



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: **Stora Enso Timber Ždírec s. r. o.**, se sídlem Ždírec nad Doubravou, Nádražní 66, právně zast. JUDr. Radkem Nápravníkem, advokátem, se sídlem AK Na Harfě 7, Praha 9, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, nám. Svobody 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 16. 10. 2007, č. j. 29 Ca 207/2005 – 34,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále též „stěžovatel“) domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 30. 6. 2005, č. j. 7593/04/FŘ 120; tímto správním rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na daňové penále předepsané na dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002 ve výši 92 105 Kč.

Důvodem podané kasační stížnosti je tvrzená nezákonnost rozsudku soudu, kterou stěžovatel spatřuje v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, ve vadě řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost a v nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí dle ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.).

Dle stěžovatele v odůvodnění kasační stížností napadeného rozsudku krajský soud sice názorově souhlasí se stěžovatelovou žalobní námitkou, že se žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí nevypořádal s námitkou uplatněnou v odvolacím řízení, a to existencí daňových přeplatků na osobním daňovém účtu stěžovatele a zákonností předepsaného penále, avšak toto pochybení posoudil jako procesní, bez konkrétního hmotněprávního dopadu, aniž by z nezpochybnitelné existence přeplatků evidovaných na osobním daňovém účtu stěžovatele vyvodil přímý právní závěr ohledně zákonnosti předepsaného penále. Dle stěžovatele jádro sporu právě spočívá v řešení předmětné právní otázky.

Dle názoru stěžovatele nejde v řízení o řešení vlastní splatnosti daně, ale o právo uplatnění sankce – daňového penále ze strany žalovaného. Právo na penále je jednoznačně podmíněno existencí nedoplatků. V uvedeném případě pak předepsané penále nemělo ekonomické opodstatnění, nebylo v souladu s obecnými principy daňového řízení a bylo v rozporu s ústavní zásadou rovnosti v právech. Dle stěžovatele žalovaný ve svém rozhodnutí posuzuje oprávněnost uplatnění daňového penále izolovaně ve vztahu k dodatečně vyměřené dani, aniž by přihlížel k přeplatkům evidovaným na osobním daňovém účtu stěžovatele. Jak namítá stěžovatel, samotné doměření daně ještě automaticky neznamená vznik práva na penalizaci, neznamená, že v době mezi původní a náhradní lhůtou splatnosti daně byl stěžovatel v prodlení. Pokud v té době byly na osobním daňovém účtu stěžovatele evidovány přeplatky, pak dle stěžovatele tento nemohl být v prodlení s platbou dodatečně vyměřené daně.

Vzhledem k výše uvedenému měl, dle názoru stěžovatele, krajský soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný odkazuje na své vyjádření k žalobě a žádá, aby k němu bylo v kontextu tohoto vyjádření ke kasační stížnosti přihlédnuto. Právní úvahu a závěry provedené krajským soudem považuje žalovaný za správné a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v mezích stížnostních námitek vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.; neshledal přitom vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Dle nesporného skutkového stavu, jak vyplývá ze správního spisu, zahájil správce daně I. stupně Finanční úřad v Chotěboři u stěžovatele dne 12. 11. 2003 daňovou kontrolu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002. Na základě kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o výsledku kontroly č. j. 5.717/04/224930/3978, byla stěžovateli dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 4. 2004 dodatečně vyměřena daň v celkové výši 178 250 Kč. Dne 26. 7. 2004 vydal správce daně I. stupně ve smyslu ust. § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro dané zdaňovací období (dále jen zákon o správě daní a poplatků) platební výměr na daňové penále na daň z příjmů

právnických osob za rok 2002, č. j. 19699/04/224970/2809, kterým sdělil stěžovateli penále v celkové výši 92 105 Kč.

Dne 22. 3. 2004, tj. ještě před vydáním dodatečného platebního výměru na DPPO za zdaňovací období roku 2002, podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001. Podáním a vyměřením předmětné daně za rok 2001 dle dodatečného daňového přiznání vznikl stěžovateli ke dni 31. 3. 2004 v souladu s ust. § 46 odst. 5 ve spojení s ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vratitelný přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 255 130 Kč, který byl stěžovateli, na základě jeho žádosti v souladu s ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků, dne 28. 5. 2004 vrácen.

Proti platebnímu výměru na daňové penále za zdaňovací období roku 2002 podal stěžovatel dne 16. 8. 2004 odvolání, které bylo žalovaným zamítnuto s odůvodněním, že přeplatek ve výši 255 130 Kč, který byl stěžovateli vrácen dne 28. 5. 2004, se stal vratitelným přeplatkem až vyměřením daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001 k 31. 3. 2004, nikoliv dne 30. 6. 2002, jak uváděl stěžovatel. Žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období roku 2001 tak nemá vliv na výši penále dle ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků z daně dodatečně vyměřené za zdaňovací období roku 2002.

Krajský soud v rozsudku nyní napadeném kasační stížností mj. uvedl, že použití přeplatku na dani z příjmů právnických osob za rok 2001 event. přeplatků na jiných daních, vzniklých v období, za něž je stěžovatel penalizován (tj. za rok 2002), na úhradu nedoplatku možné nebylo, neboť jeho výše byla správcí daně známa až vydáním dodatečného platebního výměru za rok 2002, tj. dnem 5. 4. 2004. V odůvodnění rozsudku krajský soud dále uvedl, že daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 byla splatná ke dni 30. 6. 2003. Vzhledem k tomu, že došlo k následnému dodatečnému vyměření DPPO za rok 2002 dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 4. 2004, vznikl stěžovateli nedoplatek na této dani, a to ode dne původního dne splatnosti, který byl v souladu s ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků správcem daně penalizován. Krajský soud uvedl, že lze souhlasit se stěžovatelem, že se žalovaný nevypořádal s námitkou stěžovatele spočívající v tom, že žalovaný nechal v úvahu ust. § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, avšak toto procesní pochybení nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud k projednávané věci uvádí, že meritem sporu je posouzení právní otázky, zda existence přeplatku na dani z příjmů právnických osob (dále jen DPPO) za rok 2001, jenž vznikl dodatečným vyměřením této daně (na podkladě podaného dodatečného daňového přiznání) ke dni 31. 3. 2004 má vliv na uplatnění penále, při existenci nedoplatku na DPPO za rok 2002, který vznikl dodatečným vyměřením této daně platebním výměrem vydaným dne 5. 4. 2004.

Při posouzení shora nastíněné otázky je nutno vyjít především z příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

Daňové přiznání se podává dle ust. § 40 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nejpozději do tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Jedná-li se o poplatníka, který má povinnost na základě zákona mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nebo jehož přiznání zpracovává a předkládá daňový poradce, podává se daňové přiznání nejpozději do šesti měsíců po uplynutí zdaňovacího období. Daň je pak splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání (ust. § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

Dle ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, 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 hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové příznání nebo hlášení 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 hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání.

Dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, neodchyluje-li se vyměřená daň od daně uvedené v daňovém příznání 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 příznání nebo hlášení, a bylo-li daňové příznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Stejně se při počítání lhůt postupuje i u dodatečného daňového příznání nebo hlášení.

Vzhledem k tomu, že stěžovateli zpracovával a předkládal daňové příznání k DPPO za obě zdaňovací období daňový poradce, nastala lhůta splatnosti DPPO za rok 2001 dne 1. 7. 2002 a za zdaň. období roku 2002 dne 30. 6. 2003.

Jak je shora uvedeno, ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků upravuje procesní postup při podání dodatečného daňového příznání, přičemž účinky dodatečného daňového příznání na daňovou povinnost nižší nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání, tj. konec měsíce následujícího po zjištění důvodů pro jeho podání.

V předmětné věci podal stěžovatel dne 22. 3. 2004 dodatečné daňové příznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2001 na daňovou povinnost nižší, přičemž za den zjištění důvodů pro jeho podání uvedl den 23. 2. 2004. Vzhledem k výše uvedené právní úpravě pak lhůta pro jeho podání uplynula dnem 31. 3. 2004, kdy rovněž nastaly i jeho účinky. Z uvedeného vyplývá, že teprve dodatečným vyměřením DPPO za rok 2001 resp. uplynutím lhůty pro podání dodatečného daňového příznání, vznikl stěžovateli přeplatek ve výši 255 130 Kč, a to ke dni 31. 3. 2004, v souladu s ust. § 46 odst. 5 ve spojení s ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

Legální definice daňového přeplatku je obsažena v ustanovení § 64 odst. 1 zákona o správě daní; daňovým přeplatkem je částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Dle odst. 2 citovaného ustanovení se přeplatek použije na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, jako záloha na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek se použije i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, požádá-li o to tento správce daně tak, aby tento požadavek došel správci daně, u něhož je evidován daňový přeplatek, ještě před jeho vrácením, nejpozději však do dne lhůty nároku na jeho vrácení. O použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně může požádat též daňový dlužník. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den platby den, který následuje po dni vzniku přeplatku (§ 64 odst. 3 zákona o správě daní).

Ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní stanovuje správci daně procesní postup při rozhodování v těch případech, kdy dojde ke vzniku přeplatku, přičemž daňový dlužník však nevykazuje žádné nedoplatky ani neexistuje zákonná povinnost daňovou povinnost zálohovat. Daňové přeplatky tedy objektivně existují a jsou vratitelné. Za vratitelný přeplatek je přitom dle cit. ustanovení považován přeplatek, činí-li více než 50 Kč a není-li současně u daňového dlužníka evidován nedoplatek na jiné dani u téhož správce daně, nebo neuplatnil-li podle odstavce 2 požadavek na úhradu nedoplatku jiný správce daně. Dle této obecné úpravy se přeplatek vrací na žádost daňového dlužníka, a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak.

Jak uvedl i krajský soud ve svém zdůvodnění, a s tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, s ohledem na výše uvedenou právní úpravu, vznikl stěžovateli ke dni 31. 3. 2004 přeplatek na podkladě podaného dodatečného daňového přiznání k DPPO za rok 2001, který byl správcem daně vrácen v souladu s ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Nelze tedy přisvědčit stěžovateli v tom, že daný přeplatek vznikl zpětně ke dni 30. 6. 2002 a skutečnost, že stěžovatel sdílí jiný právní názor, není pro zodpovězení shora uvedené otázky ohledně uplatnění penále za období roku 2002, podstatná.

Namítá-li stěžovatel, že penále bylo uplatňováno i za dobu, po kterou byly na jeho účtech evidovány daňové přeplatky, přičemž poukazuje na pravidelně existující nadměrné odpočty na DPH v dotčeném období, jež bylo penalizováno a z tohoto důvodu nemělo být dle jeho názoru daňové penále vůbec uplatněno, je nucen Nejvyšší správní soud uvést následující:

Penále je majetkovou sankcí postihující daňového dlužníka za neplnění daňových povinností řádně a včas. Daňový dlužník je podle ustanovení § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Povinnost platit penále tedy vzniká okamžikem, kdy se daňový dlužník ocitl v prodlení, tj. dnem následujícím po termínu splatnosti daně, příp. zálohy na daň, přičemž povinnost platit daňové penále vzniká daňovému dlužníku přímo ze zákona. Povinnost platit penále tak správce daně nezakládá svým rozhodnutím (platebním výměrem), neboť se jedná o rozhodnutí deklaratorní, jímž správce daně penále nevyměřuje, ale sděluje daňovému dlužníkovu jeho výši k určitému dni, resp. za určité období. Bylo-li zkrácení daně zjištěno správcem daně, penále se vypočte podle odstavce 2 cit. ustanovení dvojnásobnou sazbou, tj. ve výši 0,2 %. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

Dle ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je dodatečně vyměřená daň splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru, přičemž tato náhradní lhůta splatnosti dodatečně vyměřené daně nemá vliv na uplatnění penále podle ust. § 63 citovaného zákona.

Z citované právní úpravy tedy vyplývá, že při uplatnění penále se vychází z původního data splatnosti daně či jiné povinné platby, její výše a počtu dnů prodlení s jejím uhrazením. Nelze tudíž přisvědčit stěžovateli v tom, že v řízení nejde o splatnost dodatečně vyměřené daně, nýbrž pouze o uplatnění sankce. V daném případě totiž stěžovatel odhlíží od vzájemné akcesority obou právních institutů. Uplatněná sankce v podobě penále, totiž postihuje daňový subjekt právě z důvodu neplnění uložených daňových povinností s právními účinky *ex tunc*. Při výpočtu penále se tedy vychází z původního data splatnosti daně, částky, počtu dnů prodlení a v neposlední řadě se přihlíží k tomu, zda krácení daně bylo zjištěno daňovým subjektem či správcem daně. Pakliže je stěžovatelem argumentováno existencí přeplatku (např. nadměrné odpočty na DPH, DPPO apod.) v průběhu období, které bylo penalizováno, je nutno i tuto argumentaci odmítnout.

V období, kdy stěžovatelem uváděné přeplatky byly na jeho daňovém účtu evidovány ještě nebylo známo, že daňová povinnost na DPPPO za rok 2002 byla vyměřena v nesprávné výši a má být vyšší. Správce daně tedy neměl žádný legitimní důvod pro to, aby nárokované nadměrné odpočty stěžovateli nevrátil. Teprve až na základě kontrolních zjištění uvedených ve zprávě o výsledku kontroly č. j. 5.717/04/224930/3978, správce daně dodatečně vyměřil stěžovateli v souladu s ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 178 250 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 4. 2004, č. j. 12635/04/224970/2809.

Jak již Nejvyšší správní soud uvedl, účinky podaného dodatečného daňového přiznání na daň. povinnost nižší dle ust. § 41 odst. zákona o správě daní a poplatků je nutno odlišovat právě od vlivu dodatečně vyměřené daně na uplatnění penále. Účinky dodatečného daňového přiznání na daň nižší nenastávají ex tunc (tj. zpětně od původního data splatnosti daně), nýbrž nastupují uplynutím lhůty pro podání dodatečného daňového přiznání. Následné zpětné započtení případných přeplateků např. z nadměrných odpočtů na DPH či z dodatečně vyměřené DPPPO za rok 2001 na úhradu nedoplatku, jež vznikl později, jak má na mysli stěžovatel, zákon o správě daní a poplatků neumožňuje. Zpětné započtení není ani fakticky proveditelné, neboť v době vzniku těchto vratitelných přeplateků stěžovatel v rozhodném období nevykazoval u správce daně žádné nedoplatky na které by bylo lze přeplatky převést a nebyl tak dán právní důvod pro postup dle ust. § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Z uvedeného důvodu byly správcem daně v souladu se zákonem stěžovateli přeplatky vráceny.

Jakkoliv se tedy stěžovatel domnívá, že uplatnění penále nemá ekonomické opodstatnění, nemůže tento názor v souzené věci obstát. S ohledem na výše citovanou právní úpravu, je nutno konstatovat, že správce daně postupoval v řízení v souladu se zásadami daňového řízení. Vratitelný přeplatek na dani z příjmů právnických osob vznikl stěžovateli v souladu s citovanou právní úpravou až dne 1. 4. 2004 a nikoliv již ke dni 30. 6. 2002, jak uvádí stěžovatel. V období od 30. 6. 2003 do 11. 3. 2004, za které předepsal správce daně stěžovateli penále na předmětné dani za rok 2002, nemohl být dodatečně vyměřený nedoplatek na dani z příjmů právnických osob za rok 2002 uhrazen daňovým přeplatkem vzniklým v důsledku vyměření dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost nižší za rok 2001, který v důsledku výše uvedené právní úpravy vznikl až dne 1. 4. 2004. Podání předmětného dodatečného daňového přiznání za rok 2001 a na jeho základě vyměřená daň tedy nemohly mít vliv na výši předepsaného penále dle ust. § 63 zákona č. 337/1992 Sb. na dodatečně vyměřenou daň z příjmů právnických osob za rok 2002.

Při hodnocení námitky stran nevypořádání se žalovaným v odvolání namítaným ustanovením § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud shodně s názorem krajského soudu dospěl k závěru, že tato skutečnost nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného; penále bylo předepsáno v souladu se zákonem. Jak bylo totiž již výše uvedeno, přeplatky dle § 64 odst. 1 cit. zákona v podobě odpočtů DPH sice objektivně existovaly, zcela však absentoval jakýkoli právně relevantní důvod pro aplikaci odst. 2 cit. ustanovení.

Nejvyšší správní soud, tak na základě výše uvedeného, dospěl k závěru, že právní i skutkové otázky byly krajským soudem posouzeny v souladu se zákonem, krajský soud se s žalobními tvrzeními dostatečně přezkoumatelným způsobem vypořádal. Námitky uplatněné stěžovatelem v kasační stížnosti shledal Nejvyšší správní soud nedůvodnými, a proto kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst.1 s. ř. s. zamítl.

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

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

V Brně dne 27. srpna 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu