



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **Ing. O. V.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutím ze dne 29. 9. 2005, č. j. 3798/130/2005-An a č. j. 3797/130/2005-An, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2006, č. j. 31 Ca 333/2005 - 26,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2006, č. j. 31 Ca 333/2005 - 26, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 29. 9. 2005 vydal žalovaný shora uvedená rozhodnutí, jimiž zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům na daňové penále na dani z přidané hodnoty vydaným Finančním úřadem v Moravské Třebové (dále jen „správce daně“) za zdaňovací období od 1. 4. 2004 do 30. 4. 2004 ve výši 33 392 Kč a za zdaňovací období od 1. 7. 2004 do 30. 9. 2004 ve výši 48 607 Kč. Důvodem vyměření penále byla skutečnost, že za zdaňovací období I. čtvrtletí roku 2004 vykázal žalobce v daňovém přiznání nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty ve výši 464 373 Kč. Správce daně následně zahájil s žalobcem vytykáací řízení k objasnění správnosti výše tohoto nadměrného odpočtu. Poté ve zdaňovacím období od 1. 4. do 30. 4. 2004 vykázal žalobce daňovou povinnost ve výši 124 746 Kč a ve třetím čtvrtletí roku 2004 daňovou povinnost ve výši 273 069 Kč; žalobce však tyto povinnosti neuhradil, neboť se domníval, že má na svém osobním účtu přeplatek z titulu uvedeného nadměrného odpočtu, který je možno na úhradu těchto povinností použít. Správce daně pak dne 21. 4. 2005 ukončil vytykáací řízení za I. čtvrtletí roku 2004 vydáním platebního výměru, v němž potvrdil správnost vykázанého nadměrného odpočtu ve výši 464 373 Kč. Následně pak vydal platební výměry na daňové penále za výše uvedená zdaňovací období s tím, že nadměrný odpočet byl vyměřen až dne

21. 4. 2005 a teprve tímto dnem byly uhrazeny výše zmíněné daňové povinnosti žalobce za zdaňovací období od 1. 4. 2004 do 30. 4. 2004 a za III. čtvrtletí roku 2004.

Proti rozhodnutím žalovaného brojil žalobce žalobami ke krajskému soudu, který je spojil ke společnému projednání a následně dospěl k závěru, že postup žalovaného nebyl v souladu se zákonem a napadená rozhodnutí zrušil. V odůvodnění uvedl, že daňová povinnost (resp. nadměrný odpočet) nebyla daňovému subjektu stanovena odlišně, než ji sám přiznal, a proto lze postupovat pouze podle ustanovení § 46 odst. 5 zákona České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Za den vyměření je v takovém případě považován poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, tedy v daném případě datum 25. 4. 2004. V tento den také vznikl žalobci vratitelný přeplatek (nikoliv až vydáním platebního výměru dne 21. 4. 2005), který mohl být použit k úhradě následných daňových povinností žalobce. Platební výměry na daňové penále nebyly tudíž vydány v souladu se zákonem.

Ve včas podané kasační stížnosti žalovaný napadl předmětný rozsudek krajského soudu a namítl, že druhá věta § 46 odst. 5 daňového řádu určuje den vyměření daně a doručení rozhodnutí výhradně pro případy, kdy daň není daňovému subjektu sdělována platebním výměrem, což znamená, že pro řešený případ nepřichází v úvahu. Krajský soud přitom nebral v potaz další důsledky svého rozhodnutí. Například v případě vlastní daňové povinnosti by podle názoru krajského soudu muselo rovněž dojít například po ročním vytykáčím řízení, na jehož základě by bylo zjištěno, že přiznaná výše daně byla správná, k vyměření ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu tedy s roční zpětnou platností. Pro případ, že by daňový subjekt v původní lhůtě daň nezaplatil, vyměření podle § 46 odst. 5 daňového řádu by nebyla stanovena tzv. náhradní lhůta splatnosti, po jejímž uplynutí lze přistoupit k vymáhání daňových nedoplatků. Tato lhůta by musela být daňovému subjektu sdělována samostatným rozhodnutím, proti kterému by bylo přípustné odvolání, což by vedlo k dalšímu zbytečnému prodlužování řízení. V případě, že by byla daň v původní lhůtě zaplacená, stává se platba po celou dobu vytykáčím řízení přeplatkem, který lze používat dle § 59 daňového řádu. Pokud by pak po roce došlo se zpětnou platností k vyměření daně, stalo by se jakékoliv použití přeplatku zpětně nezákonným, což by vedlo k dalším sankcím buď na téže nebo jiných daních.

I v předmětném případě nadměrného odpočtu lze v názoru krajského soudu najít celou řadu problémů. Žalovaný si je vědom určité tvrdosti zákona při stanovení penále, nicméně po celou dobu prováděného řízení má žalobce svá práva týkající se případné nečinnosti, která může uplatnit. Navíc, pokud vznikne vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, je správce daně povinen podle § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, tento přeplatek do 30 dnů od vyměření vrátit. Peníze uložené u správce daně by tak mohly být využity pro případnou platbu daní správcem daně pouze jedenkrát, a pokud by byly vráceny, záleželo by jejich použití již vždy na vůli daňového subjektu, což znamená, že správce daně by nemohl další případné sankce již nikdy ovlivnit. Navíc v převažující části vytykáčích případů způsobují prodlužování vytykáčích řízení samy daňové subjekty – takovéto jednání by podle názoru krajského soudu padalo na vrub státu, neboť do 30 dnů od vyměření daně podle § 46 odst. 5 daňového řádu by správce daně nadměrný odpočet nikdy vrátit nemohl a daňovému subjektu by byl povinen zcela neoprávněně vyplatit úrok podle § 64 odst. 6 daňového řádu, protože nadměrný odpočet ve lhůtě nevrátil. Tvrdost zákona lze tak podle žalovaného odstranit pouze žádostí o prominutí příslušenství podle § 55a daňového řádu. Rovněž žalovaný namítá, že názor krajského soudu popřel význam ustanovení § 43 odst. 3 daňového řádu.

Ze všech výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce se ve stanovené lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Kasační stížnost je důvodná.

Žalovaný učinil předmětem kasační stížnosti přezkum právního názoru krajského soudu, podle nějž v případě, kdy správce daně ukončí vytýkácí řízení vydáním platebního výměru, který potvrdí správnost daňovým subjektem vypočteného nadměrného odpočtu, uplatní se § 46 odst. 5 daňového řádu (resp. jeho druhá věta). Podle tohoto ustanovení nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, a pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení. Podle krajského soudu je tedy předmětný platební výměr pouze deklarací nadměrného odpočtu, který byl vyměřen již v den poslední lhůty pro podání daňového přiznání na daň z přidané hodnoty. S tímto závěrem se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

Pro správné posouzení věci si je třeba nejprve ujasnit možnost vzniku přeplatku na dani z titulu nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty. Obecně upravuje přeplatek § 64 odst. 1 daňového řádu, podle nějž je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně daňovým přeplatkem. Současně nicméně platí § 97 citovaného zákona, kdy ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona se použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak. Právě v případě daně z přidané hodnoty existuje speciální úprava v § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podle tohoto ustanovení platí, že vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu. Tento postup se neuplatní, pokud vznikne vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření, a postupuje se podle zvláštního právního předpisu. Prohlášením konkurzu se daňové řízení nepřerušuje a po prohlášení konkurzu se plátcí vrátí vyměřený nadměrný odpočet, pokud nemá daňové nedoplatky vzniklé před prohlášením i po prohlášení konkurzu.

Podstatou uvedených ustanovení je tedy skutečnost, že v případě nadměrného odpočtu může přeplatek vzniknout až v okamžiku vyměření (na rozdíl od obecné úpravy v daňovém řádu, kde postačí samotný fakt, že částka plateb převyšuje splatnou daň včetně příslušenství). Před okamžikem vyměření tedy žádný nadměrný odpočet neexistuje, a proto ho nelze ani použít na úhradu jiné daňové povinnosti.

Vyměřit daň lze pak konkludentně (fikcí) dle § 46 odst. 5 daňového řádu, a to v případě, kdy správce daně nemá pochybnosti o správnosti daňového přiznání nebo hlášení. Naopak existují-li na straně správce daně takové pochybnosti, je oprávněn zahájit vytýkácí řízení výzvou podle § 43 odst. 1 daňového řádu. Na základě výsledků vytýkácího řízení pak správce daně vydá platební výměr, a to ve všech případech (tj. je-li daňová povinnost, resp. nadměrný odpočet, vyšší, nižší nebo i stejná

jako v projednávaném případě). Po zahájení vytýkacího řízení však již nelze hovořit o konkludentním stanovení daně, a proto nepřipadá v úvahu aplikace § 46 odst. 5 daňového řádu. Ostatně Nejvyšší správní soud se předmětnou problematikou již ve své rozhodovací praxi zabýval. V rozsudku ze dne 15. 3. 2007, č. j. 7 Afs 10/2006 - 57 (www.nssoud.cz), uvedl, že „zahájí-li správce daně vytýkací řízení dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, absolutně tímto úkonem vyloučí možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 cit. zákona, tj. vyměření daně za pomoci fikce. Je proto nerozhodné, s jakým výsledkem správce daně ukončí vytýkací řízení, neboť je vždy povinen o této skutečnosti vyrozumět daňový subjekt platebním výměrem, a to zejména z důvodu právní jistoty daňového subjektu. Až vydání platebního výměru je skutečností rozhodnou pro vlastní vyměření daně, tj. z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik nadměrného odpočtu“.

Aplikujeme-li uvedené závěry na právě projednávaný případ, pak k vyměření nadměrného odpočtu za první čtvrtletí roku 2004 došlo až vydáním platebního výměru dne 21. 4. 2005 ukončujícího vytýkací řízení a teprve v tento okamžik bylo možné uvažovat o vzniku přeplatku na dani. Současně je zřejmé, že žalobce své daňové povinnosti za zdaňovací období od 1. 4. 2004 do 30. 4. 2004 a za III. čtvrtletí roku 2004 neuhradil (ač tak mohl učinit jiným způsobem než domnělým přeplatkem na dani), a proto správce daně postupoval správně, pokud žalobci vyměřil penále za opožděně uhrazené daně (k tomu tedy došlo až dne 21. 4. 2005). Z tohoto pohledu tedy nelze platební výměry správce daně (a následná rozhodnutí žalovaného) považovat za nezákonné a názor krajského soudu je tudíž chybný.

Nejvyšší správní soud naopak nepřisvědčil námitce žalovaného, že názor krajského soudu popírá význam § 43 odst. 3 daňového řádu; podle něj platí, že pokud je den podání daňového přiznání nebo hlášení dnem počátku běhu lhůty pro rozhodnutí správce daně nebo pokud je počátek běhu lhůty od tohoto dne odvozován, běh lhůty se vydáním výzvy podle předchozích odstavců přerušuje a nová lhůta počne běžet až ode dne, kdy jsou odstraněny pochybnosti vytýkané správcem daně ve výzvě. Tato úprava dopadá na okamžik vzniku daňového přeplatku. Jak však bylo uvedeno výše, v případě nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty se vznik přeplatku a lhůta pro jeho vrácení váže na den jeho vyměření a nikoliv na den podání daňového přiznání ve smyslu uvedeného ustanovení daňového řádu. V případě nadměrného odpočtu se tedy § 43 odst. 3 daňového řádu neuplatní, a proto se závěry krajského soudu týkající se takového nadměrného odpočtu nemohou dostat s tímto ustanovením do rozporu.

Námítky žalovaného týkající se uplatnění názoru krajského soudu v hypotetickém případě daňové povinnosti neshledal Nejvyšší správní soud za důvodné, neboť předmětem probíhajícího řízení je otázka vyměření nadměrného odpočtu. Námitky tak míří zcela mimo podstatu věci.

Nicméně považuje soud za vhodné, vzhledem k určité tvrdosti předmětné právní úpravy, poukázat na možnost žádat o prominutí penále postupem podle § 55a daňového řádu.

Tyto závěry však nic nemění na důvodnosti námitek uvedených výše; Nejvyšší správní soud proto zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu, tedy bude v daném případě považovat vydání platebního výměru za skutečnost určující okamžik vyměření daně a následně vzniku přeplatku; avšak současně přezkoumá soulad rozhodnutí žalovaného se zákonem i z hlediska dalších žalobních bodů obsažených v žalobě.

V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. srpna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu