



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **EUROMONT GROUP, a. s.**, se sídlem Velebudice 210, 434 01 Most, zastoupené JUDr. Petrem Jirátem, advokátem se sídlem Revoluční 48, 430 01 Chomutov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2008, č. j. 2203/08-1500-506118, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 3. 2009, č. j. 15 Ca 97/2008 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 11. 3. 2009, č. j. 15 Ca 97/2008 - 37, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 19. 8. 2005 vydal Finanční úřad v Litvínově dodatečný platební výměr č. j. 37708/05/207971/2783 na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, jímž žalobkyni dodatečně vyměřil daňovou povinnost ve výši 1 720 190 Kč. Následně Finanční úřad v Litvínově plně vyhověl odvolání žalobkyně a rozhodnutím ze dne 14. 3. 2006, č. j. 14239/06/207930/1299, dodatečně vyměřenou daňovou povinnost snížil na 21 390 Kč. Platebním výměrem ze dne 24. 10. 2007, č. j. 109430/07/206911/7164, sdělil žalobkyni Finanční úřad v Mostě (dále jen „správce daně“) předpis penále ve výši 22 020 Kč za prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001. Doba prodlení byla stanovena od 1. 7. 2002 (původní splatnost daně) do 16. 9. 2005 (zaplacení doměřeného daňového nedoplatku žalobkyní). Proti platebnímu výměru na penále podala žalobkyně odvolání s tím, že správce daně nevzal v úvahu dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 a 2003, které žalobkyně podala dne 21. 9. 2005. Žalovaný se s námitkami žalobkyně neztotožnil a rozhodnutím ze dne 4. 3. 2008, č. j. 2203/08-1500-506118, odvolání žalobkyně zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem, avšak krajský soud neshledal žalobní námitky důvodnými a žalobu rozsudkem ze dne 11. 3. 2009 zamítl.

Ve včas podané kasační stížnosti žalobkyně setrvala na svém dříve prezentovaném názoru: tím, že žalobkyně podala dodatečná přiznání k dani z příjmů právnických osob na nižší daňovou povinnost za rok 2002 a 2003, vznikl po jejich podání na daňovém účtu žalobkyně přeplatek ve výši, o kterou byla snížena daňová povinnost žalobkyně za příslušná období. Tento přeplatek vznikl k původnímu dni splatnosti příslušné daňové povinnosti, tj. za rok 2002 ke dni 30. 6. 2003 a za rok 2003 ke dni 30. 6. 2004. V důsledku toho žalobkyni nemůže být sdělen předpis penále z částky 21 390 Kč za dobu ode dne 1. 7. 2002 do 16. 9. 2005, protože v mezidobí žalobkyni vznikl přeplatek z dodatečných daňových přiznání, a tímto přeplatkem byl pokryt daňový nedoplatek z daně z příjmů právnických osob za rok 2001. Zdaňovací období, za které je dodatečné daňové přiznání podáváno, nemá na věc vliv, neboť se penalizuje stav na daňovém účtu a nikoliv vyměřená daň příslušného období. Žalobkyně k tomu poukazuje na znění § 41 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně se domnívá, že krajský soud jí přdestřenou argumentaci nevyvrátil.

Dále byl podle žalobkyně k datu vyměření daně z příjmů právnických osob u žalobkyně evidován také přeplatek na účtu daně z přidané hodnoty, který si měl správce daně převést na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob. Pokud krajský soud uvádí, že žalovaný v době vzniku přeplatku na dani z přidané hodnoty (8. 12. 2003) nemohl vědět o tom, že daň z příjmů právnických osob za rok 2001 bude dodatečně doměřena (stalo se tak 14. 3. 2006), dochází zde podle žalobkyně k nedůvodně rozdílnému přístupu k daňovému subjektu a správci daně. Správce daně též vyměřuje daň zpětně, aniž by daňový subjekt věděl a mohl vědět o tom, že tato daň bude doměřena, s čímž souvisí právě deklaratorní charakter platebních výměrů, a daňovému subjektu jsou případné vzniklé přeplatky kompenzovány na zjištěné nedoplatky z minulých let, popřípadě jsou vyměřeny zpětně. Pokud daňový subjekt z povahy věci musí nést následek spojený s deklarací konstituovaného stavu, není zde relevantní důvod, aby správce daně tyto důsledky nenesl též.

Žalobkyně závěrem navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření, ztotožnil se se závěry krajského soudu a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Kasační stížnost je důvodná.

V první kasační námitce vyjadřuje žalobkyně přesvědčení, že podáním dodatečných daňových přiznání za roky 2002 a 2003 na daňovou povinnost nižší jí k původním dnům splatnosti těchto daní (tj. k 30. 6. 2003 a 30. 6. 2004) vznikly na daňovém účtu přeplatky, které měly být převedeny na úhradu nedoplatku daně z příjmů právnických osob za rok 2001. Z toho pak dovozuje nezákonnost platebního výměru na penále za období od 1. 7. 2002 do 16. 9. 2005.

Podle § 41 odst. 1 daňového řádu 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 dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání.

Podle § 46 odst. 5 téhož zákona platí, že neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém přiznání nebo hlášení, nemusí správce daně sdělovat daňovému subjektu výsledek vyměření, pokud o to daňový subjekt výslovně nepožádá nejpozději do konce příštího zdaňovacího období. V tomto případě se za den vyměření daně a současně za den doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového přiznání nebo hlášení.

Konečně podle § 64 odst. 1 citovaného zákona je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně daňovým přeplatkem.

Z citovaných ustanovení vyplývá, že daňový subjekt, hodlá-li podat daňové přiznání na daňovou povinnost nižší, je povinen tak učinit do konce měsíce následujícího po zjištění rozhodujících okolností. Ve stejné lhůtě rovněž dochází ke konkludentnímu vyměření daně (§ 46 odst. 5 daňového řádu). Podá-li tedy daňový subjekt dodatečné daňové přiznání na daň nižší, vzniká případný přeplatek až uplynutím lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Účinky dodatečného daňového přiznání na daň nižší tak nenastávají *ex tunc* (tj. zpětně od původního data splatnosti daně), nýbrž nastupují uplynutím lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání.

Presvědčení žalobkyně, že přeplatky na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2002 a 2003 vznikly zpětně k datu původní splatnosti obou dodatečně snížených daňových povinností, nemá v zákonné úpravě oporu. Žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání na daň z příjmů právnických osob za roky 2002 a 2003 u správce daně dne 21. 9. 2005. Jako den zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání byl u obou přiznání uveden den 31. 8. 2005. Z toho pak plyne, že daň byla správcem daně konkludentně vyměřena dne 30. 9. 2005 a uplynutím tohoto dne vznikl na osobním daňovém účtu žalobkyně přeplatek v důsledku nižší daňové povinnosti za roky 2002 a 2003, než byla původně žalobkyní přiznaná daňová povinnost. Tento přeplatek však nemohl být použit na úhradu sděleného penále za prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob za rok 2001, neboť nedoplatek předmětné daně byl žalobkyní uhrazen již dne 16. 9. 2005. Tímto dnem skončilo penalizované období, takže přeplatek vzniklý až dne 30. 9. 2005 nemohl mít na průběh penalizace a na sdělení penále jakýkoliv vliv.

Ustanovení § 41 odst. 5 daňového řádu, jehož se žalobkyně v této souvislosti dovolává, uvádí, že dojde-li v důsledku dodatečného daňového přiznání podle odstavce 4 ke snížení původní daňové povinnosti, sníží se současně s výjimkou pokut a zvýšení daně i daňové příslušenství připadající na částku snížení původní daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti. Tuto normu však není možné na projednávaný případ aplikovat. Nejvyšší správní

soud se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že podle § 41 odst. 5 daňového řádu se dodatečné daňové přiznání musí vztahovat ke stejnému zdaňovacímu období, jehož se týká tímto ustanovením zmiňovaná původní daňová povinnost. Řečeno jinak: dodatečným daňovým přiznáním na daň nižší za určité zdaňovací období (např. rok 2002) lze prostřednictvím aplikace § 41 odst. 5 daňového řádu snížit daňové příslušenství pouze u daňové povinnosti za totožné zdaňovací období (tj. 2002). Pouze v tomto případě dochází ke snížení příslušenství daně (tedy i daňového penále) od původního dne splatnosti. Jelikož žalobkyně podala dodatečná daňová přiznání na daň nižší za zdaňovací období let 2002 a 2003, nemůže se na základě § 41 odst. 5 daňového řádu úspěšně domáhat snížení sděleného penále za prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001.

Jako částečně důvodnou však Nejvyšší správní soud uznal kasační námitku žalobkyně, že v průběhu období, které bylo penalizováno, existoval na jejím osobním daňovém účtu přeplatek na dani z přidané hodnoty (konkrétně k datu vyměření a ke dni 8. 12. 2003), a právě tento přeplatek měl správce daně použít k úhradě sděleného penále za včas neuhrazenou daň z příjmů právnických osob za rok 2001. Nejvyšší správní soud se v tomto ohledu ztotožňuje se žalobkyní, že se penalizuje stav na daňovém účtu; zdejší soud totiž v rozsudku ze dne 15. 11. 2007, č. j. 5 Afs 181/2006 - 63, publikovaném na www.nssoud.cz, uvedl následující: „Pokud je tedy na daňovém účtu evidován vyměřený nárok na odpočet (přeplatek), je správce daně povinen postup dle ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní uplatnit. Předepíše-li správce daně za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, daňovému subjektu penále z titulu existence nedoplatku na jiné dani, postupuje v rozporu se zákonem.“

V projednávaném případě není sporné, že penále bylo stanoveno za celé období od 1. 7. 2002 do 16. 9. 2005. Ze správního spisu, který si Nejvyšší správní soud od žalovaného vyžádal, pak rovněž vyplývá, že ke dni vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 (tj. ke dni 1. 7. 2002) nebyl na účtu daně z přidané hodnoty žalobkyně evidován přeplatek. Z potvrzení o stavu osobního účtu založeném na č. l. 34 soudního spisu a z části správního spisu předloženým žalovaným Nejvyššímu správnímu soudu je nicméně zřejmé, že žalobkyně měla od 1. 12. 2003 na účtu daně z přidané hodnoty evidován přeplatek ve výši 23 627 Kč; podle sdělení žalovaného potvrzeného obsahem správního spisu byl tento přeplatek na účtu žalobkyně evidován až do 30. 9. 2005.

Jestliže tedy žalobkyně měla na dani z přidané hodnoty evidován disponibilní přeplatek v průběhu téměř dvou let, přičemž i za toto období jí bylo vyměřeno penále, pak (v souladu s výše uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, od nějž senát rozhodující v této věci nevidí důvod se odchylovat) byl platební výměr na penále vydán v rozporu se zákonem. Neobstojí přitom názor krajského soudu, že v době, kdy přeplatek vznikl, nemohl správce daně vědět o tom, že daň bude doměřena: nejde zde totiž primárně o doměření daně, ale o sdělení penále. V okamžiku, kdy správce daně žalobkyni penále sděloval (výměr ze dne 24. 10. 2007), musel si být vědom i skutečnosti, zda v průběhu penalizovaného období existoval na daňových účtech žalobkyně disponibilní přeplatek a ten měl zohlednit. Předpokládal-li krajský soud, že zmiňovaný přeplatek na dani z přidané hodnoty byl žalobkyni vrácen, aniž by tuto skutečnost ověřil ve správním spisu (případně si jej pro tento účel vyžádal), je jeho rozhodnutí v této otázce rovněž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Nejvyšší správní soud tedy zrušil napadené rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán názorem vysloveným

v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne městský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. září 2009

JUDr. Marie
Žiřková
předsedkyně senátu