

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Marie Turkové a JUDr. Petra Průchy v právní věci žalobkyně: **L. N.**, zast. JUDr. Jaroslavem Šebánkem, advokátem, se sídlem Písek, Prokopova 339, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, 120 00 Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 7. 2003, č. j. 28 Ca 40/2002 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadá shora označený rozsudek městského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 10. 2001, č. j. 7800/01-130. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí (platebnímu výměru) Finančního úřadu ve Voticích ze dne 29. 3. 2000, č. j. 7402/00/023971/1642, kterým byla stěžovatelce zvýšena daň z přidané hodnoty z důvodu včasného nepodání daňového přiznání o částku 5299 Kč.

V označené žalobě pak stěžovatelka namítala, že žalovaný nepostupoval v souladu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), poukazovala na zmatečnost rozhodování o odvolání, v níž spatřovala i prvky podjatosti, které blíže nerozváděla. Dále pak namítala, že napadaným rozhodnutím byla zvýšena daň za zmeškání lhůty stanovené správcem daně a nikoliv za zmeškání lhůty zákonné, odkazovala na znění § 68 zákona o správě daní a poplatků; konečně pak namítala i to, že správce daně nemůže zvýšit daň pokud je záporná v důsledku

nadměrného odpočtu. Na základě výše uvedeného pak požadovala zrušení napadaného rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvního stupně a vrácení věci k dalšímu řízení.

Následným rozsudkem Městský soud v Praze žalobu zamítl. Odůvodnění opřel o výklad ustanovení § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. o výklad ustanovení § 5, § 36 odst. 2 a § 37 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), a dovodil, že stěžovatelka se stala prvním dnem druhého měsíce následujícího po měsíci, v němž překročila stanovený obrat, plátkyní daně z přidané hodnoty, a byla povinna do pětadvaceti dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, přičemž výzva správce daně k podání daňového přiznání s odkazem na znění § 40 odst. 4 a 6 zákona o správě daní a poplatků neměla za následek posunutí daňové povinnosti; tato výzva stěžovatelce její zákonnou povinnost toliko připomínala. Stejně tak Městský soud v Praze uvedl, že podle § 2 odst. 2 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty je daňovou povinností vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet, přičemž podle písm. j) označeného ustanovení je zvýšení daňové povinnosti zvýšení vlastní daňové povinnosti nebo snížení nadměrného odpočtu, z čehož je podle Městského soudu v Praze nesporné, že termín zvýšení daně zahrnuje i snížení nadměrného odpočtu; odkázal na § 68 daňového řádu a komentář k zákonu o správě daní a poplatků. V označených námitkách tak stěžovatelce nepřisvědčil. K námitce podjatosti pak Městský soud v Praze uvedl, že stěžovatelka nenamítala okolnosti uvedené v § 26 zákona o správě daní a poplatků a ani v této námitce stěžovatelce nepřisvědčil.

Na základě výše uvedených závěrů pak Městský soud v Praze žalobu zamítl, přičemž žádnému z účastníků nepřiznal náhradu nákladů řízení.

Proti tomuto rozhodnutí podala stěžovatelka kasační stížnost, kterou na výzvu soudu doplnila. Kasační stížnost podala z důvodu upraveného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V kasační stížnosti zejména namítala, že Městský soud v Praze provedl extenzivní úvahu, neb uvedl, že zvýšení daně ve smyslu § 68 zákona o správě daní a poplatků v sobě zahrnuje i termín snížení nadměrného odpočtu. K tomuto uvedla, že zákon o správě daní a poplatků neopravňuje k závěru, že pojem „daň“ je totožný s pojmem „daňová povinnost“, resp. že zákon o dani z přidané hodnoty rozeznává pojem „daňová povinnost“ a pojem „nadměrného odpočtu“, z čehož dovodila, že pojem „daň“ nezahrnuje pojem „nadměrného odpočtu“; odkázala na znění § 47 zákona o správě daní a poplatků. Dále výslovně uvedla, že snížit daňový odpočet podle § 68 zákona o správě daní a poplatků by přicházelo v úvahu pokud by toto ustanovení explicitně stanovilo, že za existence tam uvedených předpokladů daňový odpočet lze snížit. Stejně tak uvedla, že nemožnost postihnout zvýšením daně nepodání daňového přiznání v tomto případě vyplývá i z úmyslu zákonodárce. Závěrem kasační stížnosti pak odkázala i na čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR, podle kterého lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které zákon stanoví.

Na základě výše uvedeného stěžovatelka požadovala zrušení označeného rozhodnutí Městského soudu v Praze a vrácení věci k dalšímu řízení.

Žalovaný podal ke kasační stížnosti stručné vyjádření, ve kterém zejména toliko uvedl, že stížní bod pokládá za neopodstatněný, neb stěžovatelka provádí výklad § 68 zákona o správě daní a poplatků bez pochopení základních pojmů vymezených v § 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Napadené soudní rozhodnutí Nejvyšší správní soud přezkoumal v souladu s § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatelka uplatnila v kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přitom neshledal vady podle § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Po přezkoumání kasační stížnosti Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná a stěžovatelka je zastoupena advokátem.

Před samotným posouzením věci považuje Nejvyšší správní soud za nutné předeslat, že v řízení o kasační stížnosti není jeho úkolem znovu posuzovat jako krajský soud námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž je jeho úkolem primárně posoudit, zda předchozí řízení naplňuje důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s., specifikované stěžovatelkou. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka namítá stížní důvod vymezený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., se Nejvyšší správní soud zabýval naplněním tohoto stížnostního důvodu. Nejprve je třeba se vyjádřit k významu označeného důvodu.

Význam označeného ustanovení, tedy nesprávného posouzení právní otázky soudem, spočívá podle Nejvyššího správního soudu buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní závěr, popř. je sice aplikován správný právní názor, ale tento je nesprávně vyložen. Takováto pochybení v rozhodnutí Městského soudu v Praze však Nejvyšší správní soud neshledal.

Ustanovení § 68 zákona o správě daní a poplatků totiž uvádí, že nebylo-li daňové přiznání nebo hlášení, nebo dodatečné daňové přiznání nebo hlášení o dani podáno včas, může správce daně zvýšit příslušnou vyměřenou daň až o 10 %, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak.

Ustanovení § 2 odst. 2 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty pak uvádí, že daňovou povinností je vlastní daňová povinnost nebo nadměrný odpočet.

Ustanovení § 2 odst. 2 písm. j) zákona o dani z přidané hodnoty pak uvádí, že zvýšením daňové povinnosti je zvýšení vlastní daňové povinnosti nebo snížení nadměrného odpočtu.

Ze správního spisu přitom pro Nejvyšší správní soud vyplynulo, že stěžovatelka nepodala za 4. čtvrtletí roku 1997 daňové přiznání na daň z přidané hodnoty, přičemž naplnila zákonem stanovené podmínky. Rozhodnutím Finančního úřadu ve V. ze dne 29. 3. 2000, č. j. 7402/00/023971/1642, pak byla stěžovatelce za včasné nepodání daňového přiznání zvýšena daň z přidané hodnoty o částku 5299 Kč; daň z přidané hodnoty (nadměrný odpočet) byla přitom vyměřena správcem daně v částce 105 980 Kč. Rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 10. 2001, č. j. 7800/01-130, pak bylo odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí o zvýšení daně zamítnuto.

Nejvyšší správní soud tak shrnuje, že podle shora citovaného ustanovení zákona o správě daní a poplatků může správce daně v případě nepodání daňového přiznání zvýšit daň až o 10 %. V případě tzv. odpočtu podle zákona o dani z přidané hodnoty, který, jak Nejvyšší

správní soud zjistil ze správního spisu, je předmětem sporu, pak z logiky věci, a nejen z ní, stejně tak se vyjadřuje i odborná literatura (*např. komentář k § 68 zákona o správě daní a poplatků, Kindl, Telecký, Válková: Zákon o správě daní a poplatků, komentář, C. H. Beck 2002, Praha*), a Nejvyšší správní soud s těmito závěry souhlasí a odkazuje na ně, plyne, že i vyměřenou „zápornou daň“ (odpočet daně z přidané hodnoty) lze zvyšovat dle § 68 zákona správě daní a poplatků; zvýšení daně přitom může být provedeno i snížením daňového odpočtu.

Zákonodárce přitom dle Nejvyššího správního soudu neprojevil v zákoně úmysl, aby „nepodání“ daňového přiznání na daň z přidané hodnoty nebylo možno postihnout dle § 68 zákona o správě daní a poplatků; naopak smyslem zákona o správě daní a poplatků je správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, přičemž správce daně musí vycházet z údajů, které mu předestře, předloží daňový subjekt. Nepředloží-li daňový subjekt údaje, tedy v souzené věci nepodá daňové přiznání, a správce daně nemůže správně a úplně zjistit a stanovit daňovou povinnost, ať již positivní či negativní, má správce daně ze zákona (§ 68 zákona o správě daní a poplatků) možnost uložit mu za takové „nekonání“ sankci.

Nejvyšší správní soud tak v souzené věci shrnuje, že v případě nepodání daňového přiznání stěžovatelkou mohl správce daně postupovat podle § 68 zákona o správě daní a poplatků.

Námitky, ve kterých stěžovatelka namítala rozdíly mezi daní a daňovou povinností, resp. daňovou povinností a nadměrným odpočtem - uváděla, že *zákon o správě daní a poplatků neopravňuje k závěru, že pojem „daň“ je totožný s pojmem „daňová povinnost“, resp. že zákon o dani z přidané hodnoty rozeznává pojem „daňová povinnost“ a pojem „nadměrného odpočtu“ z čehož dovozuje, že pojem „daň“ nezahrnuje pojem „nadměrného odpočtu“,* odkazovala i na znění § 47 zákona o správě daní a poplatků, resp. znění § 68 - Nejvyšší správní soud shledává jako formální, které nemají vliv na zákonnost rozhodnutí, resp. důvodnost označeného stížnostního důvodu a v této otázce odkazuje na bezprostředně výše uvedený výklad § 68 zákona o správě daní a poplatků, a to i ve spojení s odkazem na příslušnou odbornou literaturu. V označených námitkách tak stěžovatelce Nejvyšší správní soud nepřisvědčil.

Ač Nejvyšší správní soud není primárně povolán k posuzování ústavní konformity, vyjadřuje se i k tvrzení stěžovatelky o porušení čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR, přičemž uvádí, že porušení označeného ustanovení neshledal, neb možnost uložit označenou sankci vyplývá ze zákona; označená sankce je stanovena pro všechny případy nepodání daňového přiznání, není-li, jak upřesňuje § 68 zákona o správě daní a poplatků, stanoveno tímto nebo jiným zákonem jinak, což v daném případě, tedy v případě nepodání daňového přiznání na daň z přidané hodnoty, v zákoně o správě daní a poplatků, resp. ani v zákoně o dani z přidané hodnoty, ale ani v jiném zákoně, stanoveno není. Ani v té námitce tak stěžovatelce nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit.

Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že naplnění označeného stížnostního důvodu, tedy písm. a) § 103 odst. 1 s. ř. s., s ohledem na všechny stěžovatelkou tvrzené skutečnosti, byť v odůvodnění tohoto rozhodnutí soudem výslovně neokomentované, neshledal. Z procesní opatrnosti se Nejvyšší správní soud zabýval všemi tvrzeními stěžovatelky i ve vztahu k jiným stížnostním důvodům, avšak ani naplnění těchto důvodů neshledal.

Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že předchozí řízení, ani kasační stížností napadený rozsudek Městského soudu v Praze, nenaplňují důvody vymezené v § 103 odst. 1 s. ř. s. Kasační stížnost tak není důvodná a Nejvyšší správní soud ji proto jako takovou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Účastníkům nebyla přiznána v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. a ve spojení s § 120 s. ř. s. náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť žalovaný náhradu nákladů řízení nepožadoval a stěžovatel neměl v řízení úspěch.

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

V Brně dne 2. června 2005

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu