



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **M. H.**, zastoupeného Mgr. Ondřejem Lněničkou, advokátem se sídlem Újezd 409/19, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2008, č. j. 596/08-1500, ve věci předpisu penále z prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 23. 7. 2008, č. j. 10 Ca 87/2008 - 19,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce M. H. (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2008, č. j. 596/08-1500, ve věci předpisu penále z prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 dle ustanovení § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Krajský soud uvedl, že správní orgány neporušily zákon, uhradily-li daňový nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 postupem dle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků k datu 19. 6. 2007. Nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2004 byly správcem daně prvního stupně vyměřeny na základě vytykácího řízení dne 18. 6. 2007. Ve smyslu ustanovení § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném pro posuzovanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), se za den vzniku vratitelného přeplatku – nadměrného odpočtu považuje den jeho vyměření. Do tohoto okamžiku nelze s uplatněným nadměrným odpočtem nakládat, a proto nemůže být použit k úhradě jiného daňového nedoplatku. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Ans 1/2007 - 91 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), na danou věc nedopadá, neboť v tomto rozhodnutí řešil soud zcela jinou otázku. Jestliže byly stěžovateli vyměřeny nadměrné odpočty na dani z přidané hodnoty ke dni 18. 6. 2007, nemají tyto přeplatky vliv na dobu prodlení s úhradou daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, splatné k 31. 3. 2005. Správcem daně předepsané penále shledal soud zákonným a žalobu stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Vytýká krajskému soudu nesprávné posouzení okamžiku vzniku přeplatku na dani z přidané hodnoty. Za rozhodující pro věc považuje stěžovatel ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, ve kterém je přeplatek definován jako částka daně převyšující splatnou daň. V tomto smyslu je tedy přeplatek spojován s daní splatnou, nikoli vyměřenou. Splatnost dodatečně vyměřené daně pak explicitně upravuje ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud i žalovaný dostatečně nevnímají rozdíl mezi splatností daně dle § 40 zákona o správě daní a poplatků a splatností dodatečně vyměřené daně dle ustanovení § 46 odst. 7 cit. zákona.

Stěžovatel je přesvědčen o tom, že právní závěry, ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud ve shora citovaném judikátu, se na projednávanou věc vztahují. Dle jeho názoru je nutno vycházet ze základní zásady daňového řízení uvedené v ustanovení § 2 zákona o správě daní a poplatků, že daňové příjmy státu by rozhodně neměly být kráceny, ale stát by se jimi neměl ani obohacovat nad rámec stanovený mu zákonem. Správné vybrání daně znamená mimo jiné její vybrání v zákonné výši, a i pro daňové řízení platí, že je to správní orgán, kdo zná právo, a nikoli účastník daňového řízení.

Nejvyšší správní soud se ve shora uvedeném rozsudku zabýval otázkou, zda lze předepsat penále na daň z přidané hodnoty za období květen 2002 v případě,

kdy za období leden 2002 vznikl na dani z přidané hodnoty přeplatek, a následně za období květen 2002 vznikl na dani z přidané hodnoty nedoplatek. V projednávané věci je skutkový stav shodný; stěžovatel měl za zdaňovací období třetí a čtvrté čtvrtletí 2004 přeplatky, a následně pak nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004.

Ve shora citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že zaplatila-li žalobkyně za zdaňovací období leden 2002 více, než měla, vznikl na jejím daňovém účtu přeplatek, a zaplatila-li následně za zdaňovací období květen 2002 méně, než bylo její povinností, měl být tento nedoplatek uhrazen lednovým přeplatkem ve stejné výši (srov. § 64 odst. 2 daňového řádu). Správce daně neměl před provedením daňové kontroly možnost zjistit, že žalobkyni vznikl za leden 2002 přeplatek. Jakmile by však byla (a to kdykoli po provedení kontroly) existence přeplatku autoritativně deklarována (zde formou dodatečného platebního výměru na nižší daň za leden 2002), musel by správce daně i zpětně dovodit, že žalobkyni nemohl za květen 2002 vzniknout daňový nedoplatek, protože v době splatnosti daně za květen bylo na daňovém účtu žalobkyně více peněz, než činila její daňová povinnost, a tím spíše by jí za zdaňovací období květen 2002 ani nemohlo být vyměřeno penále.

Stěžovatel uznává specialitu zákona o dani z přidané hodnoty ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků, nicméně má za to, že projednávanou otázku je nutno posuzovat dle zákona o správě daní a poplatků, zejména jeho ustanovení § 46 odst. 7, neboť samotné ustanovení § 105 zákona o dani z přidané hodnoty odkazuje na použití zákona o správě daní a poplatků.

Stěžovatel se domáhá zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout. Uvedl, že od 15. 11. 2004 vedl u stěžovatele vytýkácí řízení za zdaňovací období třetí čtvrtletí 2004, za čtvrté čtvrtletí 2004 pak od 3. 8. 2004. Vytýkácí řízení vyústilo ve vyměření nadměrných odpočtů, a to ke dni 18. 6. 2007. Před tímto datem nebylo možno s nevyměřenými přeplatky jakýmkoliv způsobem nakládat a použít je na úhradu daňových nedoplatků. Takto by mohl správce daně postupovat, jen vyměřil-li by předmětné přeplatky postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tomuto názoru odpovídá odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2007, č. j. 5 Afs 181/2006 - 63. Argumentaci rozhodnutím Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Ans 1/2007 považuje za nepřipadnou, neboť v projednávané věci šlo o nečinnostní žalobu a výklad ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků.

Žalovaný proto navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen (§ 105 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.). Zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Předmětem sporu je otázka, zda lze disponovat s nadměrným odpočtem na dani z přidané hodnoty, resp. finančními prostředky z nadměrného odpočtu, ještě před jeho vyměřením.

Předně je třeba konstatovat, že judikát zdejšího soudu sp. zn. 1 Ans 1/2007, na který stěžovatel odkazuje, na nyní projednávanou věc skutečně nedopadá a to ani skutkově ani právně.

V uvedené věci bylo u žalobkyně na základě daňové kontroly na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2002 mimo jiné zjištěno, že zdanitelné plnění deklarované v lednu se uskutečnilo až v dubnu 2002 a žalobkyně, která si nebyla vědoma svého pochybení v květnu 2002, vystavila k tomuto plnění dobropis. Správce daně vyhodnotil věc tak, že v lednu 2002 se zdanitelné plnění neuskutečnilo, a dobropis tak není možný; proto by měla být žalobkyni za květen 2002 doměřena daň z přidané hodnoty z částky zde uvedené. Žalobkyně neuspěla u správce daně se svým návrhem na to, aby jí současně s doměřením daně za květen 2002 byla odpovídajícím způsobem snížena daň za leden 2002, která neměla být vůbec uplatněna; obrátila se proto na Krajský soud v Hradci Králové, pobočku v Pardubicích, s žalobou na ochranu proti nečinnosti.

Právní otázkou, která se v projednávané věci stala spornou, byl výklad § 46 odst. 7, věty poslední, zákona o správě daní a poplatků, tedy postup správce daně v případě, kdy zjistí, že vyměřená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti. Žalovaný se nesprávně domníval, že případná pochybení daňového subjektu není povinen on sám napravovat, neboť jejich náprava je zcela na vůli daňového subjektu, a to prostřednictvím dodatečného daňového přiznání.

Nejvyšší správní soud k tomu uvedl, že žalobkyni by nic nebránilo v tom, aby sama podala dodatečné daňové přiznání na daň nižší, jak ji k tomu žalovaný vyzýval. Takový postup ovšem přichází v úvahu jen tehdy, pokud správce daně není obeznámen s tím, že daň byla vyměřena ve vyšší než zákonem požadované částce, a pokud si je této nesrovnalosti vědom pouze daňový subjekt. Získal-li však správce daně jakýmkoli způsobem informaci o tom, že tato situace nastala, je ve

smyslu § 46 odst. 7, věty poslední, zákona o správě daní a poplatků jeho povinností tuto situaci napravit vlastním rozhodnutím a nečekat na případné podání dodatečného daňového přiznání.

Povinnost správce daně vydat dodatečný platební výměr na daň vyšší nebo nižší ve smyslu § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se navíc neodvozuje od toho, zda k nesprávnému stanovení původní daně došlo v důsledku pochybení daňového subjektu, nebo v důsledku dřívějších nesprávných zjištění samotného správce daně: tato povinnost je dána vždy, když správce daně jakoukoli nesprávnost zjistí. Je přitom lhostejné, kdo je původcem této nesprávnosti.

V daném případě vycházel soud ze skutečnosti, že žalobkyně za zdaňovací období leden 2002 prokazatelně uhradila na dani více, než měla, a proto vznikl na jejím daňovém účtu přeplatek. Zaplatila-li pak následně za zdaňovací období květen 2002 méně, než bylo její povinností, měl být tento nedoplatek uhrazen lednovým přeplatkem ve stejné výši a žalobkyně neměla být odkazována na možnost předložit dodatečné daňové přiznání.

V nyní projednávané věci je situace zcela odlišná.

Ze správního spisu vyplynuly následující, pro věc rozhodné skutečnosti. Stěžovateli vznikl nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 92 592 Kč, a to na základě provedené daňové kontroly. Skutečnost, že shora uvedený daňový nedoplatek byl uhrazen správcem daně převodem nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2004 ve smyslu ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, je mezi stranami nesporná. Spornou otázkou tak není povinnost zohlednit úhradu daňové povinnosti nad rámec její zákonné výše s případným nedoplatkem, ale posouzení data úhrady daňového nedoplatku provedené správcem daně dle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, a to v závislosti na okamžiku vyměření nadměrného odpočtu.

V přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2004 podaném stěžovatelem příslušnému správci daně dne 21. 10. 2004 vykázal stěžovatel nadměrný odpočet ve výši 118 084 Kč. Správce daně zahájil za dané zdaňovací období dne 15. 11. 2004 vytykácí řízení, které bylo z důvodů souvisejících s konkursním řízením vedeným u společnosti 1. Hotelová akciová společnost Janské Lázně, a.s., v likvidaci (vlastník nemovitostí, ve kterých stěžovatel podnikal), ukončeno až vydáním platebního výměru č. j. 88802/07/110917/4627 ze dne 18. 6. 2007, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 109 904 Kč. Konkrétně se jednalo o trestnou činnost správce konkursní podstaty, který násilně obsadil prostory, které měl stěžovatel řádně podnajaty, zabavil mu veškeré účetnictví, bránil mu ve vstupu (podrobně viz rozsudek Okresního soudu v Trutnově ze dne 7. 5. 2007, č. j. 16 T 60/2006 - 854). Za čtvrté

čtvrtletí roku 2004 bylo přiznání k dani z výše uvedených důvodů podáno až dne 25. 7. 2006; v přiznání byl stěžovatelem uplatněn nadměrný odpočet ve výši 228 161 Kč. Správcem daně bylo za dané zdaňovací období také zahájeno vytýkácí řízení, a to dne 2. 8. 2006, které bylo ukončeno vydáním platebního výměru č. j. 88823/07/110917/4627, ze dne 18. 6. 2007, kterým byl vyměřen nadměrný odpočet ve výši 208 849 Kč.

Dne 19. 9. 2006 podal stěžovatel přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Správce daně vyměřil daňovou povinnost deklarovanou v přiznání k dani postupem dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků ke dni jeho podání, což znamená, že o výši deklarované daňové povinnosti neměl žádné pochybnosti. Dne 1. 11. 2006, tedy záhy po nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření daně, zahájil správce daně za předmětné zdaňovací období u stěžovatele daňovou kontrolu, na základě které stěžovateli dodatečně vyměřil daňovou povinnost ve výši 92 592 Kč. Dle předkládací zprávy k odvolání proti rozhodnutí ve věci sdělení penále, jehož výše je předmětem souzené věci (založena v neveřejné části spisu), bylo touto kontrolou zjištěno, že stěžovatel neoprávněně uplatnil výdaje ve výši 383 472 Kč a současně do základu daně nezahrnul příjmy v celkové výši 53 539 Kč. Zpráva o kontrole není součástí spisového materiálu v nyní souzené věci.

Daňová povinnost za zdaňovací období roku 2004, resp. její zákonná výše, byla dle ustanovení § 40 zákona o správě daní a poplatků splatná k 31. 3. 2005. S ohledem na skutečnost, že daňová povinnost za předmětné zdaňovací období nebyla k datu její splatnosti uhrazena v zákonné výši, dostal se stěžovatel s její úhradou do prodlení ve smyslu ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků. Penále za prodlení se dle uvedeného ustanovení počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Ustanovení § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je pro výši penále zcela irrelevantní, neboť výslovně stanoví, že dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru, a tato náhradní lhůta splatnosti vliv na uplatnění penále podle § 63 nemá. Uplatněná sankce v podobě penále totiž postihuje daňový subjekt z důvodu neplnění uložených daňových povinností s právními účinky ex tunc. Při výpočtu penále se vychází z původního data splatnosti daně, dlužné částky, počtu dnů prodlení, a v neposlední řadě se přihlíží i k tomu, jaká má být uplatněna penalizační sazba. Povinnost platit penále tak vzniká okamžikem, kdy se daňový dlužník ocitl v prodlení, tj. dnem následujícím po termínu splatnosti daně, příp. zálohy na daň, přičemž povinnost platit daňové penále vzniká daňovému dlužníku přímo ze zákona. Povinnost platit penále tak správce daně nezakládá svým rozhodnutím (platebním výměrem), neboť se jedná o rozhodnutí deklaratorní, jímž správce daně penále nevyměřuje, ale pouze sděluje daňovému dlužníkovi jeho výši k určitému dni, resp. za určité období.

Předmětem sporné otázky je zejména doba prodlení, neboť skutečnost, že předmětný daňový nedoplatek byl uhrazen správcem daně postupem dle ustanovení § 64 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků převedením nadměrných odpočtů vyměřených za třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2004, je nesporná. Sporným je okamžik této úhrady.

Správce daně uhrazuje z úřední povinnosti nedoplatky na daních postupem dle ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků nebo postupem dle ustanovení § 64 citovaného zákona. Postup dle ustanovení § 59 se uplatní v případě, kdy daňový subjekt vykazuje nedoplatky na té dani, kam směřuje úhrada daně. Ve smyslu ustanovení § 64 se postupuje při úhradě nedoplatků vykázaných na jiných daních, takové nedoplatky však nelze umořovat z úhrady směřující na jinou daň, ale pouze daňovými přeplatky.

Obecně je přeplatek definován v ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků jako částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. V souladu s ustanovením § 4 zákona o dani z přidané hodnoty se daňovou povinností rozumí vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet. Vlastní daňovou povinností se rozumí daňová povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období, nadměrným odpočtem se rozumí daňová povinnost, kdy odpočet daně převyšuje daň na výstupu za zdaňovací období. Definice nadměrného odpočtu proto nemůže spadat pod ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, které obecně definuje přeplatek.

Podle ustanovení § 105 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že vznikne-li v důsledku vyměření nadměrného odpočtu (tj. odpočet daně převyšuje daň na výstupu za příslušné zdaňovací období) vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření. Za den vzniku vratitelného přeplatku se považuje den jeho vyměření.

Vyměřit nadměrný odpočet lze na základě podaného daňového přiznání postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní, dle kterého se za vyměření nadměrného odpočtu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, případně den, kdy přiznání došlo správci daně, jde-li o přiznání opožděné. Je-li nadměrný odpočet vyměřen na základě vytýkácího řízení provedeného dle ustanovení § 43 zákona o správě daní, tedy v případech, kdy správce daně vznese pochybnosti o správnosti a úplnosti podaného daňového přiznání, považuje se za den vyměření nadměrného odpočtu den vydání příslušného platebního výměru, neboť postup dle ustanovení § 46 odst. 5 cit. zákona již nelze zpětně aplikovat.

Dokud není nadměrný odpočet vyměřen, není jeho výše deklarovaná daňovým subjektem v přiznání k dani autoritativně stvrzena. V této souvislosti je nutné zdůraznit, že v případě vykázaného nadměrného odpočtu daňový subjekt nemá povinnost odvodu do státního rozpočtu, nýbrž má vůči státnímu rozpočtu

pohledávku. Aby mohly být finanční prostředky uplatněné za určité zdaňovací období plátcí vyplaceny, je nutno výši těchto finančních prostředků vázat na autoritativní stvrzení ve formě vyměření nadměrného odpočtu. Jakmile je ovšem na daňovém účtu daňového subjektu evidován vyměřený nadměrný odpočet, tj. finanční prostředky představující pohledávku vůči státnímu rozpočtu, je správce daně oprávněn s finančními prostředky disponovat, a to buď postupem dle ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků nebo dle ustanovení § 64 odst. 2 téhož právního předpisu, nestanoví-li zákon pro určité specifické situace jinak. O použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně může požádat též daňový dlužník, je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den platby den, který následuje po dni vzniku přeplatku. Nejsou-li splněny podmínky ani pro postup dle ustanovení § 59 cit. zákona, tj. daňový subjekt nemá nedoplatky na daňových povinnostech týkající se daně, na které vznikl přeplatek, ani pro postup dle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, tj. daňový subjekt nemá nedoplatek na jiné dani, vrátí správce daně finanční prostředky daňovému subjektu bez žádosti do 30 dnů od momentu vyměření postupem dle ustanovení § 105 zákona o dani z přidané hodnoty.

Po dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, nemůže správce daně daňovému subjektu předsat penále z titulu existence jiného daňového nedoplatku. Tak tomu však v souzené věci nebylo, neboť z platebního výměru ze dne 18. 9. 2007, č. j. 113082/07/110917/4627, kterým bylo stěžovateli předsáno penále z prodlení, vyplývá, že nedoplatek na daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2004 vykázaný k 31. 3. 2005 byl uhrazen ke dni následujícímu po dni vzniku přeplatku, tj. k 19. 6. 2007, tedy právě k okamžiku, který zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 64 stanoví jako den úhrady.

I přes tuto skutečnost však považuje Nejvyšší správní soud za nutné zmínit specifické okolnosti, za kterých k prodlení s úhradou daně v projednávané věci došlo. K vyměření nadměrných odpočtů za zdaňovací období třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2004 došlo s velkým časovým odstupem a z důvodů, které nemohl ani stěžovatel, ani správce daně žádným způsobem ovlivnit (násilné obsazení prostorů, které měl stěžovatel řádně podnajaty, zabavení veškerého účetnictví, bránění ve vstupu apod.). Pokud jde o vznik nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, nemá kasační soud vyměřovací spis k dispozici, a proto není zřejmé, jakých konkrétních pochybení se stěžovatel dopustil. Nelze však odhlédnout od skutečnosti, že pozdní podání přiznání k dani z příjmů fyzických osob bezesporu souvisí se stejnými okolnostmi, které zapříčinily dlouhotrvající průtahy ve vytýkacích řízeních. Jinými slovy, pokud by nebyly prostory, ve kterých stěžovatel podnikal, násilně a protiprávně obsazeny správcem konkursní podstaty, který stěžovateli zabavil účetnictví a znemožnil mu k němu přístup, nedošlo by k průtahům ve vytýkacích řízeních, a s největší pravděpodobností ani k prodlení s předložením přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2004. Další neméně významnou skutečností je, že stěžovateli byl vyměřen za obě

zdaňovací období nadměrný odpočet v takřka stejné výši, resp. nepatrně nižší, než jakou uplatnil v příslušných přiznáních k dani z přidané hodnoty, a je tedy zřejmé, že jím uplatněný nárok na vrácení finančních prostředků byl zcela legitimní.

Kasační soud považuje za vhodné upozornit také na skutečnost, že postup správce daně, který při vyměřování daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 zvolil, je přinejmenším neobvyklý. Je totiž poměrně vzácné, aby cca po uplynutí 5 týdnů od předložení přiznání (přiznání předloženo k 19. 9. 2006, akceptováno bez výhrad, uplatněn postup dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tj. vyměřeno k 19. 9. 2006) byla za stejné zdaňovací období zahájena daňová kontrola (kontrola zahájena dne 1. 11. 2006), ačkoliv v den podání přiznání si musel být správci daně vzhledem k paralelně probíhajícím vytykáacím řízením na dani z přidané hodnoty vědom situace, ve které se stěžovatel nacházel. Nabízí se tak otázka, z jakého důvodu nebyl správcem daně uplatněn postup dle ustanovení § 43 zákona o správě daní a poplatků, respektive není zcela zřejmé, jakými úvahami se správce daně při vyměření daně řídil, když v den podání přiznání neměl žádné pochybnosti o výši deklarované daně, jakmile však nabylo rozhodnutí o vyměření daně právní moci, zahájil neprodleně za dané období daňovou kontrolu, přičemž o situaci se zabaveným účetnictvím věděl již v den podání přiznání. Otázka, který z postupů správce daně při vyměřování daně zvolí, není totiž bezvýznamná, neboť zvolený postup má odraz ve výši uplatněné penalizační sazby a tím i v konečné výši předepsaného penále.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že zákon o správě daní a poplatků umožňuje pro takto specifické případy použít institut prominutí daně upravený v § 55a citovaného zákona. V souladu s tímto ustanovením může Ministerstvo financí odstranit nesrovnalosti vyplývající z uplatňování daňových zákonů formou prominutí daně či příslušenství daně, přičemž prominout lze i z důvodu odstranění tvrdosti. V souladu s vyhláškou Ministerstva financí č. 299/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, je k prominutí příslušenství nepřesahující částku 600 000 Kč u jedné daně v běžném kalendářním roce příslušný finanční úřad. Zdejšímu soudu je z jeho úřední činnosti známo, že Ministerstvo financí specifické okolnosti běžně registruje a řeší je vydáváním závazných pokynů pro správce daně, kteří nespravedlivou situaci odstraňují. Tento postup byl zvolen v minulosti opakovaně, téměř každý rok je vydáváno opatření s tímto obsahem (např. s ohledem na účinnost nového zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

Ustanovení § 55a zákona o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, že daň lze prominout pouze na základě žádosti daňového subjektu, správce daně (zmocněný ministerstvem) tak tedy může učinit i na podkladě vlastní aktivity. Na druhé straně však dle zákona daň (či příslušenství) být prominuta může, avšak nemusí, a tedy není zákonnou povinností správce daně v každém jednotlivém případě sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků zkoumat, zda jsou splněny podmínky pro prominutí daně dle § 55a téhož zákona.

Takový výklad by byl zjevně nad rámec zákonného textu. Vydání deklaratorního rozhodnutí, kterým správce daně sdělil stěžovateli výši penále, nelze proto označit za nezákonné z důvodu, že správce daně ještě před jeho vydáním z úřední povinnosti předmětné penále neprominul dle § 55a zákona o správě daní a poplatků, resp. shora uvedené vyhlášky. Důvody pro prominutí penále je však správce daně povinen zvážit k případnému návrhu stěžovatele, který má možnost žádost o prominutí penále podat, neboť v souladu s ustanovením § 55a zákona o správě daní a poplatků k tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení. Nejvyšší správní soud v této souvislosti odkazuje i na svůj rozsudek ze dne 30. 11. 2005, č. j. 6 A 69/2005 - 55, ve kterém připustil v omezeném rozsahu (dodržení předepsaného procesního postupu, dodržení mezí správního uvážení, případně jeho zneužití) i přezkum rozhodnutí vydaného dle § 55a zákona o správě daní a poplatků.

S ohledem na výše vyslovené závěry byla kasační stížnost shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1, věty poslední, s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého 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. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému odvolacímu orgánu žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 11. června 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu