



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudů JUDr. Michala Mazance a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **CANTO, s. r. o.**, se sídlem Kladská 956, Hradec Králové, zastoupeného JUDr. Ervínem Perthenem, advokátem se sídlem Velké náměstí 135/19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 8. 2007, čj. 5598/07-1200-602006, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 9. 2008, čj. 30 Ca 140/2007 - 46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se odmítá.**
- II. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 26. 9. 2008, čj. 30 Ca 140/2007 - 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím ze dne 13. 8. 2007, čj. 5598/07-1200-602006, žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (správce daně) ze dne 29. 11. 2006, čj. 233692/06/228912/8277, kterým správce daně předsal žalobci penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001. Rozhodnutí změnil tak, že předsané penále ve výši 509 388 Kč snížil o 12 900 Kč na částku 496 488 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 26. 9. 2008, čj. 30 Ca 140/207 - 46, zrušil rozhodnutí žalovaného i rozhodnutí správce daně a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud vyšel ze závěru, že žalovaný k odvolání žalobce snížil částku penále, ale nepřisvědčil odvolacím námitkám mimo jiné v názoru, že přeplatek na osobním účtu žalobce z titulu podání dodatečných daňových přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 vznikl již ke dni původní splatnosti daně (dodatečná daňová přiznání žalobce podal v prosinci roku 2001 a v září roku 2003). Žalovaný nevyhověl ani požadavku, aby při výpočtu penále zohlednil vratitelné přeplatky vzniklé v důsledku nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) v jednotlivých měsících od 1. 7. 2002 do 26. 11. 2003.

Žalovaný a správce daně podle krajského soudu pochybili, pokud vypočetli žalobci penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 i za dobu, po kterou byly na jeho osobním účtu evidovány přeplatky na DPH do doby jejich vrácení ve lhůtě podle § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“). Podle citovaného ustanovení vznikne vratitelný přeplatek vyměřením nadměrného odpočtu. Vyměří-li tedy správce daně na základě podaného daňového přiznání nadměrný odpočet postupem podle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě dnů a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přeplatek na osobním účtu daňového subjektu vzniká dnem následujícím po vyměření, nikoliv až uplynutím třicetidenní lhůty stanovené pro vrácení přeplatku. Ustanovení § 64 odst. 2 daňového řádu pak stanoví správci daně povinnost převést přeplatek na úhradu případného nedoplatku u jiné daně. Pokud je tedy na osobním účtu daňového subjektu evidován vyměřený nárok na odpočet (přeplatek), je správce daně povinen postupovat podle § 64 odst. 2 daňového řádu. 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. Uvedenému postupu nemůže bránit ani to, že k dodatečnému vyměření daně z příjmů za zdaňovací období roku 2001 (tj. daně v tomto případě splatné k 1. 7. 2002) došlo platebním výměrem ze dne 28. 11. 2003 (o odvolání rozhodnuto rozhodnutím odvolacího orgánu ze dne 30. 6. 2005) a k vyměření přeplatků (nároků na odpočet) evidovaných do doby vrácení na osobním účtu žalobce (které měly být zohledněny), mělo dojít v období od 1. 7. 2002 do 26. 11. 2003. Správce daně platební výměr na penále vystavil dne 29. 11. 2006 a k tomuto datu mu byly všechny uvedené skutečnosti známy.

Vzhledem k důvodnosti této námitky se krajský soud již podrobně nezabýval dalšími námitkami, neboť jejich hodnocení považoval za dané situace nadbytečné nebo předčasné. Vyjádřil se pouze k námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí z důvodu nevypořádání všech odvolacích důvodů, k námitce týkající se navrhovaného použití správního řádu na daný případ a k námitce nepřiměřenosti stanovení penále, jak je upraveno v § 63 daňového řádu. Tyto námitky krajský soud neshledal důvodnými

III.

Proti rozsudku krajského soudu brojili kasačními stížnostmi žalobce i žalovaný.

III.1

Žalobce namítl nezákonnost rozsudku krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jakkoliv citovanému ustanovení námitky výslovně nepodřadil. Dále uvedl, že rozsudek je zatížen vadou řízení podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Krajský soud podle něj nesprávně posoudil otázku přiměřenosti penále, jak jej upravuje § 63 daňového řádu, neboť tato úprava je podle žalobce v rozporu s Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.) i s právem Evropských společností.

Žalobce nesouhlasil ani s postupem krajského soudu, který se nezabýval všemi žalobními námitkami, přestože jejich řešení má význam pro další řízení před správcem daně a pro rozhodnutí ve věci. Krajský soud tak neposoudil námitku týkající se přeplatku na dani z příjmů právnických osob a nezohlednění tohoto přeplatku při výpočtu penále. Okamžik splatnosti daně u dodatečného daňového přiznání na nižší daňovou povinnost je podle žalobce vázán na den původní splatnosti daně, nikoliv na okamžik vyměření daně uvedený v dodatečném daňovém přiznání správcem daně. Daňový řád výslovně nestanoví okamžik vzniku přeplatku u dodatečně vyměřené daně na nižší daňovou povinnost. Lze však přijmout logický výklad, podložený stanoviskem Ministerstva financí, že se přeplatek váže na den původní splatnosti daně. Situace, kdy lze vyložit zákon dvojím způsobem, by měla být zohledněna ve prospěch daňového subjektu, jak vyplývá z nálezů Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000 (pozn.: všechna v rozsudku citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Názor, že přeplatek vzniká ke dni původní splatnosti daně, vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, čj. 1 Ans 1/2007 - 91 (pozn.: všechna v rozsudku citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

Podle žalobce byla porušena i zásada dvojinstančnosti řízení. Správce daně měl totiž i v případě předepsání penále zahájit řízení ve smyslu § 21 daňového řádu. Žalobce také namítl, že v odvolacím řízení nebylo dodrženo jeho právo na spravedlivý proces.

Krajský soud se nevyjádřil ani k námitce, že žalovaný nezohlednil při výpočtu penále částku 73 500 Kč, a že rozhodnutí žalovaného nemůže obstát z pohledu uznávaných principů spravedlivého zdanění.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí, na vyjádření k žalobním námitkám a na obsah své kasační stížnosti. Ohradil se proti tvrzení o porušení dvojinstančnosti řízení a z porušení práva na spravedlivý proces. Uvedl, že penále vzniká ze zákona a poplatníkům se pouze sděluje. Není tak důvod zahajovat řízení ve smyslu § 21 daňového řádu.

III.2

Žalovaný ve své kasační stížnosti namítl nezákonnost rozsudku krajského soudu z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Dále namítl, že rozsudek je zatížen vadou řízení podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., jakkoliv tomuto ustanovení své námitky výslovně nepodřadil.

Nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že při výpočtu penále měly být zohledněny přeplatky na DPH. Podle jeho názoru se penále nepočítá v případě, kdy je daňová povinnost uhrazena, tj. pokud byl přeplatek použit na úhradu předmětného nedoplatku. V posuzované věci ovšem přeplatek z titulu vyměření nadměrného odpočtu na DPH na úhradu předmětného nedoplatku použit nebyl. Daňová povinnost jím nebyla uhrazena, protože v době před jeho vrácením žádná neuhrazená povinnost na této dani nebyla zjištěna a předmětný vratitelný přeplatek byl vrácen postupem podle daňového řádu. Daňový řád neukládá správci daně povinnost zpětně přerušit penalizaci na dobu, po kterou byl vratitelný přeplatek vzniklý z titulu vyměření nadměrného odpočtu evidován na účtu daňového subjektu do doby jeho odepsání z tohoto účtu. Zohlednění předmětného přeplatku na dobu do jeho vrácení pro účely výpočtu penále nemá oporu v zákoně. Žalovaný proto nesouhlasil s odkazem krajského soudu na postup podle § 64 odst. 2 daňového řádu. Penále je sankcí za nesplnění daňových povinností, uplatňovanou obligatorně. Lhůta třiceti dnů pro vrácení přeplatku je objektivní administrativní lhůtou pro vyřízení povinnosti správce daně vrátit přeplatek, nikoliv důvodem pro minimalizaci rizika penalizace případných budoucích zjištěných daňových nedoplatků. Daňový řád neumožňuje správci daně zpětně dočasně použít vratitelný přeplatek na úhradu jakýchkoliv daňových nedoplatků zjištěných v průběhu následných daňových řízení. Tento předpis nestanoví pravidla a tedy ani nevylučuje situace, kdy by se musela penalizace z titulu takových pomyslných úhrad nedoplatků s každým novým případem znovu přepočítat. Právní názor krajského soudu neobsahuje řešení, odpovídající ustanovením daňového řádu, podle kterých by bylo možné tyto případy dočasného použití přeplatků (a propočtu objektivně správné výše penále) spravovat.

Žalovaný také namítl, že se krajský soud nezabýval námitkami týkajícími se vzniku a použití přeplatků na dani z příjmů právnických osob a shledal jejich případné hodnocení nadbytečným a předčasným. Žalovaný s tímto názorem nesouhlasil s tím, že zohlednění přeplatků vzniklých vyměření nadměrných odpočtů se týká pouze části předepsaného penále, které je předmětem sporu, a neřeší komplexně otázku správné výše penále i ve vztahu k použití přeplatků na dani z příjmů právnických osob.

V další skutečnostech „*prokazujících výše uváděné stanovisko*“ žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a na obsah vyjádření k žalobě.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaného nesouhlasil s názorem, že správce daně není povinen zohlednit při výpočtu penále na dani z příjmů přeplatky na DPH, které byly vykazovány na osobním daňovém účtu pro tento druh daně v období 1. 7. 2002 až 26. 11. 2003, a odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2007, čj. 5 Afs 181/2006 - 63, ve kterém je uvedeno, že „*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*“. Podle jeho mínění tento názor platí i pro případ jako je tento, kdy nedoplatek vznikl zpětně (ke dni 1. 7. 2002) na základě zjištění v rámci daňové kontroly. Žalovaný podle něj upřednostňuje jazykový výklad § 63 odst. 1 daňového řádu před výkladem logickým a teleologickým, pomocí kterých lze dospět k závěru, že daňový subjekt není v prodlení, vykazuje-li na osobním daňovém účtu na téže či jiné dani vratitelný přeplatek. Pokud

existuje v jeden okamžik vratitelný přeplatek na DPH a současně nedoplatek na dani z příjmů (byť dodatečně zjištěný), je vztah žalobce vůči státnímu rozpočtu dán rozdílem mezi hodnotou přeplatku a nedoplatku. Žalobce odmítl výklad žalovaného, že správce daně při výpočtu penále přihlíží pouze k přeplatku, který je na příslušném osobním účtu daňového poplatníka evidován, „*neboť jde o postup, který je výslovně upraven až novelou ust. § 63 odst. 4 věta druhá zákona č. 230/2006 Sb. s účinností od 1. 1. 2007 do 31. 12. 2007 (zrušeno novelou zákona š. 261/07 Sb.). Z dikce zákona o správě daní a poplatků ve znění do 31. 12. 2006 nebyl tento postup možný*“.

Žalobce souhlasil se stížní námitkou žalovaného, že krajský soud pochybil, pokud neposoudil žalobní námitku týkající se vzniku a použití přeplatků na dani z příjmů právnických osob, která je samostatnou skutkovou a právní otázkou a její vyřešení je významné pro správce daně při novém výpočtu penále. Názor, že přeplatek vzniká ke dni původní splatnosti daně, podle žalobce vyplývá ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, čj. 1 Ans 1/2007 - 97, i ze stanoviska Ministerstva financí. Ve stanovisku Ministerstvo financí souhlasilo s vazbou přeplatku na lhůtu splatnosti daně nebo na den úhrady daně, pokud k ní došlo po dni její původní splatnosti, a toto stanovisko by mělo být pro správce daně závazné, neboť vytváří správní praxi.

K části kasační stížnosti, v níž žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a na vyjádření k žalobě, žalobce poukázal na nepřipustnost této stížnosti. V řízení o kasační stížnosti se nelze zabývat námitkami, které byly uplatněny v jiném řízení, byť na ně stěžovatel kasační stížností odkazuje, ale je třeba, aby stěžovatel tvrzené důvody nezákonnosti v podané kasační stížnosti explicitně uvedl a vymezil tak rozsah a meze přezkumné činnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2005, čj. 5 Afs 156/2004 - 82).

IV.1

Nejvyšší správní soud se zabýval nejprve kasační stížností žalobce. Tato kasační stížnost je opožděná.

Podle § 106 odst. 2 s. ř. s. musí být kasační stížnost podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti přitom nelze prominout.

Rozsudek krajského soudu byl žalobci doručen v pondělí dne 27. 10. 2008, jak vyplývá z doručanky připojené u čl. 55 soudního spisu. Lhůta k podání kasační stížnosti pak uplynula v pondělí dne 10. 11. 2008. Kasační stížnost žalobce byla u krajského soudu podána telefaxem ve středu dne 12. 11. 2008, tedy již po uplynutí lhůty. Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost žalobce odmítl jako opožděnou [§ 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s.].

IV.2

Kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a odst. 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval částí kasační stížnosti, v níž žalovaný „*v dalších skutečnostech prokazujících výše uváděné stanovisko ... odkazuje na text odůvodnění v napadeném rozhodnutí ... i na text vyjádření k žalobním námitkám ...*“. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 8. 10. 2004, čj. 5 Afs 31/2003 - 81, č. 647/2005 Sb. NSS, uvedl, že v řízení o kasační stížnosti se nelze zabývat námitkami, jež byly uplatněny v jiném řízení (správním či soudním), byť na ně stěžovatel v podané kasační stížnosti sumárně odkázal, ale je třeba, aby stěžovatel tvrzené důvody nezákonnosti v podané kasační stížnosti explicitně uvedl a vymezil tak rozsah a meze přezkumu rozhodnutí v kasačním řízení. Kasační stížnost tak není přípustná v rozsahu, v němž žalovaný pouze odkázal na stanoviska uvedená ve svém rozhodnutí a v řízení před krajským soudem.

Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou žalovaného, že správce daně „*nepočítá penále pouze v případě ... pokud byl přeplatek použit na úhradu předmětného nedoplatku*“. Krajský soud uzavřel, že „*přeplatky na dani z přidané hodnoty, které byly do doby jejich vrácení evidovány na osobním daňovém účtu žalobkyně ..., měly být při výpočtu ... penále zohledněny*“. Je tedy nutné posoudit, zda byl správce daně povinen v odpovídajícím rozsahu zpětně přerušit penalizaci na dobu, po kterou byl vratitelný přeplatek evidován na účtu daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že pokud je na daňovém účtu evidován vyměřený nárok na odpočet (přeplatek), je správce daně povinen postup podle § 64 odst. 2 daňového řádu 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 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2007, čj. 5 Afs 181/2006 - 63, ze dne 26. 5. 2009, čj. 9 Afs 94/2008 - 52, nebo ze dne 11. 6. 2009, čj. 9 Afs 105/2008 - 52). Tento závěr je třeba použít i v situaci, kdy byl nedoplatek doměřen na základě zjištění v rámci daňové kontroly, ale v době vrácení přeplatků na DPH nedoplatek na účtu daňového subjektu evidován nebyl.

Námitka žalovaného, že přeplatek nebyl použit na úhradu nedoplatku, není důvodná. Správci daně je § 64 odst. 2 daňového řádu stanovena povinnost použít evidovaný vratitelný přeplatek. Za situace, kdy daňový řád výslovně nestanoví, že se při výpočtu penále přihlíží pouze k přeplatku, který je na osobním účtu daňového subjektu evidován a který je použit k úhradě daňového nedoplatku, nelze názoru žalovaného přisvědčit a Nejvyšší správní soud se musí přiklonit k výkladu příznivějšímu daňovému subjektu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000).

Žalovaný namítl, že daňový řád neumožňuje správci daně zpětně dočasně použít vratitelný přeplatek na úhradu nedoplatků a spravovat situace, kdy je zpětně přerušena penalizace na dobu, po kterou byl vratitelný přeplatek evidován na osobním účtu daňového subjektu, Nejvyšší správní soud k tomu konstatuje, že tím není zpochybněn postup, na jehož základě byl přeplatek vrácen, proto nejsou důvodné ani námitky, že daňový řád např. nestanoví lhůtu, v jaké má být procesně vrácen případný dočasně použitý přeplatek zpět na účet daňového subjektu pro účely výpočtu penále. Správce daně má pouze povinnost zohlednit dobu, po kterou byl na osobním účtu daňového subjektu

evidován vratitelný přeplatek. V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani.

Krajský soud proto správně uzavřel, že správce daně pochybil, pokud při výpočtu penále nezohlednil dobu, po kterou byly na účtu daňového subjektu evidovány přeplatky na DPH. Stížná námitka proto není důvodná.

Žalovaný také uvedl, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou týkající se vzniku a použití přeplatků na dani z příjmů právnických osob. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS, ve výroku III. uvedl, že *„Důvod nepřezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu posuzujícího více oddělitelných skutkových nebo právních otázek může být [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] dán i toliko ve vztahu k některým z nich. Ostatní oddělitelné skutkové nebo právní otázky krajský soud přezkoumá vždy, má-li jejich řešení význam pro další řízení a rozhodnutí ve věci“*. Tyto závěry lze vztáhnout i na projednávanou věc.

Nejvyšší správní soud souhlasí s tvrzením žalovaného, že posouzení opomenutých námitek, zejm. otázky, ke kterému okamžiku vzniká, v návaznosti na dodatečné daňové přiznání, přeplatek na dani z příjmů právnických osob, je samostatnou právní otázkou, jejíž vyřešení je pro správce daně významné pro nový výpočet penále. Nezávisle na skutečnosti, že samostatně ob stojí důvody týkající se započitatelnosti přeplatku na DPH, pro něž krajský soud rozhodnutí daňových orgánů zrušil, proto krajský soud pochybil, nezabýval-li se i dalšími otázkami, které mají vliv na výši předmětného penále.

Nejvyšší správní soud se nemůže za dané procesní situace sám touto otázkou zabývat, protože by svým postupem předešel a nahradil závěry krajského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost brojit proti rozhodnutí krajského soudu opravným prostředkem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, čj. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS, bod 28). V projednávané věci tak nelze využít postup nastíněný usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, čj. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, výrok V., že *„[o]b stojí-li však důvody v podstatné míře, Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítne a nesprávné důvody nahradí svými. Pro správní orgán je pak závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu“*.

Kasační stížnost žalovaného je důvodná. Nejvyšší správní soud proto zrušil rozsudek krajského soudu, kterému vrátil věc k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí o věci samé (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. října 2009

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu