



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Miloslava Výborného a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 48, Ústí nad Labem, zast. společností AGIS, spol. s r. o., se sídlem Moskevská 1/14, Most, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2012, čj. 760/12-1100-500144, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 6. 2014, čj. 15 Af 147/2012 – 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 6. 2014, čj. 15 Af 147/2012-30, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Předmět řízení a vymezení sporu

[1] Rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 1. 7. 2011, čj. 213028/11/214913505081, byla žalobci podle § 250 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění do 31. 12. 2012 (dále jen „daňový řád“), uložena pokuta za opožděné podání vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2010 ve výši 124 276 Kč.

[2] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (původní žalovaný) v záhlaví uvedeným rozhodnutím ze dne 31. 1. 2012 zamítlo odvolání žalobce a rozhodnutí (platební výměr) vydané prvostupňovým správcem daně potvrdilo.

[3] Mezi účastníky není sporné, že žalobce jako plátce daně podal vyúčtování daně opožděně. Žalobce zpochybnil postup při výpočtu výše pokuty a tvrdil, že podle § 250 odst. 2 daňového řádu nelze vůbec postupovat.

[4] V žalobě podané ke krajskému soudu, stejně jako v odvolání proti platebnímu výměru, žalobce namítal, že citované ustanovení daňového řádu stanoví, že plátci daně vzniká povinnost uhradit pokutu z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést. Výše pokuty byla stanovena z částky 24 855 185 Kč, kterou lze získat výpočtem hodnot z řádků části II. vyúčtování [řádek 8 (=9) + řádek 6 – řádek 3 – řádek 7]. V souladu se zněním daňového řádu však má být pokuta stanovena z částky, kterou je plátce povinen ve vyúčtování uvést, nikoli ze součtu či rozdílu těchto částek; částka 24 855 185 Kč, z níž byla pokuta vypočtena, ve vyúčtování uvedena není. Naproti tomu jedněmi z částek, které je plátce daně ve vyúčtování povinen uvést, je i 284 Kč na řádku 3 nebo 0 Kč na řádku 5 v části II. vyúčtování. Daňový řád ani žádný jiný předpis dle žalobce nestanoví, ze které z částek, které měly být ve vyúčtování uvedeny, se má pokuta vypočítat.

[5] Žalobce dále upozornil, že částky, které byl povinen ve vyúčtování uvést, představují jednotlivé zálohy na daň, přičemž ani jedna z nich, ani jejich součty či rozdíly, nejsou daní z příjmu fyzických osob. Současně však každá z těchto částek naplňuje definici pojmu daň uvedenou v § 2 daňového řádu. Všechny tyto částky lze proto podřadit pod pojem „celková částka daně, kterou byl povinen v hlášení uvést“, ze žádného předpisu však není zřejmé, která z nich je rozhodná pro stanovení výše pokuty. S ohledem na nejednoznačnost § 250 odst. 2 daňového řádu nelze dle žalobce pokutu dle citovaného ustanovení vůbec uložit.

[6] Krajský soud k námitkám žalobce uvedl, že pro uložení pokuty byly splněny zákonné podmínky a správce daně neměl jinou možnost než platebním výměrem deklarovat vznik pokuty a uložit ji žalobci k úhradě. Výše pokuty se odvíjí od daně, kterou je povinen plátce daně ve vyúčtování uvést, a je jí sražená zálohová daň z příjmů ze závislé činnosti zaměstnanců, kterou byl žalobce povinen odvést prostřednictvím záloh způsobem stanoveným zákonem o daních z příjmů.

[7] Dále soud konstatoval, že částka 24 855 185 Kč, ze které byla určena výše pokuty a která byla dle žalobce získána pouze výpočtem z jednotlivých údajů na řádcích vyúčtování, je uvedena v části I. vyúčtování ve sloupci 9 (Vyúčtovaná částka) na řádku 13 (Úhrn) tiskopisu vydaném pro účely vyúčtování daně Ministerstvem financí pod č. 25 5459 MFin vzor č. 16, který žalobce použil.

[8] Krajský soud v této souvislosti žalovanému vytkl, že se částka 24 855 185 Kč nevyskytuje v části II. vyúčtování na řádku 8 ani 9, ačkoliv zde má být provedena celková rekapitulace (řádek 8), resp. být uvedena celková částka daně, která byla odvedena na účet finančního úřadu (řádek 9). Správce daně i žalovaný tak vycházeli z údaje uvedeného v části I. vyúčtování, který však neodpovídá celkovému vyúčtování daně v části II. Částka uvedená na řádku 8 části II. vyúčtování představuje konkludentní vyměření daně ve výši

pokračování

24 832 125 Kč. Správce daně při stanovení výše pokuty vycházel z částky 24 855 185 Kč uvedené v části I. vyúčtování, která má dle žalovaného představovat celkovou sumu, kterou byl žalobce povinen odvést na zálohách na daň ze závislé činnosti. S ohledem na skutečnost, že se shora uvedené částky v jednotlivých částech vyúčtování neshodují, označil krajský soud závěry správce daně i žalovaného za nesrozumitelné a rozhodnutí žalovaného zrušil.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, neboť krajský soud dle jeho názoru nezohlednil odlišný charakter části I. a části II. vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti.

[10] Část I. vyúčtování se vztahuje k vyměření daňové povinnosti, zatímco část II. se týká placení daně. V části I. jsou obsaženy údaje o vlastní daňové povinnosti, tedy údaje o tom, kolik správce daně za jednotlivé měsíce na zálohách srazil a kolik srazit měl, výsledek ročního zúčtování za předchozí období ovlivňující vyúčtovanou částku a zejména celkový úhrn vyúčtovaných částek, tedy výši vlastní daňové povinnosti (řádek 13 sloupec 9). Část II. je pouze evidenčního charakteru a jejím výsledkem je (řádek 10) informace pro daňový subjekt, zda na sražených zálohách odvedl částku odpovídající jeho daňové povinnosti, nebo částku vyšší či nižší.

[11] Částka uvedená na řádku 8 ani řádku 9 části II. vyúčtování nemusí odpovídat částce uvedené v řádku 13 sloupce 9 části I., neboť se jedná o zcela odlišné údaje. Skutečnost, že se zmiňované hodnoty neshodují, je zcela běžná a nemá a ani nemůže mít vliv na přezkoumatelnost či zákonnost rozhodnutí správce daně.

[12] Stěžovatel se dále neztotožnil se závěrem krajského soudu, že částka 24 832 125 Kč uvedená na řádku 8 části II. vyúčtování představuje konkludentně vyměřenou daň. Poukázal přitom na § 235 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že v případě, kdy se částka vyúčtovaná plátcem daně neodchyluje od částky, která měla být sražena a odvedena, stanovuje správce daně daň potvrzením vyúčtování, které se zakládá do spisu. V daném případě byla daň ve smyslu citovaného ustanovení stanovena rozhodnutím ze dne 29. 4. 2011, čj. 140826/11/214913505081, nejednalo se tedy o konkludentní vyměření daně.

[13] Na základě shora uvedeného stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[14] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobce poukázal na nejednoznačnost aplikované právní úpravy a s odkazem na ústavní principy konstatoval, že je v takových případech nutné zákon interpretovat ve prospěch soukromého subjektu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), tj. nezákonnost rozhodnutí krajského soudu. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán.

[16] Předmětem posouzení v projednávané věci je otázka obsahu jednotlivých položek daňového tiskopisu vyúčtování z příjmů ze závislé činnosti, který v daném případě žalobce použil.

[17] Krajský soud pochybení správce daně a stěžovatele spatřoval v tom, že se v žalobcem podaném vyúčtování od sebe lišily částka uvedená v řádku 13 sloupci 9 části I. a částka uvedená v řádku 8, resp. 9 části II. vyúčtování.

[18] Sporný sloupec 9 části I. vyúčtování obsahuje vyúčtované částky záloh na daň za jednotlivé kalendářní měsíce příslušného zdaňovacího období, jejichž součet je potom uveden v řádku 13 této části vyúčtování (Úhrn). Příslušná vyúčtovaná částka je výsledkem výpočtu (sloupec 1 – sloupec 3 – sloupec 4 – sloupec 5), do kterého vstupuje částka, která měla být na zálohách za příslušný měsíc sražena (po slevách), od které se dále odečítá dlužná částka, která byla plátcem správcem daně předepsána k přímému placení (sloupec 3), částka přeplatku z ročního zúčtování záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti a funkčních požitků, která byla zaměstnancům vrácena (sloupec 4), a úhrn částek měsíčních daňových bonusů a částek doplatků na daňovém bonusu z ročního zúčtování daňového zvýhodnění vyplacených při zúčtování mzdy za příslušný kalendářní měsíc (sloupec 5). V daném případě do výpočtu celkové vyúčtované částky na řádku 13 sloupce 9 vstupovaly jako nenulové hodnoty částek ze sloupců 1, 4 a 5, tj. sloupec 1 – sloupec 4 – sloupec 5.

[19] Řádek 8 části II. vyúčtování (Rekapitulace) je dán výpočtem mezi řádky 1 až 7 části II. vyúčtování (řádek 1 – řádek 2 + řádek 3 – řádek 4 + řádek 5 – řádek 6 + řádek 7). V projednávané věci jsou na řádcích 3 a 5 uvedeny částky 0 Kč, výsledek na řádku 8 je tedy dán výpočtem: řádek 1 – řádek 2 – řádek 4 – řádek 6 + řádek 7.

[20] Částky na jednotlivých řádcích části II. vyúčtování jsou přeneseny z části I. řádku 13 (Úhrn) tak, že řádek 1 části II. odpovídá sloupci 1 části I., řádek 2 části II. je převzat ze sloupce 4 části I., řádek 4 části II. ze sloupce 5 části I. a řádky 6 a 7 části II. odpovídají sloupcům 6 a 7 části I.

[21] Výpočet řádku 8 části II. vyúčtování (Rekapitulace) uvedený v bodě [19] lze tedy s využitím odkazu na řádek 13 část I. (Úhrn) zapsat takto: sloupec 1 – sloupec 4 – sloupec 5 – sloupec 6 + sloupec 7.

[22] Prostým porovnáním s mechanismem výpočtu celkové vyúčtované částky uvedené na řádku 13 ve sloupci 9 části I. vyúčtování (sloupec 1 – sloupec 4 – sloupec 5; viz bod [18]) lze dospět k závěru, že do výsledné rekapitulace v části II. vstupují navíc částky uvedené v řádku 13 ve sloupcích 6 a 7 části I. vyúčtování. Jedná se o úhrn ostatních přeplatků na dani

pokračování

zjištěných v běžném zdaňovacím období za předcházející zdaňovací období (sloupec 6) a úhrn zjištěných nedoplatků v běžném zdaňovacím období za předcházející zdaňovací období (sloupec 7). V daném případě se konkrétně jedná o přeplatky/nedoplatky evidované za měsíc únor 2010 (viz řádek 2 části I. vyúčtování).

[23] Nejvyšší správní soud se tak na základě shora uvedeného neztotožnil se závěrem krajského soudu, že je rozhodnutí správce daně nesrozumitelné z důvodu rozdílu mezi celkovou vyúčtovanou částkou v části I. vyúčtování a rekapitulací provedenou v části II. V projednávané věci je výsledná vyúčtovaná částka 24 855 185 Kč, ze které se odvíjela výše pokuty, upravena pro účely placení daně v části II. o úhrn ostatních přeplatek a nedoplatek za předcházející zdaňovací období na výslednou částku 24 832 125 Kč. Za situace, kdy jsou žalobcem evidovány ostatní přeplatky/nedoplatky za předcházející zdaňovací období, je s ohledem na shora nastíněný způsob výpočtu sporných částek vyloučeno, aby jejich hodnoty byly shodné.

[24] S hodnotou celkové vyúčtované částky v části I. nesouvisí ani suma, která byla odvedena na účet finančního úřadu uvedená na řádku 9 části II. vyúčtování, neboť ta pouze odráží faktický stav plátcem daně sražených a odvedených záloh na účet správce daně.

[25] Stěžejní kasační námitku stěžovatele ohledně nesrozumitelnosti závěrů správce daně a stěžovatele při stanovení výše pokuty hodnotí Nejvyšší správní soud jako důvodnou.

[26] Stěžovatel dále nesouhlasil se závěrem krajského soudu, že částka uvedená v rekapitulaci části II. vyúčtování (řádek) představuje konkludentně vyměřenou daň.

[27] Poukázal na znění § 235 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že *[z]jistí-li správce daně, že se částka, která byla plátcem daně vyúčtována, neodchyluje od částky, která měla být plátcem daně sražena a odvedena, stanoví daň vybíranou srážkou plátcem daně potvrzením vyúčtování s náležitostmi podle § 102 odst. 1 písm. g), pokud k jejímu stanovení nedošlo již z moci úřední platebním výměrem k přímé úhradě před podáním vyúčtování; tento způsob stanovení daně vybírané srážkou správce daně zaznamená pouze ve spise a nelze se proti němu odvolat. Dojde-li ke zjištění zřejmých a nepochybných rozdílů, jejichž odstraněním se nemění výše odvedené daně vybírané srážkou, správce daně o tom vyrozumí plátce daně ověřenou kopií potvrzeného vyúčtování s vyznačením oprav.*

[28] Shora uvedený způsob stanovení daně nelze označit za konkludentní, neboť předpokládá úkon správce daně v podobě potvrzení vyúčtování, který představuje souhlas s údaji uvedenými ve vyúčtování. V daném případě vydal správce daně potvrzení vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků dne 29. 4. 2011; tímto potvrzením byla současně stanovena daň. Výhradu stěžovatele vůči závěru krajského soudu tedy Nejvyšší správní soud pokládá za důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud dospěl na základě všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost je důvodná, dle § 110 odst. 1 s. ř. s. proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí dle § 110 odst. 3 s. ř. s.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. listopadu 2015

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu