



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **M. K.**, právně zast. Mgr. Filipem Maříkem, advokátem, AK Mikulášská 9, Plzeň, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 5. 2009, č. j. 30 Ca 12/2007 – 44,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 5. 2009, č. j. 30 Ca 12/2007 – 44, **se zrušuje a věc se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále „krajský soud“) ze dne 29. 5. 2009, č. j. 30 Ca 12/2007 - 44, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 1. 2007, č. j. 280/07-1100-400729. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daňové penále předepsané na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 ze dne 18. 8. 2006, č. j. 25084/06/141970.

Stěžovatel napadá uvedený rozsudek krajského soudu z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení (ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel uvádí, že v rámci odvolání proti platebnímu výměru na penále namítal nesprávnost sdělení tohoto penále s ohledem na existenci daňových přeplatků stěžovatele evidovaných na jeho daňových účtech v období, za které bylo penále vyměřováno. Žalovaný odvolání stěžovatele zamítl, své rozhodnutí přitom odůvodnil tak, že v době dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob již stěžovatel žádný přeplatek na svých daňových účtech neměl, když o vrácení přeplatků sám požádal a poukázal na správnost vyčísleného penále.

Správní žalobou se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného, avšak krajský soud žalobu zamítl s odůvodněním, že existence přeplatku nestaví běh doby pro uplatnění penále a k vyměření penále došlo v souladu se zákonnými předpoklady a základními zásadami správy daní a ústavními principy. S tímto názorem stěžovatel nesouhlasí a naopak má s ohledem na výklad učiněný Nejvyšším správním soudem v rozhodnutí ze dne 15. 11. 2007, č. j. 5 Afs 181/2006 - 63 za to, že existence vratitelného přeplatku na daňových účtech subjektu by měla být zohledněna při výpočtu penále, a to v rozsahu výše pohledávek a doby, v rámci kterých se tyto kryjí. Skutečnost, že je stěžovateli vyměřována sankce penále z titulu daňového nedoplatku za období, kdy má na daňových účtech faktické přeplatky na zálohách daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty, jednoznačně odporuje základním daňovým zásadám.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Plzni zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Nejvyšší správní soud přezkoumal v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a v mezích důvodů uplatněných stěžovatelem a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Ze spisového materiálu byly zjištěny následující, pro posouzení věci rozhodné, skutečnosti:

Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 byla v projednávané věci splatná v termínu pro podání daňového přiznání, tzn. 30. 6. 2004. Dodatečným platebním výměrem, vydaným po provedené daňové kontrole dne 27. 6. 2006, č. j. 21034/06/141970, správce daně I. stupně dodatečně vyměřil stěžovateli daň za zdaňovací období 2003 ve výši 21 440 Kč. Platebním výměrem na daňové penále ze dne 18. 8. 2006, č. j. 25084/06/141970 pak správce daně sdělil stěžovateli předpis penále v celkové výši 26 028 Kč a rozdíl mezi vypočteným a původně předepsaným penále ve výši 21 630 Kč mu předepsal k úhradě. Stěžovatel proti platebnímu výměru brojil odvoláním, přičemž namítal nesoulad v uplatňování příslušenství daně za situace, kdy bylo penále počítáno i za dobu, po kterou byly na daňových účtech poplatníka evidovány daňové přeplatky. Tak tomu bylo dle stěžovatele např. od 31. 3. 2006 do 11. 5. 2006, kdy byl na jeho osobním daňovém

úctu evidován přeplatek ve výši 727 690 Kč. Žalovaný odvolání stěžovatele zamítl s tím, že v době dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob již stěžovatel žádný přeplatek na svých daňových účtech neměl.

Ze správního spisu vyplynulo, že v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 přiznal stěžovatel daň ve výši 23 780 Kč a vykázal daňový přeplatek ve výši 727 690 Kč, současně požádal o vrácení tohoto přeplatku. Dne 10. 5. 2006 správce daně vyměřil daňovou povinnost postupem dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní, tzn. k datu 31. 3. 2006; přeplatek byl vrácen dne 11. 5. 2006, dne 27. 2. 2007 přiznal správce daně stěžovateli úrok z pozdě vráceného přeplatku za období od 1. 5. do 11. 5. 2006.

Správní žalobou se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Krajský soud žalobu zamítl s tím, že existence přeplatku nestaví běh doby pro uplatnění penále a uvedl, že stěžovatel nebyl zkrácen na svých právech nesprávnou aplikací ust. § 63 a § 64 resp. § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků či § 37a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Dále pak krajský soud v rámci napadeného rozsudku uvedl, že se neztotožňuje s výkladem části rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2007, č. j. 5 Afs 181/2006 - 63, tak jak jej předestřel stěžovatel, když má za to, že v kontextu celého citovaného rozhodnutí, jakož i související judikatury nelze vykládat tak, že by existence daňového přeplatku stavěla běh doby pro uplatnění penále.

Předmětem projednávaného sporu je, zda byl správce daně oprávněn započítat do počtu dnů prodlení i dobu, po kterou byl na účtu daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek.

Nejvyšší správní soud se otázkou, zda při výpočtu penále musí správce daně zohlednit případné přeplatky na dani, které se od původního data splatnosti na osobním daňovém účtu daňového subjektu vyskytovaly, zabýval již opakovaně, např. v rozsudku č. j. 8 Afs 1/2009 - 109 ze dne 23. 10. 2009 se uvádí: „*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, č. j. 5 Afs 181/2006 - 63, ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 - 52, nebo ze dne 11. 6. 2009, č. j. 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.*“

(...)

„*Za situace, kdy daňový řád výslovně nestanoví, že se při výpočtu penále přiblíží 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 zoblednit 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 nezoblednil dobu, po kterou byly na účtu daňového subjektu evidovány přeplatky na DPH.“

Penále podle § 63 zákona o správě daní, ve znění účinném pro posouzení věci nyní před kasačním soudem projednáváné, tj. do 31. 12. 2006 (od 1. 1. 2007 § 63 zákona stanoví úrok z prodlení), představuje určitý druh sankce, kterou je poplatník stížen za to, že nepřiznal a neuhradil svoji daňovou povinnost řádně v době, kdy příslušná daňová povinnost byla splatná, tzn. určitým způsobem porušil zákonem stanovenou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat. Je proto v takovém případě zcela legitimní konstatovat, že poplatník se ocitá v prodlení s úhradou daňové povinnosti již ode dne původní splatnosti daně, kterou nesprávně uvedl (neuvedl vůbec) již v řádném daňovém přiznání, neboť již od tohoto okamžiku měl daňový výnos připadnout státnímu rozpočtu. Takový postup je zcela souladný s ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní, tzn. správce daně postupuje tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, pokud je na daňovém účtu poplatníka (plátce) evidován přeplatek, resp. vyměřený nárok na odpočet DPH, 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.

Tento závěr je třeba použít i v situaci, kdy byl nedoplatek doměřen např. na základě zjištění v rámci daňové kontroly a v době vracení (dřívějších) přeplatků nedoplatek na účet daňového subjektu evidován nebyl. Správci daně je § 64 odst. 2 zákona o správě daní stanovena povinnost použít evidovaný vratitelný přeplatek, neřeší však, zda tak má činit i zpětně. V případě dodatečně doměřené daně a následně penalizace vzniká tak vždy zásadní otázka, tj. zda je správce daně povinen přihlížet při výpočtu penále k případným přeplatkům, které na osobním daňovém účtu daňového subjektu existovaly v době od původní splatnosti do doby úhrady dodatečně vyměřené daně. Zákon o správě daní výslovně tuto otázku neupravuje. Bylo by tedy lze dospět k závěru, že za takové situace se vůbec nepřihlíží k eventuálním přeplatkům, které na osobním účtu existovaly před vznikem dodatečně vyměřené daně. Při výkladu jednotlivých ustanovení zákona však je nutno vycházet z teorie, že spíše než samotný text právního předpisu, je platným právem smysl tohoto textu, který je zjišťován interpretací. Právní věda při popisu jednotlivých metod interpretace práva zjevně vychází ze základních představ o fungování práva v současné společnosti. Právní normy jsou vyjádřeny prostřednictvím normativních textů, které jsou výsledkem činnosti k tomu určených orgánů, tvoří provázaný systém, v němž vznikají různé vztahy. Proto se na prvním místě zdůrazňuje výklad jazykový (gramatický), kterým se zjišťuje význam jednotlivých výrazů použitých v normativním textu, jejich

kontext, apod. Dále se klade důraz na metody logického výkladu, které se opírají o poznatky formální logiky; v neposlední řadě se jedná o výklad systematický, teleologický a historický.

V této souvislosti poukazuje soud i na názor vyslovený Ústavním soudem, podle kterého „Soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku.“ (Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997).

Nejvyšší správní soud přistoupil k výkladu konformnímu s účelem a smyslem zákona a se zřetelem na relevantní právní principy, a dospěl k názoru, že jakkoli sice zákon o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, že se při výpočtu penále přihlíží k přeplatkům, který jsou (byly) na osobním účtu daňového subjektu evidovány, musí se přiklonit k výkladu příznivějšímu daňovému subjektu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000).

Jak již bylo výše uvedeno, z citované právní úpravy se při uplatnění penále vychází z původního data splatnosti daně či jiné povinné platby, její výše a počtu dnů prodlení s jejím uhrazením a v neposlední řadě k tomu, zda krácení daně bylo zjištěno daňovým subjektem či správcem daně. Uplatněná sankce v podobě penále, postihuje daňový subjekt z důvodu neplnění uložených daňových povinností, a to s právními účinky *ex tunc*. Penále vzniká zpětně a od tohoto data je nutno dle ust. § 63 odst. 2 zákona o správě daní počítat penále vždy, dojde-li kdykoli později k navýšení této povinnosti. V případě, kdy zákonodárce presumoval existenci nedoplatku na dani již k datu původní splatnosti, jinak by nebylo „co“ penalizovat, je pak nutno respektovat toto interpretační pravidlo i v dalších případech, tj. při výpočtu penále zohlednit i 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 pak výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani. Uvedený postup je dle názoru zdejšího soudu zcela logický a spravedlivý, neboť sankcionuje pouze skutečné nedoplatky, tedy částky, s jejichž úhradou byl daňový subjekt skutečně v určitém období v prodlení. Vykazoval-li stav účtu daňového subjektu, na němž je účtováno o plnění jeho veřejnoprávního závazku vůči státu, v určitém období jakýkoli vratitelný přeplatek, který byl v dispozici správce daně, nikoli však v dispoziční sféře daňového subjektu, nelze odůvodněně dospět k závěru, že v tomto určitém období byl daňový subjekt současně v „deficitním postavení“ se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti. tzn. v prodlení.

Nejvyšší správní soud *obiter dictum* konstatuje, že není a nemůže být ospravedlněním opačného postupu správce daně námitka administrativní náročnosti, popř. složitost výpočtu, či algoritmu. Jakkoli nedoplatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu vznikne až dodatečně, musí správce daně posuzovat vztah daňového subjektu ke státu souhrnně (tzn. s přihlédnutím k předchozím přeplatkům), bez ohledu na průběh tohoto vztahu u jednotlivých daní. Je pravdou, že za situace, kdy neexistuje pouze jeden

účet pro placení daní, vyžaduje uplatnění této zásady určitou technickou náročnost takového postupu; tato skutečnost však nemůže jít k tíži daňového subjektu.

Krajský soud proto nesprávně uzavřel, že správce daně postupoval správně, pokud při výpočtu penále nezohlednil dobu, po kterou byly na účtu daňového subjektu evidovány přeplatky na jeho osobním daňovém účtu.

Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 14. prosince 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu