



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň JUDr. Barbary Pořízkové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce: **P. S.**, zastoupený Ing. D. H., daňovým poradcem, proti žalovanému: **Finanční úřad v Teplicích**, Dlouhá 42, Teplice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2008, č. j. 146909/08/210911/7335, ve věci zamítnutí reklamace proti rozhodnutí žalovaného o přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ze dne 7. 7. 2008, č. j. 118945/08/210911/7335, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 20. 5. 2009, č. j. 15 Ca 297/2008 - 41,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobci náklady řízení o kasační stížnosti v celkové výši **2856 Kč** k rukám jeho zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí o reklamaci ze dne 18. 9. 2008, č. j. 146909/08/210911/7335, a rozhodnutí o přeplatku ze dne 7. 7. 2008, č. j. 118945/08/2109/11/7668, a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

Krajský soud napadeným rozsudkem zrušil výše uvedená rozhodnutí, kterými bylo rozhodnuto o převedení přeplatku na dani z příjmů žalobce v celkové výši 4000 Kč na úhradu splatných pokut uložených žalobci ve správním řízení, které byly evidovány jako nedoplatek u Finančního úřadu v Kolíně, Finančního úřadu v Lounech, Finančního

úřadu v Ústí nad Labem a Finančního úřadu pro Prahu 6. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud uvedl, že s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu ve věci totožného žalobce, rozsudek ze dne 5. 3. 2009, č. j. 9 Afs 60/2008 - 60 (všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soud jsou dostupné na www.nssoud.cz), je nutné postup žalovaného, který žalobcův přeplatek na dani z příjmů použil na úhradu nedaňových pohledávek, posoudit jako nezákonný, neboť tohoto postupu bylo použito bez výslovné opory v zákoně.

V kasační stížnosti namítá stěžovatel nezákonnost rozhodnutí krajského soudu, která spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem a uplatňuje tak kasační námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Dle jeho názoru mohou správci daně ze zákona převést přeplatky na dani na úhradu existujících nedoplateků na daních či na pokutách, neboť uvedený postup je v souladu se systematickou zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Právním důvodem pro převod přeplatku na dani na nedoplatek je právě existence pokuty uložené ve správním řízení, která má charakter „platební povinnosti“ podle § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Argumentuje, že dělená správa byla vytvořena z důvodu hospodárnosti řízení a postup, kdy by byly pokuty vybírány na speciálních místech, by zvyšoval náklady na výběr těchto prostředků. Odmítá použití zásady „v pochybnostech mírněji“, které by dle něj v konkrétních případech místo pouhého převodu přeplatku na nedoplatek vedlo k exekučnímu řízení, v některých případech i včetně jeho nákladů podle § 73a odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Z výše uvedených důvodů navrhuje stěžovatel rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření uvedl, že považuje podanou kasační stížnost za zjevně nedůvodnou, neboť chybí stěžovatelem tvrzené důvody nezákonnosti rozhodnutí. Odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 60/2008 - 60, který v právně shodné věci dospěl k závěru, že přeplatky na dani není možné převádět na úhrady pokut uložených v jiných správních řízeních. Přestože s názorem Nejvyššího správního soudu stěžovatel zjevně nesouhlasí, nepředkládá podle žalobce žádné relevantní argumenty ani nepoukazuje na změnu vnějších okolností, které by mohly vést ke změně právního názoru Nejvyššího správního soudu v této otázce.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen osobou s vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Z předloženého spisu krajského soudu a správního orgánu kasační soud ověřil, že na základě rozhodnutí stěžovatele ze dne 7. 7. 2008, č. j. 118945/08/210911/7335, byl

z úřední povinnosti podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků převeden přeplatek žalobce na daní z příjmů fyzických osob na úhradu pokut uložených ve správním řízení, zařazených jako platební povinnost podle ustanovení § 1 odst. 4 uvedeného zákona. Dané ustanovení stanoví postup správce daně při placení platební povinnosti, které zahrnuje evidování a vybrání, popřípadě i vymáhání této platební povinnosti, a to tak, že ukládá správci daně použít postup podle části šesté zákona o správě daní a poplatků, s výjimkou ustanovení § 63, § 67 až 69, § 71 a § 72 citovaného zákona. Za správce daně je považován správní orgán, soud nebo jiný státní orgán, který je věcně příslušný ke správě placení platební povinnosti. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 19. 8. 2008 reklamaci, která byla stěžovatelem žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 18. 9. 2008, č. j. 146909/08/210911/7335, zamítnuta s odůvodněním, že ze závěru Nejvyššího správního soudu ve věci č. j. 7 Afs 113/2004 - 46, že uložením pokuty Policií ČR nemůže vzniknout daňový přeplatek ve smyslu ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, nelze dovodit, že uložením pokuty Policií ČR nemůže vzniknout daňový nedoplatek.

Krajský soud napadená rozhodnutí v souladu se závěrem, vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 3. 2009, č. j. 9 Afs 60/2008 - 60, zrušil. Dle uvedeného rozsudku *„není finanční úřad oprávněn převádět jím evidované daňové přeplatky na úhradu platebních povinností, které uložil jiný správní orgán v jiném než daňovém řízení. Použití daňového přeplatku na úhradu nedoplatku nedaňového charakteru je postupem, který právní úprava neumožňuje.“*

Nejvyšší správní soud se v souladu se svojí předchozí judikaturou neztotožňuje s námitkou stěžovatele, že na základě výslovného znění zákona mohou správci daně postupem podle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků převádět přeplatky na daní na úhradu existujících nedoplatků na pokutách. Jak již zdejší soud ve shora uvedeném rozsudku uvedl, pouhá skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků při placení tzv. jiných platebních povinností výslovně nevylučuje ustanovení § 64 uvedeného zákona, ještě sama o sobě neznamená oprávnění správce daně bez dalšího dané ustanovení aplikovat i na platební povinnosti nedaňového charakteru. Soud není zcela vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku (srov. např. nálezný Pléna Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96).

Obecným správcem pověřeným k vymožení neuhrazené pokuty byl v souzené věci Finanční úřad v Kolíně, Finanční úřad v Lounech, Finanční úřad v Ústí nad Labem a Finanční úřad v Praze 6. Z obsahu spisu je nepochybné, že pokuty, na jejichž úhradu byl přeplatek použit, spadají pod ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, jedná se tedy o pokuty, které nejsou daní ani jejím příslušenstvím a které neuložil finanční úřad. Jestliže tyto sankce nejsou daní, nemůže jejich neuhrazení představovat daňový nedoplatek, o jehož úhradu by mohl finanční úřad jako obecný správce daně v režimu ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků požádat.

Z ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků nevyplývá oprávnění obecného správce daně požádat o převedení daňového přeplatku na úhradu platební povinnosti, jejíž uložení a často i výběr je v působnosti zcela jiného správního orgánu. Takové oprávnění však nevyplývá ani z ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Obecný správce daně je oprávněn nedoplatek na platebních povinnostech nedaňového charakteru pouze evidovat, vybrat, případně vymáhat. Jeho oprávnění je odvozeno od toho, jakým způsobem je v oblasti výběru a vymáhání upravena působnost orgánu, který příslušnou platební povinnost uložil, tedy zda je tento orgán podle příslušného zvláštního zákona oprávněn pouze k jejímu uložení či k uložení i k jejímu výběru. Pokud by mělo být přijato výhodnější postavení obecného správce daně v uspokojování jeho pohledávek, pak by takové zvýhodnění musel zákonodárce formulovat explicitně a ústavně konformně.

Postup správce daně, kdy bez výslovného oprávnění převádí přeplatek na dani na nedoplatek povinnosti nedaňového charakteru, je postupem, který zákon neumožňuje. Při aplikaci norem daňového práva, které je veřejnoprávním odvětvím, je třeba důsledně respektovat ustanovení čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) a nepostupovat nad rámec oprávnění stanovených zákonem, případně způsobem, který zákon neumožňuje. Podle těchto ustanovení Listiny může být veřejná moc uplatňována pouze na základě zákona, tedy na jedné straně uložení povinnosti účastníku řízení a na straně druhé oprávnění orgánu veřejné moci k zásahu do jeho práv musí mít zákonnou oporu. Obecně tuto problematiku judikoval i Ústavní soud např. v rozhodnutí I. ÚS 229/98 ze dne 10. 11. 1998 [„Princip *”co není výslovně zákonem zakázáno, je povoleno”*, se vztahuje toliko na osoby soukromého práva (čl. 2 odst. 3 Listiny), pro osoby veřejnoprávní, uplatňující státní moc, naopak platí princip, že mohou činit pouze to, co zákon stanoví (čl. 2 odst. 2 Listiny)“]. S ohledem na to, že postavení stran je ve veřejném právu nerovné, je nutno důsledně trvat na tom, aby nedocházelo ze strany orgánů veřejné moci k zásahům do ústavních práv soukromé osoby mimo případy a rozsah stanovený zákonem.

V souladu se zákonem by byl v posuzované věci tedy pouze postup finančního úřadu striktně podle ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tzn. použití přeplatku na úhradu nedoplatku u jiné daně (ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 uvedeného zákona) nebo, není-li takového nedoplatku, jako zálohy na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Jiné použití, v posuzovaném případě převod přeplatku na jinou platební povinnost (§ 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků), nemá oporu v platném znění zákona a proto je nutné jej považovat za nezákonné. Nevrácení finančních prostředků (přeplatku) daňovému subjektu a naopak jejich započtení na nedoplatky nedaňového charakteru (pokuty uložené ve správním řízení) je postupem, který současná právní úprava neumožňuje. Systematika zákona o správě daní a poplatků nemůže opravňovat správní orgán k rozšiřování svých oprávnění.

Pozitiva hospodárnosti řízení, kdy jsou finanční prostředky vzniklé z přeplatků na dani převáděny na nedoplatky formou rozhodnutí správce daně, nemohou být

důvodem pro praxi nemající oporu v právním předpisu. I zásadu ekonomie řízení musí orgány veřejné moci dodržovat v mezích stanovených zákonem a opět za dodržení čl. 2 Listiny.

K otázce použití pravidla „ve prospěch mírněji“ a námitce stěžovatele, že tohoto pravidla v posuzovaném případě použít nelze, neboť by vedlo k tomu, že místo „pouhého“ převodu finančních prostředků z přeplatku na nedoplatek by se rozběhlo klasické exekuční řízení, Nejvyšší správní soud konstatuje, že ospravedlnit nezákonný postup, s odůvodněním, že je fakticky pro poplatníka mírnější, než kdyby probíhalo exekuční řízení, není možné. Respektuje-li poplatník platné právní normy a dodržuje-li své povinnosti, nemůže dojít k situaci, kdy má vůči státu neuhrazené splatné pohledávky. V opačném případě, tedy pokud své povinnosti neplní, nese za své jednání plnou odpovědnost, a to včetně hrozby případných exekučních nákladů podle § 73a odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, současně má však právo na dodržení zákonného postupu ze strany státní moci.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci přitom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci, jako účastníku řízení, který měl ve věci plný úspěch, přiznal Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení podle ustanovení § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, spočívající v odměně za jeden úkon právní služby (písemné vyjádření žalobce k podané kasační stížnosti) v částce 2100 Kč a v náhradě hotových výdajů v částce 300 Kč, celkem tedy 2400 Kč bez DPH. Zástupce žalobce je plátcem DPH, a proto byla k výše uvedené odměně připočtena částka 456 Kč (19 % DPH). Celková výše náhrady nákladů řízení tedy činí 2856 Kč, které je stěžovatel povinen uhradit k rukám zástupce žalobce Ing. D. H., a to do 60 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 27. října 2009

JUDr. Radan Malík
předseda senátu