

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 3118/48, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2012, čj. 760/12-110-500144, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 4. 2016, čj. 15 Af 147/2012-49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) jako plátce daně podal opožděně vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti. Správce daně proto dne 1. 7. 2011 vyměřil stěžovateli pokutu podle § 250 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Stěžovatel se proti platebnímu výměru odvolal s tím, že částka použitá pro výpočet pokuty je nesprávná. Daňový řád v § 250 odst. 2 stanoví, že pokuta se počítá z celkové částky daně, kterou byl stěžovatel povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést. Stěžovatel ve vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti neuvedl částku použitou správcem daně k výpočtu pokuty; k této částce je nutné se dostat výpočtem z jiných částek ve vyúčtování uvedených. Do vyúčtování je plátce daně povinen uvést několik různých celkových částek

daně, které splňují pojem daně ve smyslu § 2 daňového řádu. Žádný předpis nestanoví, která z částek se má pro výpočet pokuty použít. Správce daně použil pro výpočet pokuty částku 24 855 185 Kč, stejně tak ale mohl použít jiný údaj z vyúčtování. Nelze-li pokutu vypočíst pouze jedním způsobem, nelze ji vypočíst vůbec. V takovém případě se aplikuje § 250 odst. 3 daňového řádu a pokuta měla být vyměřena ve výši 500 Kč. Opačný postup je protiústavní.

[3] Žalovaný odvolání zamítl. Stěžovatel nerozlišuje pojmy daně z příjmů fyzických osob a zálohy daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Záloha je povinnou platbou, kterou odvádí stěžovatel jako plátce daně v průběhu zdaňovacího období. Daní, kterou je plátce povinen uvést ve vyúčtování a ze které se počítá pokuta, je zálohová daň z příjmů ze závislé činnosti zaměstnanců žalobce, kterou za ně byl po zákonných úpravách povinen odvést podle § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Tuto zálohovou daň nelze zaměňovat s daní, kterou za sebe platí poplatníci daně z příjmů fyzických osob na základě daňového přiznání. Výše pokuty proto byla vypočtena ze správné částky.

[4] Žalobě, ve které stěžovatel uplatnil stejné námitky jako v odvolání, krajský soud nejprve rozsudkem ze dne 9. 6. 2014 vyhověl, neboť rozhodnutí žalovaného bylo podle jeho názoru nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Tu spatřoval krajský soud v tom, že částka, ze které byla pokuta vypočtena a která je uvedena v části I., sloupci 9 na řádku 13 vyúčtování, se neshoduje s částkou uvedenou v sekci rekapitulace v části II., řádku 8 vyúčtování, ani s částkou daně, která byla odvedena na účet finančního úřadu (část II., řádek 9 vyúčtování). Nejvyšší správní soud dne 26. 11. 2015 ke kasační stížnosti žalovaného rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V rozsudku NSS vysvětlil rozdíl mezi částkou uvedenou v části I., sloupci 9, řádek 13 vyúčtování a mezi částkami v části II. vyúčtování. Zatímco zmíněná částka v části I. představuje celkové vyúčtování zahrnující v sobě pouze částky za dané zúčtovací období, rekapitulace v části II. (řádek 8) v sobě zahrnuje i přeplatky a nedoplatky za předcházející zdaňovací období. Existují-li takové přeplatky či nedoplatky, není možné, aby byly částky shodné. S hodnotou celkové vyúčtované částky v části I. vyúčtování nesouvisí ani částka skutečně odvedená finančnímu úřadu, která je uvedena v části II. na řádku 9, neboť ta pouze odráží faktický stav záloh sražených a odvedených plátcem daně na účet finančního úřadu.

[5] Krajský soud v pořadí druhým rozsudkem žalobu zamítl. Správce daně vyšel správně z části I. vyúčtování, ve které jsou uvedeny údaje o vlastní daňové povinnosti. Část II. vyúčtování má pouze evidenční charakter a informuje daňový subjekt, kolik ve vztahu k jeho daňové povinnosti odvedl na sražených zálohách.

II. Shrnutí kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika stěžovatele

[6] Stěžovatel napadl včas podanou kasační stížností rozsudek krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

pokračování

[7] Stěžovatel v kasační stížnosti zopakoval své námitky z odvolání a žaloby. Nad rámec těchto námitek uvedl, že se krajský soud zabýval pouze srozumitelností rozhodnutí správce daně. Krajský soud se nezabýval pochybnostmi o obsahu platné právní úpravy ani tím, jak aplikovat v případě stěžovatele zásadu, že je v pochybnostech potřeba postupovat ve prospěch daňového subjektu.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že kasační stížnost považuje za nepřípustnou podle § 104 odst. 3 s. ř. s. Pro případ, že by NSS považoval kasační stížnost za přípustnou, uvedl, že kasační námitky směřují spíše proti nepřehlednosti tiskopisu vyúčtování daně, což nemůže být předmětem soudního přezkumu. Částkou ve smyslu § 250 odst. 2 daňového řádu je úhrnná vyúčtovaná částka v části I. sloupci 9, řádek 13. To je zřejmé jednak z chronologie a uspořádání tiskopisu, jednak z toho, že tiskopis je nazván „vyúčtování" – jeho konečným výstupem je proto jednoznačně úhrnná vyúčtovaná částka.

[9] Stěžovatel v replice uvedl, že jeho kasační stížnost je přípustná, neboť krajský soud opřel svůj první rozsudek pouze o nesrozumitelnost rozhodnutí žalovaného a dalšími žalobními body se zabýval až po zrušení jeho rozsudku u NSS. Zároveň stěžovatel zopakoval své argumenty o víceznačnosti právní úpravy a nutnosti vykládat ji v jeho prospěch.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, neboť v posuzované věci již jednou rozhodoval. Podle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, *jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.*

[11] K účelu citovaného ustanovení uvedl Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 8. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 136/05, že „*zajišťuje, aby se Nejvyšší správní soud nemusel znovu zabývat věcí, u které již jedenkrát svůj právní názor na výklad hmotného práva závazný pro nižší soud vyslovil, a to v situaci, kdy se nižší soud tímto právním názorem řídil*". Jestliže ovšem krajský soud v novém rozsudku sice respektuje závazný právní názor NSS, ale své rozhodnutí opře o důvod, jímž se v předchozím rozsudku nezabýval, je kasační stížnost přípustná. Opačný postup by znamenal odepření přístupu k soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 4. 1. 2011, čj. 8 Afs 27/2010-94).

[12] Krajský soud ve svém prvním rozsudku zrušil rozhodnutí žalovaného jako nepřezkoumatelné, neboť měl za to, že z důvodu rozdílu částky v části I., sloupec 9, řádek 13 a částek v části II. jsou závěry správce daně a žalovaného nesrozumitelné. NSS se proto ve svém prvním rozsudku zabýval pouze nepřezkoumatelností rozhodnutí žalovaného a došel k závěru, že rozdíly ve výše uvedených částkách jsou opodstatněné, a rozhodnutí je tudíž přezkoumatelné. Krajský soud se až ve svém druhém rozsudku zabýval

hlavními žalobními námitkami stěžovatele – nejasností právní úpravy a správcem daně špatně zvolenou částkou pro výpočet pokuty.

[13] S ohledem na účel § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. a výše uvedené okolnosti proto NSS shledal kasační stížnost přípustnou. Kasační stížnost zároveň splňuje zákonné náležitosti podle § 106 odst. 1 s. ř. s., NSS proto přezkoumal rozsudek v souladu s § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil.

[14] NSS na tomto místě připomíná, že řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční, podle níž je stěžovatel povinen v kasační stížnosti uvést, z jakých důvodů napadá rozhodnutí krajského soudu a proč považuje výroky rozhodnutí za nezákonné. Stěžovatel však v kasační stížnosti zcela pomíjí argumentaci krajského soudu a z valné části doslovně opakuje svoji předchozí argumentaci z odvolání a správní žaloby. NSS však v řízení o kasační stížnosti přezkoumává rozsudek krajského soudu, který se k žalobním bodům stěžovatele vyjádřil a vypořádal je. Absence polemiky se závěry krajského soudu předurčuje rozsah přezkumu ze strany NSS. Ten se ztotožňuje s posouzením krajského soudu, a proto níže pouze stručně shrnuje svůj náhled na věc.

[15] Daňový řád v § 250 odst. 2 stanoví, že *plátci daně vzniká povinnost uhradit pokutu, nepodá-li hlášení, vyúčtování, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování, ačkoliv měl tuto povinnost, nebo učiní-li tak po stanovené lhůtě, a toto zpoždění je delší než 5 pracovních dnů, ve výši 0,05 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést za každý následující den prodlení, nejvýše však 0,5 % z celkové částky daně, kterou byl povinen v hlášení nebo vyúčtování uvést.*

[16] Mezi účastníky není sporu o tom, že stěžovatel splnil svoji povinnost podat správci daně vyúčtování daně z příjmů fyzických osob opožděně. Sporné je pouze to, z jaké částky měl správce daně vyměřit pokutu podle § 250 odst. 2 daňového řádu, tedy co je „celkovou částkou daně“, kterou byl stěžovatel povinen ve vyúčtování uvést.

[17] Úprava výpočtu pokuty v § 250 odst. 2 daňového řádu je nutně obecná, neboť se netýká pouze vyúčtování daně z příjmů fyzických osob, ale i všech ostatních daňových vyúčtování a hlášení. Z toho důvodu je nutné „celkovou částku daně“ ve smyslu § 250 odst. 2 daňového řádu vykládat vždy s ohledem na konkrétní daňovou povinnost, které se týká hlášení nebo vyúčtování podané opožděně (nebo nepodané vůbec).

[18] Samotný pojem „daň“ v § 250 odst. 2 daňového řádu je také třeba interpretovat s přihlédnutím k obecnosti daňového řádu. Pro určení pokuty je rozhodná definice daně v daňovém řádu, nikoliv úprava v jednotlivých zákonech. Daňový řád definuje daň v § 2 odst. 3, kde říká, že *daní se pro účely tohoto zákona rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy.* V odst. 4 citovaného ustanovení pak dodává, že *daň podle odstavce 3 zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně*. Pokuta podle § 250 daňového řádu se počítá z peněžitých plnění, která splňují tuto definici daně, a to vždy s ohledem na daňové povinnosti stanovené jednotlivými daňovými předpisy.

pokračování

[19] Podle § 38j odst. 4 zákona o daních z příjmů *plátce daně, který ve zdaňovacím období zúčtoval nebo vyplatil příjmy ze závislé činnosti, je povinen podat svému místně příslušnému správci daně vyúčtování daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti vybírané srážkou formou záloh (dále jen „vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti“).* Zdaňovacím obdobím je podle § 17a písm. a) zákona o daních z příjmů kalendářní rok. Sám stěžovatel ve svém vyúčtování uvedl, že je podává za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010. Povinnost stěžovatele podat vyúčtování daně z příjmů ze závislé činnosti se váže na zdaňovací období, za které je vyúčtování podáváno, v případě stěžovatele tedy kalendářní rok 2010.

[20] Pro výpočet pokuty v případě stěžovatele není rozhodná definice daně z příjmů fyzických osob, neboť povinnost stěžovatele jako plátce daně se v posuzovaném případě týká záloh na tuto daň. Záloha na daň se spravuje jako daň podle daňového řádu (§ 38a odst. 1 *in fine* zákona o daních z příjmů), splňuje proto definici daně ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Celkovou částkou daně, ze které se počítá pokuta podle § 250 odst. 2 daňového řádu, bude proto částka, kterou měl plátce daně vyúčtovat za dané zúčtovací období. Tuto částku uvádí plátce daně v části I., sloupec 9, řádek 13 tiskopisu vydaného pro účely vyúčtování daně Ministerstvem financí pod č. 25 5459 MFin vzor č. 16. V případě stěžovatele jde o částku 24 855 148 Kč, ze které správce daně správně vypočítal pokutu. Pro skutečnost, že se použije částka z úhrnného řádku 13, a nikoliv jiná částka, svědčí i to, že § 250 odst. 2 daňového řádu hovoří o celkové částce daně, nikoliv o částkách partikulárních.

[21] NSS nespatřuje v postupu správce daně ani stěžovatelem tvrzenou protiústavnost. Právní úpravu výpočtu pokuty za opožděné podání vyúčtování daně nelze rozumně vyložit jiným způsobem, než jak to učinil správce daně. Tento výklad nezasahuje do žádných ústavně zaručených práv stěžovatele.

IV. Závěr a náklady řízení

[22] Námitky stěžovatele nebyly důvodné, NSS při přezkumu napadeného rozhodnutí krajského soudu nezjistil nedostatky, ke kterým by byl podle § 109 odst. 4 s. ř. s. povinen přihlížet z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítl.

[23] Stěžovatel neměl v tomto soudním řízení ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.); žalovanému nevznikly v tomto řízení náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 8. února 2018

Daniela Zemanová

předsedkyně senátu