



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce **společnosti E., s. r. o.**, zastoupeného Mgr. Jiřím Dvořáčkem, advokátem v Kralupech nad Vltavou, Jungmannova 852, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, ze dne 14. 3. 2006, č. j. 59 Ca 84/2004 – 22,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočka Liberec, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2004, č. j. 17328/150/03. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti celkem deseti platebním výměrům vydaným Finančním úřadem v Jablonci nad Nisou dne 28. 8. 2003, pod č. j. 76795/03/187910/5146 až č. j. 76804/03/187910/5146, kterými bylo stěžovateli sděleno penále na dani z přidané hodnoty za blíže specifikovaná zdaňovací období v celkové výši 131 355 Kč.

V odůvodnění svého rozsudku krajský soud konstatoval, že platební výměry na daňové penále byly správcem daně vydány v souvislosti s dodatečným daňovým přiznáním stěžovatele k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec roku 2000 a za zdaňovací období leden, únor, duben a květen roku 2001. Tato daňová přiznání stěžovatel podal dne 31. 12. 2002 s tím, že okolnosti vedoucí k jejich podání jím byly zjištěny dne

16. 12. 2002. Na základě těchto dodatečných daňových přiznání správce daně v některých případech stanovil nadměrné odpočty daně, ve zbývajících případech naopak stěžovateli předepsal penále. Pokud jde o právní hodnocení věci, krajský soud se vypořádal s argumentací stěžovatele, dle které je předepsaná penalizace v rozporu se základními principy daňového řízení i čl. 4 odst. 1 a 4 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), neboť ve světle dodatečných daňových přiznání odvedl stěžovatel v souhrnu původně vyšší daň, než odpovídalo jeho daňové povinnosti, a reálně tedy žádný dluh na dani z přidané hodnoty nevznikl. Krajský soud k tomu uvedl, že podle ust. § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V tomto přiznání uvede i den zjištění důvodů pro jeho podání. Ve stejné lhůtě je dodatečná daň též splatná. V daném případě podal stěžovatel dne 31. 12. 2002 dodatečná daňová přiznání k dani z přidané hodnoty, kdy jako datum zjištění skutečností vedoucích k jeho podání bylo uvedeno datum 16. 12. 2002. Správce daně následně vyměřil rozdíl daňových povinností v souladu s ust. § 46 odst. 5 daňového řádu; za den vyměření se dle tohoto ustanovení považuje poslední den lhůty pro podání dodatečných daňových přiznání, tedy 31. 1. 2003. Krajský soud dále uvedl, že je-li dodatečně stanovena daň vyšší než daň stanovená dle řádného daňového přiznání, je daňový subjekt povinen *ex lege* zaplatit též penále, postupem dle § 63 odst. 3 daňového řádu. Předepsání daňového penále (§ 63 odst. 4 daňového řádu) je jen rozhodnutím deklaratorním, kterým se daňovému subjektu sděluje jeho výše. Samotné penále se pak počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Tímto způsobem bylo, dle názoru krajského soudu, postupováno i v dané věci; byla-li naopak za jiná zdaňovací období stanovena stěžovateli daň nižší, nemůže to na zákonnost platebních výměrů na daňové penále (za odlišná zdaňovací období) mít žádný vliv. V případě, kdy je dodatečně stanovena daň nižší, než byla poslední známá daňová povinnost, dojde k jejímu vyměření ve smyslu § 41 odst. 1 daňového řádu k poslednímu dni měsíce následujícího po zjištění důvodů pro podání dodatečných přiznání, v daném případě ke dni 31. 1. 2003. K tomuto dni také vznikl přeplatek na dani. Z uvedeného je tedy zřejmé, že dodatečné stanovení daňového odpočtu nemá vliv na penalizaci dodatečně stanovených daňových nedoplateků, jak se domnívá stěžovatel. Tuto zákonnou úpravu krajský soud neshledal v rozporu s požadavky čl. 4 Listiny; odkaz stěžovatele na porušení § 2 odst. 7 daňového řádu odmítl s tím, že toto ustanovení upravuje případy, kdy dochází na straně daňového subjektu k dissimulaci právního úkonu, což se však v daném případě nestalo.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností opírající se (posuzováno dle obsahu) o důvody uvedené v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Dle názoru stěžovatele krajský soud chybně vyložil ust. § 63 daňového řádu, neboť sankce v podobě penále není spojena s podáním dodatečného daňového přiznání, ale pouze s neuhrazením daně. V této souvislosti vytkl právnímu názoru krajského soudu též rozpor s ust. § 2 odst. 7 daňového řádu. Stěžovatel přiznanou daň v termínech stanovených zákonem vždy řádně uhradil a nešlo tedy v jeho případě o neuhrazení daně, jak se domnívají daňové orgány i krajský soud. Na tomto faktu nemůže nic změnit ani skutečnost, že později byla podána dodatečná daňová přiznání. Ve svých důsledcích je toto nesprávné právní hodnocení věci v rozporu s čl. 14 Listiny základních práv a svobod, které zakazuje ukládat sankce bez zákonného podkladu. Stěžovatel dále uvedl, že jakkoli krajský soud v odůvodnění svého rozsudku zmínil jím předloženou „tabulku posunů skutečných daňových povinností a nadměrných odpočtů“ nezabýval se věcně tím, byl-li na osobním účtu stěžovatele přeplatek či nedoplatek na dani. Ze zmiňované tabulky přitom vyplývá, že žádný daňový nedoplatek

stěžovatele neexistoval. Stěžovatel konečně vyjádřil též souhlas s názorem krajského soudu, dle kterého jsou platební výměry na penále toliko deklaratorním rozhodnutím, neztotožňuje se však s tím, že by z tohoto důvodu neměla být podstatná forma ani obsah těchto rozhodnutí.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci zopakoval důvody, které ho vedly k vydání napadeného rozhodnutí. Pokud jde o důvody, na nichž je vystavěna kasační stížnost, uvedl, že interpretace ust. § 63 odst. 3 daňového řádu je zcela jednoznačná, nepřipouštějící dvojí výklad. Dle jeho názoru argumentace stěžovatele směřuje spíše na případy, kdy ke dni vyměření dodatečně stanovené daně existuje na osobním daňovém účtu daňového subjektu (na témže druhu příjmů) přeplatek ve shodné nebo vyšší částce, který byl z jiného titulu vyměřen dříve, nebo ke dni, který se shoduje s původní splatností dodatečně stanovené daně. V tomto případě nedoplatek nevznikne a není tak zákonný důvod k penalizaci. O takový případ se však v dané věci nejedná. Dále žalovaný upozornil na skutečnost, že v odůvodnění rozsudku krajského soudu není uvedeno, že v případě deklaratorních rozhodnutí nezáleží na jejich formě nebo obsahu, jak to namítá stěžovatel. Ze všech uvedených důvodů tedy navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), přičemž došel k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V projednávané věci je především nutno upozornit na zásadní skutečnost, a sice že v případě všech stěžovatelem podaných dodatečných daňových přiznání se jednalo o přiznání podávaná za jednotlivá, samostatná zdaňovací období a je proto nutno na jednotlivé případy nahlížet samostatně. Za situace, kdy z dodatečného daňového přiznání vyplývá, že daňová povinnost daňového subjektu je vyšší, než jak byla uvedena v řádném daňovém přiznání, je evidentní, že tato povinnost (která vzniká u všech typů fiskálních plateb *ex lege*) nebyla řádně splněna, jakkoli byla již dříve řádně a včas zaplacená daň ve výši uvedené v řádném daňovém přiznání. Rozdíl mezi daní vyměřenou dle dodatečného daňového přiznání a daňového přiznání řádného je tedy daňovým nedoplatkem. Stěžovatel se tak mýlí, pokud namítá, že v žádném ze zdaňovacích období neměl nedoplatek na dani z přidané hodnoty.

Stěžovatel dále poukazuje na jistou bilanci svých daňových povinností za všechna zmiňovaná zdaňovací období, neboť argumentuje tím, že v konečném důsledku zaplatil na dani z přidané hodnoty dle řádných daňových přiznání více, než odpovídalo jeho skutečné daňové povinnosti, jak byla následně správcem daně vyměřena (postupem dle § 46 odst. 5 daňového řádu) dle daňových přiznání dodatečných. O tom zcela jednoznačně svědčí jeho odkaz na „tabulku posunu skutečných daňových povinností a nadměrných odpočtů“ i jeho tvrzení, že „měl na dani přeplatek“. Stěžovatel zde tedy vychází z porovnávání agregovaných údajů, což však není možné; tato argumentace svědčí o nepochopení výše již uvedeného principu, dle kterého je jednotlivé daňové povinnosti nutno posuzovat samostatně. Krajský soud tedy zcela správně dovodil, že v případech, kdy byla stěžovateli (na základě dodatečných daňových přiznání) doměřena daň, byl stěžovatel v rozsahu tohoto doměrku v prodlení, neboť bezesbýtku nezaplatil splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Byly tedy splněny podmínky vyplývající z ust. § 63 odst. 1 daňového řádu a stěžovateli bylo tedy zcela po právu za toto zdaňovací období postupem dle § 63 odst. 2 a 3, věty první tohoto zákona vyměřeno penále. Krajský soud v této souvislosti též zcela správně poukázal na skutečnost, že je-li dodatečně stanovená daň nižší, než byla poslední známá daňová povinnost,

je vyměřena k poslednímu dni měsíce následujícího po zjištění důvodu pro podání dodatečných daňových přiznání (§ 41 odst. 1 daňového řádu), zatímco daňové penále z daně dodatečně vyměřené se počítá již ode dne původního dne splatnosti daně (§ 63 odst. 2 daňového řádu). I z tohoto důvodu je tedy zřejmé, že případný vznik přeplatku na dani za jedno zdaňovací období nemůže mít vliv na daňové penále za nezaplacenou daň v jiném zdaňovacím období.

Ke shora uvedeným stížním námitkám lze tedy uzavřít, že krajský soud v projednávané věci zcela správně interpretoval ust. § 63 daňového řádu a odpovídajícím způsobem je též na zjištěný skutkový základ aplikoval. Jeho závěry jsou navíc v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, který se již v minulosti k této problematice vyslovil tak, že za rozlišovací kritéria pro stanovení výše penále považuje § 63 toliko výši daňového nedoplatku a dobu prodlení daňového dlužníka (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud se zabýval též ústavně právní rovinou věci, tedy posouzením, zda shora popsaná právní úprava nevyvolává pochybnosti o jejím souladu s normami práva ústavního. Samotná skutečnost, že správní orgány i krajský soud správně aplikovaly příslušné normy jednoduchého práva (a v případě stěžovatele tedy nedošlo k uložení povinností *extra legem*), ještě nutně neznamená, že tímto postupem nemohlo dojít k zásahu do základních práv stěžovatele. V souvislosti s interpretací čl. 11 odst. 5 Listiny, dle kterého lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona, již Ústavní soud dříve konstatoval, že tento článek *je třeba vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc, a to jakýmkoliv způsobem, nýbrž je rovněž třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci respektoval ochranu základních práv jednotlivce* (nález ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, dostupný na www.judikatura.cz). Z tohoto pohledu se tedy Nejvyšší správní soud zabýval tím, zda výše popsaný rozdílný režim příslušenství daně v případech, kdy vznikl daňový nedoplatek či přeplatek, není v rozporu se zmiňovanou ústavní maximou. Dle jeho názoru tomu tak není. Je přitom nutno vycházet ze skutečnosti, že daňový nedoplatek vzniklý z titulu nesprávně přiznané daňové povinnosti je důsledkem porušení základní povinnosti daňového subjektu daň si sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíslit jejich výši (§ 40 odst. 16 daňového řádu), to vše ve lhůtách zákonem stanovených. Uložení takové zákonné povinnosti, není-li její obsah pro daňový subjekt nepřiměřeně komplikovaný či jinak, např. ve vztahu ke lhůtám, náročný, je legitimním opatřením státu k tomu, aby zajistil potřebné prostředky pro plnění svých funkcí. Bezchybné splnění této povinnosti lze nepochybně po daňových subjektech oprávněně požadovat (množství podávaných daňových přiznání či hlášení objektivně vylučuje možnost přenést tuto činnost na správce daně), a to i pod případnou sankcí za její nesplnění, bude-li taková sankce přiměřená (k důvodům, proč režim penále aplikovatelný podle právní úpravy účinné do konce roku 2006 má Nejvyšší správní soud za ústavně konformní, viz shora již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, dostupný na www.nssoud.cz). Jestliže tedy daňový subjekt vykáže v řádném daňovém přiznání daň nesprávně nižší (případně daňovou ztrátu vyšší), nelze sankci spojenou s tímto nesplněním zákonné povinnosti (penále počítané ode dne následujícího po dni splatnosti) považovat za neadekvátní zásah do jeho základních práv; obdobně neexistuje důvod, pro který by měl být přeplatek na dani vzniklý z důvodu pochybení vzniklého na straně daňového subjektu, které správce daně nezpůsobil, natož aby je zavinil, v tomto období jakkoli úročen. Pochopitelně v případech, kdy daňový přeplatek vznikl z důvodů stojících na straně správce daně, by již bezúročné odnětí finančních prostředků

daňovému subjektu nebylo obhajitelné; daňový řád však na tyto případy pamatuje v ustanovení § 64 odst. 6, kde takový přeplatek úročí, a to již od dne následujícího po původní lhůtě splatnosti daně (věta čtvrtá citovaného ustanovení). Z těchto důvodů proto Nejvyšší správní soud shora uvedené pochybnosti na aplikované úpravě daňového řádu nenalezl, takže nebylo důvodu uvažovat o postupu podle čl. 95 odst. 2 Ústavy.

Jako zcela mylná se konečně jeví argumentace stěžovatele namítající zásah do ústavně zaručených práv vyplývajících z čl. 14 Listiny a porušení ust. § 2 odst. 7 daňového řádu. Pokud jde o tvrzení, že stěžovateli byly v rozporu s požadavky čl. 14 Listiny základních práv a svobod uloženy povinnosti mimo rámec zákona, zde především nelze přehlédnout, že zmiňované ustanovení se této problematice vůbec netýká. Stěžovatel měl na mysli zřejmě ust. čl. 4 odst. 1 Listiny, dle kterého mohou být povinnosti ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Tato ústavní maxima však byla v projednávané věci mimo jakoukoli pochybnost dodržena, jak bylo již popsáno výše. Konečně pokud jde o namítaný rozpor právních závěrů krajského soudu s ust. § 2 odst. 7 daňového řádu, nepřipadnost této argumentace je konstatována již v odůvodnění napadeného rozsudku a Nejvyšší správní soud na ni z důvodu procesní ekonomie zcela odkazuje.

V případě poslední stížní námítky, rozporující údajné závěry krajského soudu týkající se povahy deklaratorního rozhodnutí, nelze než zcela přisvědčit žalovanému, který ve svém vyjádření poukázal na fakt, že závěry, s nimiž stěžovatel polemizuje, v odůvodnění rozsudku vůbec uvedeny nejsou. Z tohoto důvodu lze i tuto stížní námitku označit jako zcela nedůvodnou.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, nezbylo mu, než ji v souladu s ust. § 110 odst. 1, větou druhou s. ř. s., rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s ust. 120 s. ř. s. Dle ustanovení prvně zmiňovaného, 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. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. V případě procesně úspěšného účastníka řízení – žalovaného nebylo zjištěno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady, převyšující jeho obvyklé administrativní výdaje, vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že tomuto účastníkovi právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 27. září 2007

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu