



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **Almeto, s. r. o.**, zastoupený JUDr. Alexandrem Klimešem, advokátem, se sídlem Praha 1, U Bulhara 3, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 7. 2007, č. j. 29 Ca 165/2005 - 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále také „stěžovatel“, či „daňový subjekt“) včas podanou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2005, č. j.: 7437/04/FR 120. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Polné ze dne 10. 8. 2004, č. j. 10986/04/315970/0207 - platební výměr na daňové penále, kterým byl žalobci sdělen předpis daňového penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Změna spočívala ve zvýšení penále, a to z částky 3197 Kč na částku 3565 Kč.

Platební výměr vycházel ze skutečnosti, že daňový subjekt byl 165 dnů v prodlení s placením částky 38 750 Kč. Ten v odvolání namítl, že penále souvisí s jeho dodatečnými daňovými priznáními podanými v důsledku vlastního zjištění o chybném zaúčtování prodeje „IHM“ v r. 2001, jehož následkem byl vznik přeplatku na dani za rok 2001 ve výši 77 500 Kč a následně vznik nedoplatku na dani z příjmů právnických osob za rok 2002 ve výši 38 750 Kč. Proto provedl započtení při platbě daně v r. 2003. V době, za kterou mu bylo předepsáno penále, tedy nic nedlužil, naopak měl na dani přeplatek.

Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí provedl nový výpočet penále, v němž vycházel z prodlení v délce 184 dní, což bylo důvodem změny napadeného platebního výměru. Uvedl, že daňový subjekt podal řádná daňová přiznání za rok 2001 a r. 2002 v zákonných termínech a daně za tato zdaňovací období uhradil ve lhůtách jejich splatnosti. Dodatečná daňová přiznání za uvedená zdaňovací období byla podána dne 22. 12. 2003, a to za r. 2001 na daňovou povinnost nižší a za r. 2002 na daňovou povinnost vyšší. Důvody pro podání dodatečných daňových přiznání byly zjištěny dne 18. 11. 2003, dodatečná daňová přiznání tak byla předložena v souladu s ust. § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád"). Účinky dodatečného daňového přiznání podaného na daň nižší nastávají až dnem jeho podání; proto přeplatek vznikl až dnem 31. 12. 2003. Stejně tak splatnost dodatečně přiznané daně nastala až dnem 31. 12. 2003 a až v tento den na ní mohla být započítána úhrada. Ve stejný den (31. 12. 2003) tak vznikl přeplatek za zdaňovací období r. 2001 ve výši 77 500 Kč a nedoplatek za zdaňovací období r. 2002 ve výši 38 750 Kč. Započtení přeplatku na nedoplatek tak mohlo být provedeno až po jejich zaevidování. Penalizace za předchozí období proto byla provedena v souladu se zákonem.

V žalobě stěžovatel namítl, že žalovaný nevzal v úvahu ust. § 64 odst. 1 daňového řádu, podle něhož částka převyšující zaplacenou daň je přeplatkem. Při podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší se pak podle § 41 odst. 5 daňového řádu sníží původní daňová povinnost od původního dne splatnosti; tedy zpětně vznikne přeplatek. V daném případě vznikl přeplatek ke dni 30. 6. 2002 a měl být použit k úhradě nedoplatku na dani za rok 2002, který vznikl zpětně k datu 30. 6. 2003.

Krajský soud v důvodech napadeného rozsudku vycházel z ust. § 40 odst. 1, § 41 odst. 1, 4 daňového řádu a dospěl, shodně jako žalovaný k závěru, že přeplatek na dani za rok 2001 i nedoplatek na dani za rok 2002 vznikly dnem 31. 12. 2003, přičemž splatnost daně za rok 2002 nastala 30. 6. 2003. Podle § 64 odst. 2 daňového řádu byl přeplatek použit na úhradu nedoplatku, což ovšem nic nemění na situaci, že s placením daně za rok 2002 byl žalobce v prodlení od 30. 6. 2003 (§ 63 odst. 2, 3 daňového řádu). Z těchto důvodů krajský soud žalobu zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem a vady správního řízení, pro které měl krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušit; namítá tedy kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) s. ř. s.

Krajský soud podle názoru stěžovatele při posouzení věci nepřihlédl ke všem rozhodným ustanovením daňového řádu, a to zejména k ust. § 41 odst. 5, § 1 odst. 2, § 2 odst. 1 a také k judikatuře Ústavního soudu. Podle § 41 odst. 5 daňového řádu dojde-li v důsledku dodatečného daňového přiznání ke snížení původní daňové povinnosti, sníží se současně s výjimkou pokut a zvýšení daně i daňové příslušenství připadající na částku snížení původní daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti. Z toho stěžovatel dovozuje, že snížení daně se vztahuje k datu původní splatnosti a že tedy logicky vzniká zpětně přeplatek. Zákonodárce měl zjevně v úmyslu zatížit penálem pouze tu část daňového nedoplatku, která se v průběhu doby stala nespornou. Penále má státu uhradit to, o co přišel přiznáním daně v nižší než správné výši. Není důvod penalizovat tu část daně, která přiznána být neměla, i když se to prokázalo později. Stejně tak je třeba nahlížet na případ přeplatku a nedoplatku stěžovatele. Stát měl v případě daňové povinnosti za rok 2001 k dispozici vyšší částku, než měl správně mít a jestliže po část této doby měl za rok 2002 částku nižší, pak je třeba obě tyto částky porovnat a zjistit, o jakou částku měl stát k dispozici v rozhodném období méně než měl mít. V daném případě stát zkrácen nebyl, neboť měl v celém období částku vyšší, než mu v souhrnu příslušela. Bylo by pak zjevně nespravedlivé penalizovat částku, kterou v souhrnu obou zdaňovacích období neměl obdržet.

Ústavně konformní výklad vzniku přeplatku na jedné straně a nedoplatku na druhé straně při jejich vzájemné kompenzaci nemůže k takové nespravedlnosti vést. Vznik přeplatku i nedoplatku je třeba vztáhnout k datu jejich původní splatnosti a na nedoplatek započíst přeplatek, který v době nedoplatku existoval. To odpovídá ust. § 1 odst. 2 a § 2 odst. 1 daňového řádu, neboť zájmem státu nemůže být penalizace daňového subjektu, od něhož měl v předmětném období k dispozici více finančních prostředků, než mu ve skutečnosti náleželo. V opačném přístupu soudu i žalovaného shledává stěžovatel nesprávnost a navrhuje, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na své žalobní vyjádření a na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 3. 2006, sp. zn. 59 Ca 84/2004, z něhož vyplývá, že podáním dodatečného daňového příznání na nižší daňovou povinnost se nevrací den vzniku přeplatku ke dni vyměření původní daňové povinnosti. Dodatečně stanovená daň nižší, než byla poslední známá daňová povinnost, je totiž vyměřena podle § 41 odst. 1 daňového řádu k poslednímu dni měsíce následujícího po zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového příznání (v daném případě ke dni 31. 12. 2003) Až k tomuto dni mohl vzniknout přeplatek na dani z dodatečného daňového příznání za rok 2001. Z těchto důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Stěžovatel uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) (*nezákonnost, spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem*), písm. b) (*vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, měl napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost*).

Stěžovateli především vůbec nelze přisvědčit v naplnění kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Nejen, že v kasační stížnosti neoznačil konkrétní nesprávnost skutkových zjištění, jíž se měl správce daně dopustit, ale naopak se ve skutkových okolnostech se správcem daně plně shoduje. Nelze také přehlédnout, že neúplnost skutkových zjištění ani vady řízení před správním orgánem nenamítal v žalobě. Pokud by tedy tato kasační námitka byla způsobilá přezkumu, nemohl by se jí Nejvyšší správní soud zabývat pro její nepřipustnost (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

Vše, co stěžovatel vytýká soudu i žalovanému, je, že o nepochybných skutkových zjištěních nesprávně právně uvážili, přičemž nesprávnost této úvahy se týká posouzení dne, k němuž vznikl přeplatek na dani za rok 2001 a nedoplatek na dani za rok 2002, a z toho vyplývající možnosti započtení přeplatku na nedoplatek a nedůvodnost vyměření penále v jakékoliv výši.

Při nesporných skutkových zjištěních je třeba věc posoudit v mezích rozhodných zákonných ustanovení.

Podle § 40 odst. 1 daňového řádu je daň splatná ve lhůtě pro podání daňového příznání nebo hlášení ve smyslu odst. 3 téhož ustanovení. V daném případě není sporu o tom, že stěžovatel podal daňové příznání za rozhodné zdaňovací období roku 2002 na částku nižší, než k jaké byl ve skutečnosti povinen. Rozhodným datem k zaplacení daně za toto období byl v tomto případě den 30. 6. 2003. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu, *zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné příznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém*

příznání nebo blášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Stěžovatel také v zákonné lhůtě po zjištění nesprávnosti řádného daňového příznání podal dodatečné daňové příznání na daň vyšší. To znamená, že daňovou povinnost za rok 2002 v zákonné lhůtě neuhradil v plné výši a dostal se ohledně částky plynoucí z dodatečného daňového příznání do prodlení; rozdíl mezi daní vyměřenou dle dodatečného daňového příznání a daňového příznání řádného je daňovým nedoplatkem. Prodlení s placením daně má za následek penále ve smyslu § 63 daňového řádu a v jeho mezích bylo také vyměřeno.

Stěžovatel tento závěr nezpochybňuje, vychází však z názoru, že penalizace má být sankcí za zkrácení státu na dani, k němuž v jeho případě nedošlo proto, že v době prodlení s dodatečně vypočtenou daní za rok 2002 měl současně faktický přeplatek na dani za rok 2001, a to ve vyšší částce, než jakou činil nedoplatek. V tom spatřuje naplnění podmínek k započtení přeplatku na nedoplatek v potřebné výši.

Jak výše uvedeno, stěžovatel skutečně podal současně s dodatečným daňovým příznáním na daň vyšší za rok 2002 i dodatečné daňové příznání na daň nižší za rok 2001 a výše takto vzniklého přeplatku přesahovala výši penalizovaného nedoplatku.

Stěžovateli však nelze přisvědčit v názoru, že přeplatek vznikl zpětně k datu zaplacení daně za zdaňovací období roku 2001.

Již citované ustanovení § 41 odst. 1 daňového řádu se vztahuje i na možnost podání dodatečného daňového příznání na daň nižší a podle něho *nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové příznání nebo blášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové příznání nebo blášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání.* Podle odst. 5 téhož ustanovení *dojde-li v důsledku dodatečného daňového příznání podle odstavce 4 ke snížení původní daňové povinnosti, sníží se současně s výjimkou pokut a zvýšení daně i daňové příslušenství případající na částku snížení původní daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti.* To znamená, že pokud byl s předchozím řádným vyměřením daně spojen penalizovaný nedoplatek, pak v závislosti na změně výše nedoplatku se změní i výše penále. Toto ustanovení výslovně vyjmenovává, ve kterých případech lze vztáhnout důsledky podaného dodatečného příznání zpětně do doby původní splatnosti daně vázící se k řádnému daňovému příznání za rozhodné zdaňovací období. Naopak z tohoto ustanovení nelze dovodit, že v důsledku dodatečného daňového příznání na daň nižší se již uhrazený rozdíl na dani stává zpětně přeplatkem. Přeplatek podle § 64 odst. 2 daňového řádu lze použít k úhradě nedoplatku dnem následujícím po vzniku přeplatku. Takové posouzení odpovídá znění zákona a i konstantní judikatuře.

Argumentuje-li žalovaný ve svém vyjádření rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 3. 2006, č. j. 59 Ca 84/2004 - 22, lze mu přisvědčit, a dále lze dodat, že jeho zákonnost byla předmětem kasačního přezkumu a Nejvyšší správní soud názor v něm zaujatý rozsudkem ze dne 27. 9. 2007, č. j. 2 Afs 150/2006 - 55, akceptoval. Přitom navázal na své předchozí rozhodnutí ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43 (oba rozsudky dostupné na www.nssoud.cz).

Ve shodě s označeným rozsudkem Nejvyšší správní soud i v tomto případě dospěl k závěru, že neuhradil-li stěžovatel daň za zdaňovací období roku 2002 v zákonné lhůtě a dostal se tak ohledně její části do prodlení, byly splněny podmínky penalizace. Naopak byla-li u zdaňovacího období roku 2001 vyměřena daň nižší, než poslední známá daňová povinnost (plynoucí z řádného daňového příznání), je tato daň vyměřena k poslednímu dni měsíce

následujícího po zjištění důvodu pro podání dodatečných daňových přiznání. Za této situace nemůže mít přeplatek na dani za rok 2001 vliv na nedoplatek za rok 2002 zpětně, tedy je vyloučeno vzájemné započtení ke dni vzniku nedoplatku za rok 2002.

Stěžovatel dále namítá, že takový postup je v rozporu s ust. § 1 odst. 2 a § 2 odst. 1 daňového řádu. Žalovanému však nelze vytýkat, že by nevykonával ve vztahu ke stěžovateli řádně správu daně, jak mu ukládá ust. § 2 odst. 1 daňového řádu, neboť nesprávnosti v daňových přiznáních za zdaňovací období let 2001 a 2002 se dopustil stěžovatel. Poté, kdy učinil kroky k nápravě, reagoval na ně správce daně způsobem zákona zcela odpovídajícím; tedy neporušil ani základní zásadu daňového řízení zakotvenou v § 2 odst. 1 daňového řádu ukládající mu respektování zákonů za současného akceptování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů.

I zde lze poukázat na důvody uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 150/2006 - 55, zabývající se i ústavní rovínou problému odlišného posouzení důsledků dodatečného daňového přiznání na daň nižší a na daň vyšší, byť předmětem hodnocení byl vztah penále z nedoplatku a úroků z přeplatku. Vyslovil zejména, že *je nutno vycházet ze skutečnosti, že daňový nedoplatek vzniklý z titulu nesprávně přiznané daňové povinnosti je důsledkem porušení základní povinnosti daňového subjektu daň si sám vypočítat a uvést též případné výjimky, osvobození, zvýhodnění, slevy, odpočty a vyčíst jejich výši (§ 40 odst. 16 daňového řádu), to vše ve lhůtách zákonem stanovených. Uložení takové zákonné povinnosti, není-li její obsah pro daňový subjekt nepřiměřeně komplikovaný či jinak, např. ve vztahu ke lhůtám, náročný, je legitimním opatřením státu k tomu, aby zajistil potřebné prostředky pro plnění svých funkcí. Bezchybné splnění této povinnosti lze nepochybně po daňových subjektech oprávněně požadovat(...). Jestliže tedy daňový subjekt vykáže v řádném daňovém přiznání daň nesprávně nižší (případně daňovou ztrátu vyšší), nelze sankci spojenou s tímto nesplněním zákonné povinnosti (penále počítané ode dne následujícího po dni splatnosti) považovat za neadekvátní zásah do jeho základních práv; obdobně neexistuje důvod, pro který by měl být přeplatek na dani vzniklý z důvodu pochybení vzniklého na straně daňového subjektu, které správce daně nepůsobil, natož aby je zavínil, v tomto období jakkoli úročen.*

Ze všech shora uvedených důvodů považuje Nejvyšší správní soud právní posouzení provedené krajským soudem této věci za odpovídající zákonu; kasační důvod § 103 odst. 1 písm. a) proto není dán. Proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 19. března 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu