



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Jarmily Ďáskové a Mgr. Petra Sedláka, v právní věci žalobce **P. H.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 17594/10-1101-702729,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 17594/10-1101-702729, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení ve výši 10.200 Kč k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 4, Brno, do třiceti dnů od právní moci rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Předmět soudního řízení

[1] Žalobce se žalobou podanou zdejšímu soudu dne 14. 3. 2012 domáhal vydání rozsudku, kterým by bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 3. 2011, č. j. 17594/10-1101-702729, jakož i jemu předcházející rozhodnutí Finančního úřadu v Uherském

Brodě ze dne 3. 8. 2010, č. j. 60271/10/338913706315, a žalovaný byl zavázán k povinnosti zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení.

[2] Ačkoli bylo žalobou napadeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, řízení bylo na straně žalovaného vedeno s Odvolacím finančním ředitelstvím, neboť dne 1. 1. 2013 nabyl účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, jímž došlo ke změně soustavy finanční správy a zároveň ke zrušení zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. V řízení tak bylo pokračováno s procesním nástupcem, kterým je na základě ustanovení § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.

Dosavadní průběh správního řízení

[3] Dne 3. 8. 2011 vydal Finanční úřad v Uherském Brodě (dále jen „správce daně“) platební výměr na úrok z prodlení, č. j. 60271/10/338913706315, kterým podle ustanovení § 63 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném ke dni rozhodování správního orgánu (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008. Žalobce totiž dle údajů evidence daní nezaplatil ve lhůtě splatnosti zálohu na daň z příjmů fyzických osob ve výši 43.400 Kč splatnou dne 15. 9. 2008 a dále dodatečně vyměřenou daň ve výši 321.333 Kč splatnou v náhradní lhůtě splatnosti do 31. 3. 2010, přičemž původní lhůta uplynula dne 31. 3. 2009 a daň byla zaplacená až dne 25. 5. 2010.

[4] Dne 13. 8. 2010 podal žalobce proti platebnímu výměru na úrok z prodlení odvolání, ve kterém namítl, že úrok ve výši 47.881 Kč byl uplatněn z dodatečného daňového přiznání, kde rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti byl 321.330 Kč. Tento rozdíl vznikl v důsledku úpravy základu daně z důvodu přechodu na paušální výdaje v roce 2009. V tomto případě se ale lhůta pro výpočet úroků odvíjí až od lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání, nikoli od lhůty pro podání řádného daňového přiznání. Svůj názor žalobce opřel o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009-57.

[5] Dne 30. 3. 2011 Finanční ředitelství v Brně odvolání zamítlo a platební výměr na úrok z prodlení potvrdilo s odůvodněním, že podle ustanovení § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) poplatník není v prodlení, jestliže podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo. Žalobce sice podal dodatečné daňové přiznání, ale nesplnil podmínku úhrady daně nejpozději do 31. 3. 2010, neboť daň uhradil až dne 25. 5. 2010. Žalobce se tak ocitl v prodlení. K citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu bylo uvedeno, že tento dopadá na jiný způsob sankcionování opožděné úhrady.

[6] Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně podal žalobce správní žalobu.

Obsah žaloby

[7] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného z důvodu nezákonnosti, když uvedl, že v zákonné lhůtě podal žalobce přiznání k dani z příjmů, ze kterého vyplývá, že vedl za rozhodné období daňovou evidenci a uplatnil výdaje v prokázané výši. Žalobce namítl, že se

nedostal do prodlení se splatností daně, neboť v souladu se zákonem byl povinen v souvislosti se změnou uplatnění výdajů v roce 2009 upravit dodatečným daňovým přiznáním základ daně za předcházející zdaňovací období. Žalobce tedy nepřiznal omylem nižší daň, ale využil zákonné možnosti.

[8] Úrok z prodlení je dle žalobce určitý druh sankce za to, že nepřiznal svou daňovou povinnost řádně v době, kdy příslušná daňová povinnost byla splatná, tzn. určitým způsobem porušil zákonnou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat. V projednávané věci se žalobce dopustil porušení zákona jen tím, že zvýšenou daň ve výši 321.330 Kč nezaplatil ve lhůtě do 30. 4. 2010, ale až dne 25. 5. 2010. Od 30. 4. 2010 do 25. 5. 2010 se tak ocitl v prodlení, nikoli však již od původního data splatnosti daňové povinnosti za rok 2008.

[9] Žalobce v žalobě zmínil zásadu *in dubio mitius*, podle které za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, je třeba šetřit podstatu a smysl základních práv; v daném případě zejména právo vlastnické.

[10] Žalobce vyslovil nesouhlas s aplikací novelizovaného ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů, neboť toto nabylo účinnosti až dne 1. 1. 2011. Ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů se tak mělo použít pro stanovení daňové povinnosti poprvé až k dani z příjmů za rok 2011. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009 ve věci pod sp. zn. 5 Afs 1/2009, který dle něj přesně dopadá na danou problematiku.

Vyjádření žalovaného a replika žalobce

[11] Dne 7. 8. 2012 se k žalobě vyjádřil žalovaný. Zásadně odmítl závěry žalobce učiněné ve věci délky úročení. Navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Uvedl k tomu, že ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků nedává správci daně žádnou možnost správní úvahy, na základě které by stanovil okamžik, od kterého je daňový dlužník povinen uhradit úrok z prodlení. Tímto dnem je původní den splatnosti daně.

[12] Žalovaný dále uvedl, že argumentace žalobcem citovaným rozsudkem není případná, neboť na tuto problematiku nedopadá. Týká se totiž předepsaného penále na dani z příjmů fyzických osob za rok 2005, které podle tehdy platné právní úpravy, mělo sankční charakter.

[13] Dne 7. 10. 2012 se k vyjádření žalovaného vyjádřil žalobce replikou. V ní setrval na svém názoru a přiložil rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o nařízení přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, č. j. 29 026/11-3121-010509, které se mělo týkat obdobné věci. Z rozhodnutí Generálního finančního ředitelství vyplývá, že se na danou problematiku vztahuje výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu.

Právní hodnocení soudu

[14] Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě podle ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“) osobou k tomu oprávněnou podle ustanovení § 65 odst. 1 soudního řádu správního a jde o žalobu přípustnou ve smyslu ustanovení § 65, § 68 a § 70 soudního řádu správního.

[15] Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, vázán rozsahem a důvody, které žalobce uplatnil v žalobě (ustanovení § 75 odst. 2 soudního řádu správního). Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 soudního řádu správního). Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, že žalobou napadené rozhodnutí není v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl bez nařízení jednání v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 soudního řádu správního.

[16] Při posouzení věci vycházel soud ze skutečnosti, že mezi účastníky nebyl sporný skutkový stav a v řízení tak běželo o řešení právní otázky, zda byla žalobci v souladu se zákonem uložena úhrada úroku z prodlení.

[17] Oproti názoru žalovaného vyšel soud při svém rozhodnutí z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009-57 (Sb. NSS 1937/2009), kterého se dovolává žalobce, a to z následujících důvodů. Za základ možnosti použití citovaného rozhodnutí soud považuje obdobný skutkový stav v obou věcech, když nutnost posouzení právní otázky jak penále (ve věci řešené před Nejvyšším správním soudem) tak otázky úroku z prodlení (v souzené věci) je důsledkem změny uplatňování nákladů v rámci daně z příjmů. V souzené věci žalobce podal dne 30.6.2009 přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2008, když v tomto zdaňovacím období vedl daňovou evidenci a výdaje uplatňoval v prokázané výši. Pro zdaňovací období roku 2009 změnil způsob uplatňování výdajů a v té souvislosti podal žalobce dne 22. 3. 2010 dodatečné daňové přiznání za rok 2008, ve které byl uveden rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti, který žalobce uhradil dne 25. 5. 2010, tedy až po dni splatnosti, tj. po 30. 4. 2010.

[18] Argumentaci žalovaného, že rozsudek Nejvyššího správního soudu na danou věc nedopadá, protože se týkal penále, nikoli úroku z prodlení, soud neshledal důvodnou. Z obsahu citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je patrné, že Nejvyšší správní soud hodnotil pojmy penále a úrok z prodlení jako pojmy zaměnitelné – např. *„rozhodující proto je určit, kdy v případě žalobce nastal den splatnosti, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále (úrok z prodlení dle § 63 zákona o správě daní v platném znění), případně „penále (úrok z prodlení) představuje určitý druh sankce“*. V této rovině pak považuje zdejší soud rozsudek Nejvyššího správního soudu za návodný pro hodnocení posuzované věci.

[19] Soud proto s přihlédnutím k závěrům Nejvyššího správního soudu posoudil, zda žalobce byl v souzené věci v prodlení. Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci pod sp. zn. 5 Afs 1/2009 uvedl, že *„rozhodující proto je určit, kdy v případě žalobce nastal den splatnosti, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále (úrok z prodlení dle § 63 zákona o správě daní v platném znění). Nejvyšší správní soud konstatuje, že tento den nemohl nastat dříve, než nastaly právní skutečnosti, které takový den určují – v daném případě, kdy je stanoví zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 8. Touto skutečností je tedy okamžik ukončení činnosti, její přerušení nebo okamžik změny uplatnění výdajů – ten nastane vždy nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, neboť teprve v něm je povinen poplatník uvést způsob uplatnění výdajů. Teprve tímto okamžikem vznikla žalobci povinnost založená hmotněprávním předpisem provést úpravu základu daně a současně povinnost postupem dle § 41 odst. 1 zákona o správě daní doplatit rozdíl na dani oproti uhrazené daňové povinnosti v roce 2005.*

[20] *Vznikla-li žalobci dodatečně v důsledku zákonem presumovaných skutečností povinnost dodatečně zpětně upravit základ daně, nelze považovat původně stanovenou daňovou*

povinnost za nesprávně nižší a při výpočtu penále (úroku z prodlení) vycházet již od data splatnosti daňové povinnosti za rok 2005.

[21] *Penále (úrok z prodlení) představuje určitý druh sankce, kterou je poplatník stížen za to, že nepřiznal svou daňovou povinnost řádně v době, kdy příslušná daňová povinnost byla splatná, tzn. určitým způsobem porušil zákonnou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat. Je proto v takovém případě zcela legitimní konstatování, že poplatník se ocitá v prodlení s úhradou daňové povinnosti již ode dne původní splatnosti daně, kterou nesprávně uvedl již v řádném daňovém přiznání, neboť již od tohoto okamžiku měl daňový výnos připadnout státu. Takový postup je zcela souladný s ust. § 1 odst. 2 zákona o správě daní.*

[22] *Ne tak je však tomu v případě, upravuje-li poplatník daňovou povinnost na základě příkazu zákona, který z určitých důvodů takový postup zpětného zásahu do již řádně a správně vyměřené daňové povinnosti přikazuje.“*

[23] *V případě žalobce je tedy rozhodujícím dnem okamžik změny uplatnění výdajů, resp. poslední den lhůty pro podání daňového přiznání. Teprve tímto okamžikem vznikla žalobci povinnost založená hmotněprávním předpisem provést úpravu základu daně a současně povinnost postupem dle ustanovení § 41 odst. 1 zákona o správě daní doplatit rozdíl na dani oproti uhrazené daňové povinnosti v roce 2008.*

[24] *Ve shodě s Nejvyšším správním soudem pak zdejší soud dospěl k závěru, že povinnost zpětně upravit základ daně vznikla žalobci dodatečně v důsledku zákonem presumovaných skutečností, protože nelze považovat původně stanovenou daňovou povinnost za nesprávně nižší a při výpočtu úroku z prodlení vycházet již od data splatnosti původně stanovené daňové povinnosti. S ohledem na tento závěr je rozhodnutí žalovaného o vyměření úroku z prodlení nezákonné, neboť vychází ze zcela jiné doby prodlení žalobce.*

[25] *Soud se neztotožnil s názorem žalovaného, že v daném případě nebyly splněny obě podmínky uvedené v ustanovení § 23 odst. 8 zákona o dani z příjmů.*

[26] *Žalovaný zřejmě vycházel z ustanovení § 23 odst. 8 in fine zákona o dani z příjmů ve znění účinném ke dni svého rozhodování, tj. ke dni 30. 3. 2011, kdy platilo, že základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo; v tomto případě se má za to, že poplatník není v prodlení, jestliže podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo.*

[27] *Podle ustanovení čl. II zákona č. 346/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, ovšem platí, že pro daňové povinnosti za léta 1993 až 2010 a zdaňovací období, které započalo v roce 2010, platí dosavadní právní předpisy, nestanoví-li tento zákon dále jinak. Ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí poprvé pro zdaňovací období, které započalo v roce 2011.*

[28] *Ustanovení § 23 odst. 8 in fine zákona o dani z příjmů ve znění účinném pro zdaňovací období 2008 neobsahovalo poslední část a říkalo pouze, že základ daně (dílčí základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo. Zákon tedy otázku prodlení ještě neřešil a nebyla zde tedy dána ani*

podmínka zaplacení daně nejpozději do dne, kdy je nutné podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo.

[29] V daném případě je tedy nutné vycházet ze zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu, nikoli z následné pozitivněprávní úpravy, která je svým způsobem odrazem tohoto rozsudku, nicméně je pro daňové subjekty přísnější. Nová úprava nabyla účinnosti ovšem až dne 1. 1. 2011 a žalobce tak má pravdu v tom, že by se jí mělo poprvé použít až pro stanovení daňové povinnosti k dani z příjmů za rok 2011.

[30] Žalovaný se tedy bude muset znovu zabývat otázkou prodlení žalobce, neboť žalobce se v prodlení mohl ocitnout až dnem změny uplatnění výdajů, a v prodlení byl až do dne 25. 5. 2010, kdy daň uhradil.

Shrnutí a náklady řízení

[31] S ohledem na shora uvedené dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná a rozhodnutí žalovaného je v rozporu se zákonem. V dalším řízení bude na žalovaném, aby se ve světle shora uvedených závěrů zdejšího soudu opětovně zabýval právní otázkou, která byla předmětem tohoto řízení. Ze shora uvedených důvodů nezbylo soudu, než napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, a to podle ustanovení § 78 odst. 1 soudního řádu správního a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 soudního řádu správního).

[32] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 soudního řádu správního, podle něhož 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. V řízení úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proto mu soud přiznal právo na náhradu nákladů za právní zastoupení za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, podání žaloby, podání repliky) dle ustanovení § 11 vyhlášky 177/1996 Sb. a paušální náhradu hotových výdajů za tři úkony právní služby podle ustanovení § 13 vyhlášky č. 177/1996 Sb., tj. 7.200,- Kč a částku 3.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, tedy celkem 10.200,- Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 1. srpna 2013

JUDr. Jaroslava Skoumalová, v. r.
předsedkyně senátu