



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců Mgr. Marka Bedřicha a JUDr. Jitky Hroudové v právní věci žalobce: **Mgr. V.**, bytem, zastoupen Mgr. Janem Boučkem, advokátem se sídlem Charvátova 11, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10.3.2009 č.j. 1206/09-1100-108346,

t a k t o:

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 10.3.2009 č.j. 1206/09-1100-108346 a platební výměr ze dne 26.9.2008 č.j. 218706/08/060912/3603, vydaný Finančním úřadem Praha – západ, se **z r u š u j í** věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 6.800,- Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jana Boučka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í:

Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného správního orgánu ze dne 10.3.2009 č.j. 1206/09-1100-108346, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru ze dne 26.9.2008 č.j. 218706/08/060912/3603, vydanému Finančním úřadem Praha – západ, kterým byl žalobci předepsán úrok z prodlení ve výši 48.672,- Kč na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Žalobce v podané žalobě uvedl, že v roce 2007 podal řádné daňové přiznání za rok 2006, v rámci tohoto daňového přiznání uplatňoval náklady ve skutečné výši v souladu s ustanovením § 7 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 586/1992 Sb.“). Daň řádně a včas odvedl dne 2.7.2007.

V roce 2008 podal žalobce v zákonem stanoveném termínu řádné daňové přiznání za rok 2007. Při zpracování tohoto daňového přiznání využil možnosti dané zákonem a uplatnil náklady tzv. paušální částkou podle § 7 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb. V souladu

s ustanovením § 23 odst. 8 bod 3 uvedeného zákona žalobce upravil i daňový základ za předcházející rok, tj. za rok 2006. Proto podal dodatečné daňové přiznání za rok 2006, ze kterého mu vyplynula dodatečná daňová povinnost, kterou řádně a včas uhradil.

Platebním výměrem, který byl vydán Finančním úřadem Praha – západ, mu byl vyměřen úrok z prodlení z částky 284.992,- Kč, a to za období od 2.7.2007 do 30.6.2008. Lze se domnívat, že jde o úrok z prodlení za částku dodatečného daňového přiznání za rok 2006. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím.

Žalobce v podané žalobě namítal, že z uvedeného skutkového stavu je zřejmé, že žalobce postupoval při stanovení a odvádění daně z příjmů fyzických osob za rok 2006 a 2007 zcela v souladu se zákonem. Při podávání daňového přiznání za rok 2006 uplatnil náklady ve skutečné výši, daň v řádném termínu a v plné výši uhradil. Při podávání daňového přiznání za rok 2007 uplatnil náklady tzv. paušální částkou, daň v řádném termínu a v plné výši uhradil. V obou případech postupoval plně v souladu se zákonem. V důsledku přechodu ze systému uplatňování skutečných nákladů na systém paušálního uplatňování nákladů pak žalobce postupoval podle § 23 odst. 8 bod 3 zákona č. 586/1992 Sb. Podal dodatečné daňové přiznání, ze kterého vyplynulo, že má doplatit za rok 2006 daň, což žalobce řádně a včas splnil. Postupoval tedy podle zákona. Nezanedbával žádnou povinnost. Přesto, že žalobce splnil všechny zákonem stanovené povinnosti, byl sankcionován úrokem z prodlení, jako kdyby zákon porušil. Úrok z prodlení se platí jako sankce za pozdě uhrazenou daň, žalobce ale daň pozdě nezaplatil. Jednáním žalovaného byl postaven na roveň subjektu, který svoje povinnosti řádně a včas nesplnil. Pokud zákon č. 586/1992 Sb. umožňuje, aby subjekt přešel z jednoho režimu uplatňování nákladů na jiný, současně stanoví povinnost přehodnotit dřívější daňové základy, nemůže zákon tento subjekt současně sankcionovat úrokem z prodlení. Takový subjekt v žádném prodlení nebyl, pouze plnil zákonem stanovený postup. Státní moc nemůže nikoho sankcionovat za to, že postupuje v souladu se zákonem. Z důvodů uvedených v podané žalobě žalobce navrhl, aby žalobou napadené rozhodnutí, včetně platebního výměru se zrušují.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě uvedl, že žalobce za rok 2006 uplatnil v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob prokazované výdaje podle § 24 zákona č. 586/1992 Sb. a vykázal pohledávky. V daňovém přiznání za rok 2007 uplatnil způsob stanovení výdajů procentem z příjmů. Z posledního odstavce § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. vyplynula žalobci povinnost upravit základ daně o evidované pohledávky, a to za zdaňovací období předcházející, tedy za rok 2006. Žalobci proto vznikla podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 337/1992 Sb.“), povinnost podat dodatečné daňové přiznání za rok 2006. To žalobce učinil dne 2.7.2008 a dodal pohledávky ve výši 1,781.208,- Kč, jako den zjištění důvodu pro podání daňového přiznání uvedl datum 20.6.2008. Podle § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. se základ daně upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo, v daném roce za rok 2006. Tím je stanovena i původní lhůta splatnosti pro účely úroku podle § 63 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. Podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. byla daň splatná ve lhůtě pro podání řádného daňového přiznání, pro rok 2006 to bylo ke dni 2.7.2007. Pro tuto lhůtu používá zákon pojem „původní lhůta splatnosti“. Dodatečně přiznaná a vyměřená daň byla uhrazena dne 30.6.2008 a za dobu od původní lhůty splatnosti do dne úhrady byl předepsán úrok tak, jak tuto povinnost stanoví správci daně § 63 zákona č. 337/1992 Sb. Předmětem sporu je právní otázka, a to aplikace § 63 zákona č. 337/1992 Sb. na případ, kdy je podáno dodatečné daňové

přiznání z důvodu zákonem stanovené úpravy základu daně podle § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. Dle názoru žalovaného nemá ani jeden ze zákonů pro případ úročení dodatečně vyměřené daně, zaplacené po původní lhůtě splatnosti z výše uvedené zákonné povinnosti, stanovené v § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., žádnou zvláštní právní úpravu, proto finanční orgány postupovaly podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb. Podle uvedeného ustanovení se úročí prodlení počítané od původní lhůty splatnosti daně, žádný jiný počátek úročení zákon nestanoví a neumožňuje. S odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí navrhl zamítnutí podané žaloby.

Městský soud v Praze přezkoumal na základě podané žaloby napadené rozhodnutí z hlediska námitek v žalobě uvedených, neboť jejich rozsahem je soud vázán (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), po posouzení věci dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Podle § 51 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud bez nařízení jednání, když účastníci řízení k výzvě soudu nevyjádřili výslovný nesouhlas, má se tedy za to, že s rozhodnutím bez nařízením jednání souhlasí.

Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalobce podal dne 4.7.2007 řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2006. Na základě tohoto daňového přiznání byla žalobci tato daň správcem daně konkludentně vyměřena.

Dne 2.7.2008 podal žalobce řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2007. Téhož dne podal dodatečné daňové přiznání za období roku 2006, protože pro zdaňovací období roku 2007 změnil způsob uplatnění výdajů. V dodatečném daňovém přiznání si žalobce vypočítal daňovou povinnost vyšší oproti původní daňové povinnosti, a to o částku 284.992,- Kč. Finanční úřad přiznanou daňovou povinnost dodatečně vyměřil s odkazem na § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. dne 31.7.2008 ke dni 31.7.2008.

Platebním výměrem na úrok prodlení ze dne 26.9.2008 č.j. 218706/08/060912/3603 byl žalobce vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností z daně příjmů fyzických osob pro rok 2006, úrok z prodlení byl vypočten ode dne splatnosti daně 2.7.2007 do dne 30.6.2008, a to ve výši 48.672,- Kč. Proti tomuto platebnímu výměru podal žalobce odvolání, ve kterém argumentoval v podstatě shodně, jako v následně podané žalobě. O odvolání rozhodl žalovaný správní orgán žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 10.3.2009 tak, že odvolání zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že zákon č. 586/1992 Sb. umožňuje poplatníkovi uplatnit buď výdaje v prokázané výši nebo výdaje v zákonem stanovené procentní výši (§ 24, § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb.). Způsob uplatnění výdajů je zcela na rozhodnutí poplatníka. Protože v roce 2007 došlo ke změně uplatnění výdajů, bylo nutno postupovat podle § 23 odst. 8, podle něhož povinnost provést úpravy základu daně o závazky, pohledávky a zásoby se vztahují i na zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo. Dále konstatoval, že pokud rozhodnutí poplatníka o změně způsobu uplatnění výdajů nepředchází termínu pro podání daňového přiznání za předcházející zdaňovací období, není jiná možnost dodržet povinnost vyplývající § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., než podat dodatečné daňové přiznání, a to se všemi důsledky. Na základě dodatečného daňového přiznání správce daně dodatečně doměřil daň z příjmů za rok 2006 ve výši 284.992,- Kč. Podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. byla dodatečně vyměřená daň splatná do konce měsíce následujícího po zjištění důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání, v tomto případě do 31.7.2008. Toto datum je však pouze náhradním termínem splatnosti. Pro účely úročení podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb. je zachováno původní datum splatnosti daně ustanovením § 40 tohoto zákona, tj. 2.7.2007. Úrok z prodlení byl předspsán za období

počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby, tedy od 3.7.2007 do 30.6.2008. Ustanovení § 63 zákona č. 337/1992 Sb. nezavazuje poplatníka povinnosti zaplatit úrok z prodlení ani v případě, že zvýšení daňové povinnosti vzniklo v důsledku postupu uloženého jiným daňovým zákonem, v daném případě zákonem č. 586/1992 Sb.

Z výše uvedeného obsahu spisového materiálu je zřejmé, že žalobce podal dne 2.7.2008 dodatečné daňové přiznání za zdaňovací období roku 2006. Učinil tak jednak proto, že pro rok 2007 změnil způsob uplatnění výdajů, když využil svého práva uplatnit si náklady tzv. paušální částkou (§ 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb.) a jednak proto, že mu současně vznikla povinnost zohlednit tuto skutečnost ve vztahu k dani za předcházející období (§ 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb.). Následně byl žalobci předepsán úrok z prodlení, a to ode dne původního dne splatnosti daně za rok 2006 (od 3.7.2007) do dne 30.6.2008, kdy došlo k úhradě v dodatečném daňovém přiznání vyčíslené daně.

Podle ustanovení § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., platí, že neuplatní-li poplatník výdaje prokazatelně vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmu, může uplatnit výdaje, s výjimkou uvedenou v § 11 a § 12 ve výši procenta, které je uvedeno pod písmeny a) a d) uvedeného ustanovení s tím, že způsob uplatnění výdajů nelze zpětně měnit.

Podle ustanovení § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. pak platí, že pokud poplatníci změni způsob uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 9 tohoto zákona, upraví základ daně (dílčí základ daně) za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.

Z uvedeného ustanovení § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. tak vyplynula žalobci povinnost, aby, vzhledem k tomu, že změnil způsob uplatňování výdajů podle § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb. za zdaňovací období roku 2007, upravil základ daně (dílčí základ daně) i za zdaňovací období roku 2006. Zákon č. 586/1992 Sb. postup při plnění povinnosti podle uvedeného ustanovení neupravuje. Zvláštní úpravu, která by stanovila postup daňového subjektu při plnění povinnosti, vyplývající z ustanovení § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb., neobsahuje ani zákon č. 337/1992 Sb., který je procesně právním předpisem pro daňové řízení.

Daňový subjekt musel tedy postupovat podle obecných ustanovení, která mu umožňují upravit zpětně (dodatečně) daňový základ a tím i daň. Takovým ustanovením je ustanovení § 41 zákona č. 337/1992 Sb., upravující dodatečné daňové přiznání. Ostatně i sám žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvádí, že jiným postupem, než dodatečným daňovým přiznáním, žalobce své povinnosti dostát nemohl.

Z ustanovení § 41 zákona č. 337/1992 Sb. vyplývá, že daňový poplatník je povinen předložit do konce měsíce následujícího po zjištění, že jeho daňová povinnost měla být vyšší, nebo daňová ztráta nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit dodatečné daňové přiznání. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že upravuje postup v případě, kdy sám daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost měla být vyšší, nebo daňová ztráta nižší, než jeho poslední známá daňová povinnost. Jde o případy, kdy sám daňový subjekt odhalí později, po podání řádného daňového přiznání, chybu, která existovala již v době podání řádného daňového přiznání a která zapříčinila, že na základě řádného daňového přiznání zaplatil nižší daň.

V této věci se však o takový případ nejedná. Není sporu o tom, že daň za zdaňovací období roku 2006 byla řádně stanovena, správcem daně konkludentně vyměřena, daňovým subjektem včas uhrazena. Ke „změně“ daně došlo na základě postupu podle § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. v roce 2007. Zde nedošlo ke zjištění, že daňová povinnost měla být vyšší proto, protože by došlo k omylu či pochybení při stanovení základu daně. K „změně“ daně došlo proto, že žalobce musel přistoupit k pozdější – dodatečné - úpravě základu daně za rok 2006 na základě výslovného zákonného ustanovení. Jestliže žalobce využil své zákonné možnosti změnit způsob uplatnění výdajů a následně plnil povinnost, jež mu ukládá zákon, pak nemůže být jeho postup postaven na roveň poplatníka, který si stanovil daň nesprávně a nemůže být postižen úrokem z prodlení již ode dne původního dne splatnosti daně za rok 2006, dne 2.7.2007. K tomuto dni žalobce měl povinnost uhradit pouze daň ve výši, kterou uvedl v řádném daňovém přiznání a která mu byla na jeho základě také konkludentně vyměřena.

Lze souhlasit se žalovaným, že podle § 63 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. vzniká daňovému dlužníku povinnost uhradit úrok z prodlení počínaje dnem následujícím po splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Při výkladu uvedeného ustanovení však nelze mechanicky vycházet z toho, že na základě dodatečného daňového přiznání šlo o doměření daně za rok 2006. Obecně platí, že tato daň byla v případě žalobce splatná dnem 2.7.2007. K tomuto datu žalobce daň, kterou uvedl v řádném daňovém přiznání, uhradil. K tomuto datu však nebyl žalobce povinen hradit daň, která byla dodatečně vyměřena na základě jeho dodatečného daňového přiznání. Jak již bylo uvedeno, dodatečné daňové přiznání nebylo podáno žalobcem proto, že zjistil nedostatky ve svém řádném daňovém přiznání, nýbrž proto, že využil svého oprávnění, které mu dává ustanovení § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., a postupoval tak, jak mu ukládá ustanovení § 23 odst. 8 tohoto zákona. Skutečnost, že žalobce postupoval podle zákona, využíval práva a plnil povinnosti, které mu zákon č. 586/1992 Sb. dává, nelze nezohlednit. Právě s přihlédnutím k tomu, že žalobce postupoval zcela v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., je dle názoru soudu vycházet z toho, že původním dnem splatnosti té části daně, kterou byl žalobce povinen zaplatit zcela nově, je den, který je uveden v dodatečném platebním výměru ze dne 31.7.2008, který byl vydán na základě žalobcem podaného dodatečného přiznání.

K tomu, co bylo uvedeno, je nutno zdůraznit, že jestliže zákon č. 586/1992 Sb. dal daňovému subjektu právo změnit způsob uplatnění výdajů, stanovil mu povinnost zohlednit tuto skutečnost i za předcházející zdaňovací období, pak bylo namístě, aby tento zákon, popř. zákon č. 337/1992 Sb. jako norma procesně právní, na toto oprávnění a povinnost daňového subjektu reagovaly a zohlednily tuto specifickou, zákonem stanovenou, situaci. Pokud se tak nestalo, je nutno procesně právní předpis (konkrétně § 63 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb.) aplikovat tak, aby výklad jeho ustanovení nebyl k tíži daňového subjektu. Je nutno odlišit situaci, v níž se ocitl žalobce od situace, kdy daňový subjekt podal chybné daňové přiznání. V tomto druhém případě je namístě, aby byl předepsán úrok z prodlení ode dne původního dne splatnosti daně, neboť bylo na daňovém subjektu, aby při podávání řádného daňového přiznání věnoval výši daně dostatečnou pozornost. Je zřejmé, že tato situace v případě žalobce nenastala. Dodatečné daňové přiznání žalobce nepodal proto, že by v řádném daňovém přiznání pochybil. Dodatečné daňové přiznání podal žalobce proto, že neměl jinou procesní možnost, aby splnil v § 23 odst. 8 zákona č. 586/1992 Sb. stanovenou povinnost upravit základ daně i za předcházející zdaňovací období.

Lze souhlasit se žalobcem, že úrok z prodlení je sankčního charakteru, kterým je postihován daňový poplatník, který uhradil daň s časovým zpožděním. V tomto postavení se žalobce neoctl, jak již bylo výše uvedeno, žalobce postupoval tak, jak mu zákon ukládal.

Ze všech výše uvedených důvodů soud žalobou napadené rozhodnutí, včetně platebního výměru ze dne 26.9.2008 č.j. 218706/08/060912/3603, zrušil, když má za to, že podmínky pro předepsání úroku z prodlení nebyly splněny (§ 78 odst. 1, odst. 2 s.ř.s.). Současně soud vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Na žalovaném bude, aby postupoval v souladu s právním názorem, vyjádřeném v tomto rozsudku.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., žalobce měl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení byl přiznáno. Náklady řízení představují částku 2.000,- Kč za soudní poplatek zaplacený z podané žaloby v kolcích a odměnu za zastupování advokátem za dva úkony právní služby po 2.100,- Kč (§ 7, 9, 11 vyhl. č. 177/1996 Sb. ve znění pozdějších předpisů – příprava a převzetí zastoupení, podání žaloby), dvakrát režijní paušál po 300,- Kč (§ 13 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů), náklady řízení představují celkem částku 6.800,- Kč, kterou je povinen žalovaný uhradit zástupci žalobce.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 25.září 2012

JUDr. Hana Veberová
předsedkyně senátu