případě byl účastník řízení jako plátce daně povinen srazit z příjmů společníků srážkovou daň v souladu s ust. § 38d odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů, což také učinil, což je nesporné. Dále byl s ohledem na ust. § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů a ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků povinen předmětnou sraženou daň odvést správci daně. Sporným pak je, zda tak učinil, když sraženou daň odvedl na osobní daňové účty svých společníků a nikoliv na vlastní osobní daňový účet.

Podle ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků 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.

Nejvyšší správní soud se již v rozsudku ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 - 53, zabýval otázkou, co je určujícím znakem pro to, aby bylo na platbu pohlíženo jako na platbu vykonanou konkrétním daňovým dlužníkem. V daném případě se Nejvyšší správní soud zabýval případem, kdy žalobce při placení daně zadal nesprávný variabilní symbol, a to variabilní symbol existujícího daňového subjektu. Nejvyšší správní soud dospěl v citovaném rozsudku k závěru, že „v případě, kdy 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 platba byla uskutečněna. [...] Zadání identifikačního čísla jiného daňového subjektu je správce daně povinen vnímat jako projev vůle daňového subjektu ubravit daň za jiného a nemusí zkoumat nebo si činit vlastní úsudek, zda ten tak učinil úmyslně či omylem. To by ostatně bylo i proti principu právní jistoty daňového subjektu. Správce daně nemá možnost zvažovat jednotlivé okolnosti případu, tedy jestli částka, kterou daňový subjekt ubradil, je ve stejné výši jako částka, kterou měl ubravit, či byla poslána v období, které odpovídalo době, kdy mělo být v jeho věci placeno. Po daňovém subjektu je proto třeba požadovat, aby nejenom při vyplňování daňového přiznání, ale i samotném placení daní, postupoval s opatrností, jelikož je to on, kdo je zodpovědný za řádné přiznání i odvedení své daňové povinnosti.“* Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku rovněž uvedl, že bude-li prokázáno, že při placení daní došlo k omylu při zadávání identifikačního čísla, bylo by nespravedlivé, aby daňový subjekt nesl za své pochybení nepřiměřené následky v podobě vyměření daňového penále. V dané věci odkázal na ust. § 55a zákona o správě daní poplatků, které obdobně jako ust. § 259 zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, upravuje institut prominutí příslušenství daně, na který sice není právní nárok, avšak bude-li zjištěno, že při zadávání variabilního symbolu došlo k pouhému omylu, mělo by být účastníkovi řízení toto prominutí přiznáno.

V nyní projednávaném případě je nutno s ohledem na citovaný rozsudek dospět k závěru, že srážková daň nebyla účastníkem řízení odvedena v souladu s ust. § 38d odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů a ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Výklad zastávaný krajským soudem pomíjí zákonnou právní úpravu a povinnosti stanovené plátcí. Společníci podali vyúčtování předmětné srážkové daně ve smyslu ust. § 69 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a účastník řízení si nepodal žádost o vrácení platby ve smyslu ust. § 59 odst. 7 citovaného zákona. Nejvyšší správní soud si je vědom rozsudku ze dne 3. 9. 2014, č. j. 9 Afs 149/2013 - 33, ve kterém byl vysloven názor, že správce daně byl povinen platbu, kterou společnost odvedla z důvodu chybného uvedení variabilního symbolu na osobní daňové účty společníků, kteří ke srážkové dani registrování nebyli, zařadit mezi nejasné platby. Od citovaného rozsudku se však situace v dané věci liší tím, že společníci sami podali vyúčtování srážkové daně podle ust. § 69 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, čímž se de facto postavili do pozice plátce daně, a dále tím, že účastník řízení nepožádal o vrácení platby, ačkoliv si byl svého omylu vědom, jak vyplývá z jeho dopisu ze dne 14. 8. 2012, který adresoval správci daně. Ačkoliv si tedy účastník řízení již tehdy uvědomoval, že došlo k pochybení, nepožádal o vrácení platby podle ust. § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

V průběhu daňové kontroly správce daně zjistil, že sraženou daň účastník řízení ani neuvedl ve svých vyúčtováních za zdaňovací období roku 2008 a 2009, ani ji neodvedl na svůj osobní daňový účet, tj. neodvedl ji správci daně v souladu s ust. § 38d odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů a ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně proto postupoval v souladu s ust. § 69 odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků a účastníkovi řízení srážkovou daň předepsal k přímému placení. V této souvislosti lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 59/2005 - 45, publ. pod č. 818/2006 Sb., NSS, v němž byl vysloven názor, že daňová povinnost se v takových případech nevyměřuje, „*pouze 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 ústky, které ve stanovené lhůtě nebyly sraženy a odvedeny.*“

Krajský soud dále v napadeném rozsudku uvedl, že závěry Nejvyššího správního soudu uvedené v rozsudku ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 Afs 121/2006 - 64, nelze na nyní projednávanou věc aplikovat, jelikož v citované věci plátce daně srážkovou daň poplatníkům ani nesrazil, ani neodvedl. Nejvyšší správní soud je toho názoru, že s krajským soudem lze souhlasit v tom

pokračování

ohledu, že skutkové okolnosti citovaného případu byly odlišné od nyní posuzované věci, kdy účastník řízení společníkům daň srazil, avšak neodvedl. Přesto lze některé závěry vyplývající z citovaného rozsudku aplikovat i v nyní projednávané věci, protože srazil-li plátce daň, ale neodvede ji, nelze považovat jeho povinnost podle § 38d odst. 2 věta první zákona o daních z příjmů a ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků za splněnou. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku 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 právním předpisu 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 odvodu 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.“ Pokud správce daně na základě daňové kontroly zjistil, že účastník řízení porušil svou povinnost stanovenou v ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, jelikož srážkovou daň správci daně neodvedl, pak podle Nejvyššího správního soudu postupoval v souladu s citovaným zákonem, když účastníku řízení předepsal předmětnou daň k přímému placení.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dále uvedl, že předmětná srážková daň byla do státního rozpočtu odvedena a předepsání přímého placení téže daně včetně penále představovalo opakované zaplacení daně v téže výši založené tímž důvodem, které je v rozporu se smyslem a účelem správy daní a odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02. Nejvyšší správní soud se s těmito závěry krajského soudu neztotožňuje. Předně je nutné uvést, že citovaný nálezy klade důraz právě na zvláštnosti postavení plátce daně. V citovaném nálezu se uvádí, že je to plátce daně, který má povinnost „pod vlastní odpovědností odvést správci daně daň, kterou od poplatníka vybral nebo již mu srazil“, a zákonnou úpravu zakotvenou v ust. § 69 zákona o správě daní a poplatků tak lze považovat za „jisté vlomení se do zásady, že daňovou povinnost nelze podle § 45 zákona o správě daní a poplatků přenášet na druhého“. Krajský soud tedy zcela opomněl, že Ústavní soud v citovaném nálezu 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. Ostatně Ústavní soud v usnesení ze dne 6. 11. 2008, sp. zn. III. ÚS 1351/07, uvedl, že ve shora citovaném nálezu rozhodl o stížnosti pozitivně, „neboť rozhodoval v situaci, kdy stěžovatelem byl nikoliv plátce daně, nýbrž její poplatník (zde fyzická osoba), jehož příjem se po podání daňového příznání a následném předpisu daně k přímému placení plátcí daně (§ 69 daňového řádu) stal vskutku předmětem dvojího zdanění; zde proto - právě při zdůraznění odpovědnosti plátce za porušení zákonného postupu - přisvědčil Ústavní soud tammému stěžovateli v tom, že mu poté, co daňovou povinnost plátce daně vyrovnal, měla být částka daně (jím) uhrazená vrácena.“ Rovněž v usnesení ze dne 31. 8. 2006, sp. zn. II. ÚS 116/06, ve kterém byla posuzována ústavní stížnosti plátce daně a nikoliv poplatníků, Ústavní soud uvedl, že předepsání přímého placení daně nepředstavuje dvojí zdanění, neboť skutečnost, že povinnost plátce daně splnil jiný poplatník, nezakládá zánik plátcovy zákonné daňové povinnosti. S ohledem na citované závěry Ústavního soudu dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že se v dané věci nejednalo o dvojí zdanění. V daném případě měl účastník řízení povinnost odvést daň v souladu s ust. § 69 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a správce daně nepochybil, pokud mu předepsal srážkovou daň k přímému placení. 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 ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků (srv. citovaný nálezy a usnesení Ústavního soudu).

Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, 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 daně 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 (viz i usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2015, č. j. 5 Afs 60/2013 - 63).

Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 4 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O kasační stížnosti bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 2. října 2015

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu