



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **P. H.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Machem, advokátem se sídlem v Jindřichově Hradci, Masarykovo náměstí 1/II, za účasti **Finančního ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 11. 11. 2005, č. j. 10 Ca 135/2005 – 21,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích („dále jen správní orgán“) ze dne 2. 6. 2005, č. j. 2379/150/2005, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jindřichově Hradci (dále jen „správce daně“) ze dne 15. 12. 2004, č. j. 79460/04/086910, kterým byl stěžovateli sdělen předpis penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 1. 2003 ve výši 9607 Kč.

Jako právní důvod kasační stížnosti stěžovatel (dále též „daňový subjekt“) uvedl ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), když dle jeho názoru krajský soud řádně zjištěný skutkový stav nesprávně právně posoudil. Podle ustanovení § 64 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon

o správě daní a poplatků“), je přeplatek na dani definován jako částka plateb převyšující splatnou daň. Dle ustanovení § 40 odst. 1 citovaného zákona je daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání; definice přeplatku tak vychází z kategorie daně splatné a nikoliv daně vyměřené. Z ustanovení § 64 odst. 1 a 2 citovaného zákona vyplývá, že nikdy nemůže zároveň existovat přeplatek a nedoplatek u stejné daně, což potvrzuje i vyhláška č. 25/1994 Sb. Osobní účet daňového subjektu má k určitému okamžiku logicky vždy pouze jeden zůstatek. Dle názoru stěžovatele přeplatek jako rozdílová veličina vzniká prvním dnem, kdy existují zároveň jak splatná daň, tak i platby, které daň převyšují. Okolnost, že přeplatek byl vyměřen s prodlením, na skutkovém stavu věci nic nemění. Fakticky správce daně přeplatek drží a je jeho věcí, kdy a za jakých formálních náležitostí si jej zaúčtuje, poplatník nemůže uvedenou okolnost ovlivnit. Kdyby bylo postupováno dle názoru krajského soudu, byla by tím deklarována nerovnost mezi státem a poplatníkem, neboť stát sice přeplatek má, ale zkonstruoval předpis tvrdící, že jej nemá a navíc sám toho, kdo byl jeho věřitelem, penalizuje. Šlo by tak o stav odporující ústavnímu pořádku, zejména čl. 4 odst. 1 a čl. 37 Listiny základních práv a svobod. Takový pohled ovšem odporuje i rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu, proto stěžovatel navrhl napadené rozhodnutí krajského soudu zrušit.

Správní orgán ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že ustanovení § 46 zákona o správě daní a poplatků zakotvuje výjimku z ustanovení § 40 odst. 1 citovaného zákona. Dle ustanovení § 37a zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění platném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), se za den vzniku přeplatku v důsledku nadměrného odpočtu považoval den vyměření. Stěžovatel podal daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za prosinec 2002, avšak správci daně vznikly pochybnosti, proto se stěžovatelem zahájil vytýkácí řízení. V předmětném daňovém řízení tak došlo k vyměření daně až po skončení vytýkácího řízení a daň byla vyměřena dle ustanovení § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků platebním výměrem ze dne 27. 3. 2003. Za den vyměření je tedy nutno považovat den vystavení platebního výměru a až tímto dnem vznikl stěžovateli přeplatek k dani z přidané hodnoty na osobním daňovém účtu. Ke dni vyměření daňové povinnosti za měsíc leden 2003 (tj. 25. 2. 2003), ani ke dni podání žádosti stěžovatele o použití nadměrného odpočtu na úhradu daňové povinnosti (24. 2. 2003), nebyl žádný přeplatek na osobním daňovém účtu stěžovatele vykázán, neboť přeplatek vznikl až ke dni 27. 3. 2003, když část byla použita na úhradu daňové povinnosti za měsíc leden 2003 a část vrácena stěžovateli. Správce daně vyměřil stěžovateli penále, neboť daň byla zaplacená s prodlením, tj. dnem vyměření nadměrného odpočtu. Rozhodujícím totiž je den vydání rozhodnutí o vyměření nadměrného odpočtu, nikoliv stav osobního daňového účtu stěžovatele. Správní orgán odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2004, č. j. 5 Afs 25/2003 – 57, a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Ze správního spisu, který soudu předložil správní orgán, vyplynuly následující pro věc podstatné skutečnosti:

Dne 27. 1. 2003 podal daňový subjekt daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2002, ve kterém vykázal nadměrný odpočet ve výši 425 551 Kč. Výzvou ze dne 7. 2. 2003, č. j. 7963/03/086910, vyzval správce daně daňový subjekt dle ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k odstranění pochybností o údajích v daňovém přiznání tak, aby správci daně předložil veškeré daňové doklady včetně jejich soupisů a prokázal oprávněnost uplatňovaného nadměrného odpočtu. Dne 24. 2. 2003 podal daňový subjekt daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden roku 2003, ve kterém vykázal daňovou povinnost ve výši 320 232 Kč. Žádostí ze dne 24. 2. 2003 požádal daňový subjekt správce daně o převod nadměrného odpočtu DPH

za zdaňovací období prosinec 2002 na úhradu vlastní daňové povinnosti za zdaňovací období leden 2003. Platebním výměrem na daň z přidané hodnoty za prosinec 2002 ze dne 27. 3. 2003, č. j. 20859/03/086910, předepsal správce daně daňovému subjektu nadměrný odpočet ve výši 425 551 Kč. Platebním výměrem na daňové penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 1. 2003 ze dne 15. 12. 2004, č. j. 79460/04/086910, správce daně předepsal daňovému subjektu penále, neboť při kontrole jeho osobních účtů zjistil, že svou daňovou povinnost uhradil opožděně.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

Dle ustanovení § 59 odst. 3 písm. e) cit. zákona daň lze platit přeplatkem na jiné dani.

Podle ustanovení § 64 odst. 1 cit. zákona je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně daňovým přeplatkem.

Dle ustanovení § 97 cit. zákona ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona se použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Podle ustanovení § 37a zákona o dani z přidané hodnoty pokud vznikne v důsledku vyměření nadměrného odpočtu vratitelný přeplatek, vrátí se plátcí bez žádosti do 30 dnů od vyměření nadměrného odpočtu, a to i v případě prohlášení konkurzu. Tento postup se neuplatní, vznikne-li vratitelný přeplatek změnou daňové povinnosti na základě dodatečného vyměření. V tomto případě se postupuje podle zvláštního předpisu.

Dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků 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.

Podle odst. 1 citovaného ustanovení podle výsledků vyměřovacího řízení stanoví správce daně základ daně a její výši, která má být daňovému subjektu vyměřena a předepsána.

V souzené věci hodlal daňový subjekt uhradit svou daňovou povinnost (daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003) přeplatkem na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2002. Takovýto postup je s ohledem na ustanovení § 59 odst. 3 písm. e) zákona o správě daní a poplatků v zásadě možný, ovšem za situace, že je na některém z osobních daňových účtů daňového subjektu takovýto přeplatek evidován. Vzhledem k okolnosti, že tímto přeplatkem měl být v předmětné věci nadměrný odpočet na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002, je pro věc samu zásadní otázka vzniku nadměrného odpočtu, čili existence přeplatku na dani.

Pojem přeplatku definuje pro daňové účely ustanovení § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který se však s ohledem na ustanovení § 97 cit. zákona neuplatní v případě nadměrného odpočtu, neboť zvláštní daňový zákon, zákon o dani z přidané hodnoty, ve svém ustanovení § 37a (v současnosti se jedná o ustanovení § 105 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb.) stanoví pro vznik přeplatku, nadměrného odpočtu, jiný okamžik, a to vyměření tohoto nadměrného odpočtu. Před okamžikem vyměření tedy žádný nadměrný odpočet neexistuje, a proto ho nelze ani použít na úhradu jiné daňové povinnosti.

Nejvyšší správní soud považuje v této souvislosti za vhodné zdůraznit, že zákon o správě daní a poplatků stanovuje poměrně jasná pravidla pro stanovení daňové povinnosti. Jedním z nejčastějších způsobů vyměření daně je tzv. konkludentní vyměření daně dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. K němu dochází v případě, kdy správce daně nemá pochybnosti o výši daňové povinnosti, kterou daňový subjekt deklaroval ve svém daňovém přiznání. V případě, kdy správce daně pochybnosti má, což je časté zejména u vykázaní nadměrného odpočtu, zahájí s daňovým subjektem tzv. vytykáací řízení, kdy mu výzvou dle ustanovení § 43 cit. zákona tyto pochybnosti sdělí a současně stanoví mu lhůtu k nápravě. Tak tomu bylo i v souzené věci. Podstatným je ovšem fakt, že zahájením vytykáacího řízení dochází k nevyměření daně, a tudíž nevzniká ani nadměrný odpočet, a tím pádem ani přeplatek na dani, a to do doby, než je zjištěno, resp. rozhodnuto, že si daňový subjekt nárokuje nadměrný odpočet oprávněně. Jestliže tedy správce daně v zahájeném vytykáacím řízení dospěje k závěru, že nadměrný odpočet byl daňovým subjektem nárokován neoprávněně, resp. že skutečnosti, které daňový subjekt uvedl ve svém daňovém přiznání, nemají oporu ve skutkových zjištěních, vyměří daňovému subjektu daňovou povinnost v jiné výši, a to platebním výměrem. Platební výměr však správce daně vydává i v případě, kdy ve vytykáacím řízení dospěje k závěru, že daňová povinnost daňového subjektu by měla být nižší než deklarovaná daňovým subjektem v jeho daňovém přiznání či že měla být stejná. Zahájí-li správce daně vytykáací řízení dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků, absolutně tímto úkonem vyloučí možnost aplikace ust. § 46 odst. 5 cit. zákona, tj. vyměření daně za pomoci fikce. Je proto nerozhodné, s jakým výsledkem správce daně ukončí vytykáací řízení, neboť je vždy povinen o této skutečnosti vyrozumět daňový subjekt platebním výměrem, a to zejména z důvodu právní jistoty daňového subjektu. Až vydání platebního výměru je skutečností rozhodnou pro vlastní vyměření daně, tj. z hlediska zákona o dani z přidané hodnoty pro vznik nadměrného odpočtu. Výše uvedené plně odpovídá rozhodovací praxi a je dovoditelné i např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 59.

V souzené věci tedy výzva, kterou správce daně dne 7. 2. 2003 zahájil vytykáací řízení ve věci daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2002, měla za následek nevyměření nadměrného odpočtu dle pravidla stanoveného v ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Proto v době, kdy daňový subjekt žádal uhrazení daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003, tj. dne 24. 2. 2003, neexistoval na jeho osobním účtu vratitelný přeplatek z titulu nadměrného odpočtu, neboť k vyměření tohoto odpočtu došlo až vydáním platebního výměru (27. 3. 2003).

Daňovému subjektu v případě platby daní nic nebrání, aby využíval všech eventualit daných mu zákonem. Je proto obecně možné, aby se rozhodl uhradit ji přeplatkem na této dani, tj. převedením nadměrného odpočtu, jak tomu bylo v předmětné věci. Je však třeba zopakovat, že nadměrný odpočet vzniká až vyměřením, tj. jeho uvedení v daňovém přiznání nemá automaticky za následek jeho vznik. V době žádosti o převedení přeplatku na dani na úhradu jiné daňové povinnosti fakticky ani právně žádný daňový přeplatek neexistoval, tedy nebyl evidován na osobním daňovém účtu daňového subjektu,

a to z důvodu probíhajícího vytýkácího řízení. Tato skutečnost byla stěžovateli zřejmá, neboť mu výzva ze dne 7. 2. 2003 byla doručena. Správce daně proto nemohl vyhovět žádosti daňového subjektu a tento měl uhradit svou daňovou povinnost jiným způsobem. V dané věci nelze vykládat zákonná ustanovení jiným způsobem. Je tak třeba odmítnout závěr o možnosti konkludentního vyměření daně se zpětnou účinností v případě, kdyby byl nálezný vytýkácího řízení shodný s daňovým přiznáním, neboť by tím byl daňový subjekt zkrácen na svém právu podat proti takovému „fiktivnímu“ rozhodnutí odvolání dle ust. § 48 a násl. zákona o správě daní a poplatků.

Jestliže stěžovatel dále uvádí, že na jeho osobním účtu nemůže nikdy současně existovat přeplatek a nedoplatek u stejné daně, Nejvyšší správní soud se s jeho názorem ztotožňuje, avšak zdůrazňuje, že v dané věci vznikl přeplatek až ke dni 27. 3. 2003. Správce daně tedy postupoval zcela v souladu se zákonem, když předspsal stěžovateli penále za pozdní platbu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2003, splatná ke dni 25. 2. 2003, byla totiž, v důsledku skutečností uvedených výše, uhrazena až dne 27. 3. 2003. Tato konstrukce je v souladu s konstrukcí daně z přidané hodnoty, protože není možné požadovat vrácení nadměrného odpočtu před tím, než je najisto postaveno, že tento nárok daňového subjektu je oprávněný. Daňový subjekt tak z povahy věci nemůže nakládat s něčím, co právně neexistuje. Uvedený postup je zcela v souladu s ústavním pořádkem České republiky a je aprobován zákonem. Na stěžovatele tak lze aplikovat starou právní zásadu „ignorantia juris neminem excusat“, kasační stížnost je proto nedůvodná.

Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí soudu přezkoumal v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel ve své kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost jako nedůvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem dle § 109 odst. 1 citovaného zákona, dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu dle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto mu soud nepřiznal jejich náhradu.

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

V Brně dne 15. března 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

