



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **P. S.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad v Teplicích**, Dlouhá 42, Teplice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2007, č. j. 130163/07/210911/9253, ve věci převedení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob na úhradu pokuty ve správním řízení, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 3. 2008, č. j. 15 Ca 197/2007 - 29,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 3. 2008, č. j. 15 Ca 197/2007 - 29, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se P. S. (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2007, č. j. 130163/07/210911/9253, ve věci převedení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob na úhradu na místě neuhrazené pokuty, uložené ve správním řízení.

Krajský soud dospěl k závěru, že s poukazem na ustanovení § 1 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve znění účinném za posuzované období, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a § 64 odst. 2 citovaného zákona je možné započítat daňový přeplatek na úhradu splatné pokuty svěřené správci daně k vymáhání. V ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je výslovně uvedeno, že je-li rozhodnutím vydaným správním orgánem uložena platební povinnost do státního

rozpočtu, postupuje se při jejím placení, které zahrnuje evidování a vybrání, popřípadě vymáhání, podle části šesté tohoto zákona, jako při placení daní s výjimkou ustanovení § 63, § 67 až § 69, § 71 a 72, s tím, že ostatní ustanovení zákona se použijí, pokud jsou k uplatnění části šesté nezbytná. To platí za podmínky, že zákon podle kterého byla platební povinnost uložena, nestanoví jinak. Pokuty ve správním či blokovém řízení je nutno považovat za platební povinnosti do státního rozpočtu a vzhledem k tomu, že v případě jejich vymáhání není zákonem vyloučena aplikace ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je možno postupovat stejným způsobem jako při placení daní a na neuhrazenou pokutu započíst daňový přeplatek. Krajský soud dále uvedl, že právní názor, uvedený v judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2006, dle kterého pokuta uložená v blokovém řízení Policií České republiky, přestože je její vymáhání svěřeno územním finančním orgánům, není podřaditelná pod pojem daň a proto jejím nesprávným uplatněním nemůže vzniknout daňový přeplatek, neznamená, že na úhradu splatné pokuty nelze daňového přeplatku použít. Dle krajského soudu není nutné zabývat se rozboru pojmu daň a daňový nedoplatek, neboť správce daně využil postupu stanoveného pro výběr platební povinnosti ve smyslu ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

V kasační stížnosti stěžovatel vyslovil nesouhlas se závěry krajského soudu z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítal zejména to, že ve smyslu výše citované judikatury Nejvyššího správního soudu nelze nedoplatek na pokutě uložené ve správním řízení považovat za daňový nedoplatek a vzhledem k tomu nelze přistoupit ani k úhradě pokuty formou převedení přeplatku na daň. Pojem daň je jednoznačně definován v ustanovení § 1 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se držel pouze doslovného znění zákonného textu ustanovení § 1 odst. 4, zákona o správě daní a poplatků, který aplikaci ustanovení § 64 tohoto zákona výslovně nevyločil. Takový výklad je však málo přesvědčivý, jak ostatně opakovaně judikuje Ústavní soud, (např. nález sp. zn. IV. ÚS 1133/7 ze dne 20. 12. 2007), dle kterého *představuje jazykový výklad pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.).* Pojmy daňový nedoplatek a daňový přeplatek jsou dle přesvědčení stěžovatele pojmy párové, pro něž platí v podstatě stejná pravidla, neboť v matematickém smyslu jde pouze o číselné vyjádření daňové povinnosti s opačnými znaménky. Pokud dle závěrů Nejvyššího správního soudu nepředstavuje přeplatek na pokutě uložené ve správním řízení daňový přeplatek pak její neuhrazení nemůže představovat daňový nedoplatek. Mimo výše uvedené stěžovatel zdůraznil ustálené pravidlo výkladů daňových předpisů „v pochybnostech mírněji“ (in dubio mitius), které pramení z imperativu minimalizace zásahů státu do základních svod a práv jednotlivce, v daném případě do práva vlastnit majetek ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že při placení pokut se s ohledem na výslovné znění zákona postupuje mimo jiné i dle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků a správci daně tak mohou na úhradu existujících nedoplatků převádět případně daňové přeplatky. Dělená správa nebyla vytvořena z důvodu, aby se zvyšovaly náklady na vybírání často nepatrných částek vytvářením speciálních míst pro vybírání pokut, nýbrž

proto, aby se v rámci jednoho systému státní správy co nejvíce snížily náklady na výběr těchto prostředků. Závěr krajského soudu je v souladu s úmyslem zákonodárce a systematickým výkladem práva. Žalovaný navrhuje kasační stížnost pro nedůvodnost zamítnout.

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

Ze spisu krajského soudu a přiloženého správního spisu kasační soud zjistil následující skutečnosti, které jsou pro souzenou věc rozhodné.

Stěžovateli vznikl přeplatek ve výši 130 556 Kč na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, a to v důsledku postupu dle ustanovení § 13a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném za posuzované období (společné zdanění manželů). Žádostí ze dne 16. 4. 2007 požádal Celní úřad v Ústí nad Labem žalovaného na základě jeho předchozího telefonického upozornění, o převedení částky ve výši 200 Kč na úhradu neuhrazené pokuty, uložené stěžovateli ve správním řízení. Ke své žádosti připojil vykonatelný výkaz nedoplateků, sestavený ke dni 16. 4. 2007. Žalovaný žádosti celního úřadu vyhověl a část přeplatku vykázaného na dani z příjmů fyzických osob převedl ve výši 200 Kč ve smyslu ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků na úhradu nezaplacené pokuty ve správním řízení, vykázané jako nedoplatek u Celního úřadu Ústí nad Labem ke dni 16. 4. 2007.

Ve věci je nesporné, že správní orgány postupovaly dle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, pokud správce daně na základě požadavku celního úřadu převedl přeplatek vykázaný na dani z příjmů fyzických osob na nedoplatek na pokutě uložené ve správním řízení. Ze spisu dále vyplynulo, že nedoplatek byl vykázan na pokutě uložené ve správním řízení, která nebyla na místě vybrána a kterou lze zařadit jako platební povinnost dle ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Při placení této platební povinnosti, které zahrnuje její evidenci, výběr či vymáhání, se pak postupuje dle části šesté zákona o správě daní a poplatků, s výjimkou ustanovení § 63, § 67 až 69, § 71 a 72 cit. zákona.

Předmětem sporu je otázka, zda byl finanční úřad evidující daňový přeplatek oprávněn k žádosti celního úřadu aplikovat postup stanovený v ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, tedy nevrátit přeplatek vykázaný na dani z příjmů fyzických osob stěžovateli, ale převést tento daňový přeplatek, resp. jeho část, na úhradu nedoplatku pokuty uložené jiným správním orgánem ve správním řízení, tj. de facto započíst daňový přeplatek na úhradu nedoplatku nedaňového charakteru.

Správní orgán i krajský soud postavily své závěry pouze na gramatickém výkladu zákona, když argumentovaly zejména tím, že ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vylučuje aplikaci výslovně pouze shora citovaných ustanovení, nikoli však

ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, které umožňuje započtení případného přeplatku na dani na daňový nedoplatek .

S takovým výkladem předmětného ustanovení se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje, dle ustálené judikatury Ústavního soudu (srovnej např. nález Pléna Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, zveřejněný pod č. 13 na str. 87 svazku č. 7 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu) není soud 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, jenž mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku. Je nutno se přitom vyvarovat libovůle; rozhodnutí soudu se musí zakládat na racionální argumentaci. V souzené věci je navíc předmětem výkladu soubor norem daňového práva, tedy norem práva veřejného, jehož charakteristickým rysem je nerovné postavení stran. V takto „nevyrovnaném“ vztahu mezi státem a soukromou osobou je nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu odnímajícímu jí část jejího majetku, přičemž je nutno zdůraznit, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.

Pouhý gramatický výklad, provedený krajským soudem nemůže sám o sobě obstát. Obdobně jako ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků není v § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků např. výslovně vyloučeno ani ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků, které upravuje promlčecí lhůty pro vymáhání daňových nedoplatků. Skutečnost, že použití ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků není v ustanovení § 1 odst. 4 téhož zákona výslovně vyloučeno, pak nepochybně sama o sobě neznámá automatické oprávnění příslušného orgánu aplikovat při vymáhání těchto jiných platebních povinností v předmětném ustanovení uvedené lhůty, a rezignovat tak na lhůty stanovené v právních předpisech upravujících příslušné platební povinnosti, jako je např. přestupkový zákon či správní řád. Doslovný gramatický výklad by vedl k tomu, že promlčecí lhůty by se posuzovaly nikoli podle příslušných hmotně právních předpisů, ale podle toho, který orgán peněžité plnění vymáhá. Pouhá skutečnost, že zákon o správě daní a poplatků při placení tzv. jiných platebních povinností výslovně nevylučuje ustanovení § 64 cit. zákona ještě proto sama o sobě neznámá oprávnění správce daně bez dalšího dané ustanovení aplikovat i na platební povinnosti nedaňového charakteru.

Pro posouzení věci je tak nutné vyložit celé ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Ve smyslu výše uvedeného ustanovení platí, že je-li rozhodnutím vydaným orgánem moci výkonné, orgánem územního samosprávného celku nebo jiným orgánem, právnickou nebo fyzickou osobou, pokud vykonávají zákonem nebo na základě zákona svěřenou působnost v oblasti veřejné správy, soudem nebo jiným státním orgánem podle tohoto nebo jiného zákona, uložena platební povinnost do státního rozpočtu, územních rozpočtů nebo fondů, nebo vznikla-li povinnost tohoto plnění přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí, postupuje se při jejím placení, které zahrnuje evidování a vybrání, popřípadě vymáhání, podle části šesté tohoto zákona jako při placení daní, s výjimkou ustanovení § 63, § 67 až 69, § 71 a 72, a s tím, že ustanovení ostatních částí tohoto zákona se použijí, pokud jsou k uplatnění části šesté nezbytná; to platí za podmínky, že zákon, podle kterého byla platební povinnost uložena, nestanoví jinak. Správní orgán, soud nebo jiný státní orgán, věcně příslušný ke správě placení platební povinnosti, je považován za správce daně.

Citované ustanovení reaguje na skutečnost, že vedle peněžitých plnění do veřejných rozpočtů jako jsou daně, cla, správní, soudní a místní poplatky atd. (tedy peněžitá plnění „daňového charakteru“), u nichž je dán komplexní procesní režim podle zákona o správě daní a poplatků, se vyskytuje i řada peněžitých plnění směřujících rovněž do veřejných rozpočtů ukládaných podle jiných než daňových zákonů, tj. ukládaných zejména v obecném režimu správního řádu. Jedná se o celou širokou škálu zejména sankčních plateb, např. pokuty ukládané Policií České republiky, Inspektorátem bezpečnosti práce, Českou obchodní inspekcí a celou řadou dalších orgánů, odvody za odnětí zemědělské půdy podle zákona č. 334/1992 Sb., o ochraně zemědělského původního fondu, ve znění pozdějších předpisů, poplatky za znečišťování ovzduší podle zákona č. 389/1991 Sb., o státní správě ochrany ovzduší a poplatcích za jeho znečišťování, ve znění pozdějších předpisů, a celá řada dalších. Úprava těchto platebních povinností je zcela roztržštěná a nejednotná (jenom pokuty jsou upraveny cca 150 zákony), přičemž rozdílně je upravena i působnost jednotlivých orgánů při výběru či vymáhání těchto povinností. Pokud je výběr či vymáhání platebních povinností svěřeno jinému správnímu orgánu, než který je uložil, hovoří se obecně o tzv. dělené správě a v rovině platební se pak postupuje dle ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Do 31. 12. 2005 byla kompetence dělené správy svěřena územním finančním orgánům, zákonem č. 444/2005 Sb., který novelizoval zákon č. 531/1992 o územních finančních orgánech (dále jen „zákon o územních finančních orgánech“) přešla v obecné rovině kompetence dělené správy na orgány Celní správy ČR. Celní úřad zajišťuje placení peněžitých plnění podle § 2 písm. d) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak. Ve smyslu ustanovení § 2 písm. d) zákona o celní správě se placením peněžitých plnění rozumí vybírání a vymáhání peněžitých plnění, která vznikla bez vydání správního aktu ze zákona, nebo která byla uložena jinými správními úřady v řízení podle správního řádu, a která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávných celků. Podle ustanovení § 1 odst. 1 písm. m) zákona o územních finančních orgánech pak územní finanční orgány vybírají a vymáhají pouze ta peněžitá plnění, která podle tohoto nebo zvláštního zákona uložily.

Z výše uvedeného vyplývá, že s účinností od 1. 1. 2006 jsou obecným správcem daně celní úřady a to za podmínky, že zvláštní zákon nestanoví jinak. Věcnou příslušnost k provádění exekuce odkazem na obecnou právní úpravu příslušnosti ke správě daní stanoví také ustanovení § 106 zákona č. 500/2004 Sb. (správní řád).

Pokud je tedy obecnému správci daně svěřeno vybírání, evidence či vymáhání platebních povinností splňujících kriteria stanovená v § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, postupuje se podle části šesté zákona o správě daní a poplatků. Obecnými správci daně nemusí být vždy pouze celní úřady, v některých případech zvláštní právní předpisy stanoví, že výkon rozhodnutí přísluší přímo správnímu orgánu, které předmětné rozhodnutí vydal. Kromě finančních úřadů, to jsou např. Česká školní inspekce, Český telekomunikační úřad, Státní energetická inspekce a jiné. Jiné právní úpravy pak stanoví výslovnou působnost celních orgánů pouze k vymáhání pokut, tak např. podle § 40 odst. 6 zákona č. 321/2004 Sb., o vinohradnictví a vinařství vybírá pokuty orgán,

který je uložil, vymáhání je však svěřeno příslušnému celnímu úřadu jako obecnému správci daně.

V rámci správy platebních povinností tak může mezi správními orgány docházet v oblasti jejich působnosti při placení platebních povinností k různým situacím. V obecné rovině půjde o tři základní situace, a to o situaci kdy orgán příslušný k uložení peněžitého plnění je oprávněn i k zajištění jeho placení, k dělené správě pak vůbec nedochází. Dále může jít o situaci kdy orgán příslušný k uložení peněžitého plnění je současně příslušný i k jeho vybrání, přičemž vybráním rozumí Nejvyšší správní soud přijetí dobrovolné platby. K dělené správě pak dojde pouze v případě dobrovolného nesplnění platební povinnosti, kdy vymáhání této platby zajišťuje obecný správce daně. Třetí situací pak bude stav, kdy je určitý správní orgán příslušný pouze k uložení peněžitého plnění, zatímco vybrání i vymáhání zajišťuje obecný správce daně. Důsledkem této rozmanitosti by měla být jednoznačná a jasná pravidla, jakým způsobem se při evidenci, výběru a vymáhání těchto peněžitých povinností, které nejsou daněmi má postupovat. Ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků však žádná bližší pravidla neobsahuje.

V souzené věci je nepochybné, že finanční úřad nebyl obecným správcem daně, který je pověřen k výběru či vymáhání platebních povinností nedaňového charakteru, neboť podle příslušné právní úpravy byl příslušný k vybrání či vymožení pouze těch plnění, která uložil podle zákona o správě daní a poplatků nebo, která uložil podle jiného zákona. Lze konstatovat, že se jedná zejména o platební povinnosti daňového charakteru, tak jak jsou zahrnuty pod legislativní zkratku daň v ustanovení § 1 zákona o správě daní a poplatků, tedy kromě samotných daní v užším smyslu i poplatky, odvody, zálohy na tyto platby a zvláště zmíněné odvody za porušení rozpočtové kázně. S daňovým přeplatkem pak mohl finanční úřad jako příslušný správce daně nakládat pouze ve smyslu ustanovení § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. použít jej na úhradu případného nedoplatku u jiné daně nebo, není-li takového nedoplatku, použít jej jako zálohu na dosud nesplatnou daňovou povinnost na dani, u které přeplatek vznikl. Daňový přeplatek mohl být použit i na úhradu daňového nedoplatku téhož daňového dlužníka u jiného správce daně, u něhož byl daňový nedoplatek evidován. Jinak musel být daňový přeplatek k žádosti daňového subjektu vrácen.

Obecným správcem pověřeným k vymožení neuhrazené pokuty byl v souzené věci celní úřad. Nejvyššímu správnímu soudu není zcela zřejmé, který orgán a za jaké konkrétní porušení příslušnou pokutu uložil, neboť ani z rozhodnutí finančního úřadu o převedení přeplatku ani z žádosti celního úřadu tyto skutečnosti nejsou seznatelné. Ve výkazu nedoplatku připojeném k žádosti o převedení přeplatku je uvedeno, že pokuta byla uložena rozhodnutím č. j. AB/2003 B0064929 ze dne 17. 11. 2005, ve správním řízení, a nebyla vybrána na místě, uvedené rozhodnutí však není součástí spisového materiálu. Z obsahu spisu je však nepochybné, že se jedná o pokutu, spadající pod ustanovení § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, tedy o pokutu která není daní ani jejím příslušenstvím a kterou neuložil finanční úřad. Jestliže tato sankce není daní, nemůže její neuhrazení představovat daňový nedoplatek, o jehož úhradu by mohl celní 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 finanční úřad 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.

Za situace, kdy právní úprava nestanoví oprávnění finančního úřadu převádět daňové přeplatky na úhradu nedoplatků nedaňového charakteru, ani nevymezuje žádné bližší podmínky či oprávnění pro obecného správce daně v rámci § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, je nevrácení finančních prostředků patřících daňovému subjektu a jejich započtení na nedoplatky nedaňového charakteru postupem, který zákon neumožňuje. Státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem. V podmínkách právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 2 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 5. března 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu