



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Petra Sedláka a JUDr. Jany Kubenové, v právní věci žalobce: **Ing. L. S.**, zast. JUDr. Radkou Buzřlovou, advokátkou se sídlem Břeclav, Za kasárnami 3432/36 proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1.11.2010, č.j. 13333/10-1101-702729,

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně č.j. 13333/10-1101-702729 ze dne 1.11.2010 **se zrušuje** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklad řízení ve výši 9 200,- Kč k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Radky Buzřlové, advokátky, se sídlem v Břeclavi, Za kasárnami 3432/36, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení

[1] Žalobce se žalobu, podanou ke Krajskému soudu v Brně dne 5.1.2011, domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1.11.2010, č.j. 13333/10-1101-702729, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Břeclavi ze dne 30.6.2009, č.j. 49919/10/298912703395 – platebnímu výměru na úrok z prodlení na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008.

II. Obsah žaloby

[2] 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. Dále žalobce namítl, že den splatnosti daně, přiznané v dodatečném daňovém přiznání, je okamžik změny uplatnění výdajů, tedy únor 2010. Žalobce v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2009 ve věci sp.zn. 5 Afs 1/2009.

III. Vyjádření žalovaného

[3] Žalovaný se k žalobě vyjádřil v rámci písemného vyjádření, doručeného soudu dne 29.4.2011, ve kterém odkázal na spisový materiál a žalobou napadené rozhodnutí. Následně žalovaný odkázal na ustanovení § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a uvedl, že toto ustanovení 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. Dále žalovaný uvedl, že úrok z prodlení není sankce ale „cena peněz“. Žalovaný dále poukázal na možnost daňového subjektu rozhodnout se, zda bude uplatňovat paušální výdaje nebo výdaje v doložené výši. V případě změny způsobu uplatnění výdajů je pak povinen podle ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů provést úpravu základu daně dodatečným daňovým přiznáním, v případě vzniku nedoplatku je správce daně povinen uplatnit úrok z prodlení i zpětně. Dle žalovaného ze zákonných ustanovení vyplývá, že daňový poplatník musí mít již na počátku zdaňovacího období ujasněnou představu, jakým způsobem bude uplatňovat daňové výdaje a nelze akceptovat předpoklad, že se o způsobu uplatnění výdajů rozhodne daňový subjekt po skončení zdaňovacího období. Argumentace žalobcem citovaným rozsudkem není případná, neboť na tuto problematiku nedopadá.

IV. Posouzení věci krajským soudem

[4] Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první, s.ř.s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, že napadené rozhodnutí žalovaného není v souladu se zákonem. O žalobě soud rozhodl po projednání žaloby v rámci nařízeného jednání, když žalobce nesouhlasil s rozhodnutím věci za podmínek vyplývajících z ustanovení § 51 odst. 1 s.ř.s.

[5] 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. 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 to v daňovém přiznání ze dne 11.2.2010. V té souvislosti podal žalobce dne 10.2.2010 dodatečné daňové přiznání za rok 2008, ve které byl uveden rozdíl proti poslední známé daňové povinnosti, který žalobce uhradil dne 9.2.2010. Jako den zjištění důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání uvedl žalobce 8.2.2010.

[6] Argumentaci žalovaného změnou právní úpravy po 1.1.2007 neshledal soud důvodnou. Z obsahu citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je patrné, že Nejvyšší správní soud opakovaně v textu rozhodnutí odkazuje i na právní úpravu v době po 1.1.2007 – 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).*“, event. „*...při výpočtu penále (úroku z prodlení) vycházet...*“, případně „*Penále (úrok z prodlení) představuje určitý druh sankce...*“ Je tedy zřejmé, že při svých úvahách Nejvyšší správní soud hodnotil pojmy penále a úrok z prodlení za jím posuzované situace jako pojmy zaměnitelné. V této rovině považuje zdejší soud rozsudek Nejvyššího správního soudu za návodný pro hodnocení situací i po 1.1.2007, a to i s ohledem na to, že byl vydán v roce 2007, tedy po změně právní úpravy.

[7] Dalším důvodem pro zohlednění závěrů Nejvyššího správního soudu je i skutečnost, že ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků v textu odst. 1 zůstává i po změně právní úpravy po 1.1.2007 prakticky shodné. Liší se pouze negativní následek prodlení. Podle znění od 1.1.2007 je následkem prodlení úrok z prodlení (i v obecném civilistickém pojetí je úrok z prodlení chápán jako negativní důsledek nesplnění povinnosti včas. Není důvod chápat úrok z prodlení jinak i v řízení daňovém, zejména pokud je vznik povinnosti ho uhradit vázán na prodlení.).

[8] Soud se shoduje se žalovaným, že v České republice platí kontinentální právní systém a soudní rozhodnutí ani vyšších soudů nemají precedenční povahu. Přesto je třeba, aby soudy vykládaly právní otázky pokud možno jednotně. Podle ustanovení § 12 odst. 1 s.ř.s. Nejvyšší správní soud jako vrcholný soudní orgán ve věcech patřících do pravomoci soudů ve správním soudnictví zajišťuje jednotu a zákonnost rozhodování tím, že rozhoduje o kasačních stížnostech v případech stanovených tímto zákonem, a dále rozhoduje v dalších případech stanovených tímto nebo zvláštním zákonem. Podle odst. 2 cit. ust. Nejvyšší správní soud sleduje a vyhodnocuje pravomocná rozhodnutí soudů ve správním soudnictví a na jejich základě v zájmu jednotného rozhodování soudů přijímá stanoviska k rozhodovací činnosti soudů ve věcech určitého druhu. Podle odst. 3 cit. ust. v zájmu zákonného a jednotného rozhodování správních orgánů se Nejvyšší správní soud v případech a postupem v tomto zákoně stanoveným může při své rozhodovací činnosti usnést na zásadním usnesení. Z citovaného ustanovení vyplývá, že jedním z nástrojů, kterými Nejvyšší správní soud disponuje v oblasti sjednocování rozhodování soudů ve správním soudnictví, je i rozhodování o kasačních stížnostech. Je nepochybné, že zdejší soud nebyl v rámci posouzení souzené věci vázán názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným ve shora citovaném rozhodnutí, nicméně na základě již uvedeného neshledal důvod odchýlit se o zaujatých závěrů, a to s ohledem na jednotný výklad práva.

[9] 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 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 přerušeni 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.

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.

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.

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 příkazuje.“

[10] V případě žalobce je tedy rozhodujícím dnem okamžik změny uplatnění výdajů, resp. poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, a tedy v souzené věci je tímto okamžikem 8.2.2010, tedy den, kdy žalobce změnil 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 2008. 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, pročez nelze považovat původně stanovenou daňovou povinnost za nesprávně nižší a při výpočtu penále (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, jakkoliv by bylo možné z čistě jazykového výkladu ustanovení § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro příslušné zdaňovací období dovodit opak. Nicméně je již součástí konstantní judikatury závěr, že neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace vycházející pouze z jazykového výkladu. Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikaci právní normy. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího obsahu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.) (srov. např. nálezy Ústavního soudu ČR ve věcech sp. zn. III. ÚS 258/03 ze dne 6. 5. 2004 (N 66/33 SbNU 155), sp. zn. Pl. ÚS 33/97 ze dne 17. 12. 1997 (N 163/9 SbNU 399; 30/1998 Sb.), příp. sp. zn. III. ÚS 384/08 ze dne 30.9.2009 (N 211/54 SbNU 587)). V této souvislosti je třeba upozornit i na změnu citovaného ustanovení, které po vydání shora citovaného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu *in fine* zní: „Stejným způsobem postupují poplatníci uvedení v § 2, pokud v průběhu zdaňovacího období přeruší podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9), a podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) nezahájí do termínu pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období, ve kterém byly podnikatelská nebo jiná samostatná výdělečná činnost (§ 7) nebo pronájem (§ 9) přerušeny. Stejným způsobem dále postupují poplatníci uvedení v § 2 při změně způsobu uplatňování výdajů podle § 24 na způsob podle § 7 odst. 7 nebo § 9 odst. 4 anebo při zahájení účtování, nebo při zahájení vedení daňové evidence.

Základ daně (dílní 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.“ Je tedy zřejmé, že výklad, který zaujal Nejvyšší správní soud i při absenci zřetelné pozitivněprávní úpravy, našel odraz i v následné úpravě předmětného ustanovení, což potvrzuje závěry soudu o vhodnosti aplikovat citované rozhodnutí i na souzenou věc.

[11] Pouze na okraj rozhodnutí soud konstatuje k argumentaci žalovaného, že žalobce nemohl upravit základ daně v řádném daňovém přiznání pro rok 2008, když k jeho úpravě došlo až na základě zákonem stanovené povinnosti zpětně. Jediná možnost v případě změny základu daně, resp. daně, bylo dodatečné daňové přiznání. Změnu uplatňování nákladů pro rok 2009 nečinil žalovaný spornou.

V. Shrnutí a náklady řízení

[12]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 s.ř.s. a věc mu vrátit k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný vázán právním názorem tohoto soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

[13] Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s., 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 vyhl. 177/1996 Sb. a paušální náhradu hotových výdajů za tři úkony právní služby podle ustanovení § 13 vyhl. č. 177/1996 Sb., tj. 7.200,- Kč a částku 2.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, tedy celkem 9.200,- Kč.

P o u č e 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 25.5.2012

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu