

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Radana Malíka v právní věci stěžovatele **V., a. s.,** zastoupeného prof. JUDr. Alešem Gerlochem, CSc., advokátem se sídlem v Praze 2, Botičská 4, za účasti **Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem v Praze 1, Štěpánská 28, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 12. 2004, č. j. 9 Ca 262/2003 - 55,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 17. 12. 2004, č. j. 9 Ca 262/2003 - 55 zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 27. 8. 2003, č. j. FŘ-4449/11/2003, kterým byl k odvolání stěžovatele změněn platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále jen „správce daně“) ze dne 11. 11. 2002, č. j. 200080/02/008511/5914 na daňové penále na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období od 2. 3. 2000 do 3. 9. 2002, jímž byl právnímu předchůdci stěžovatele jako daňovému subjektu sdělen předpis penále ve výši 7 162 966 Kč, tak, že penále činí částku 3 581 483 Kč a ostatní části napadeného rozhodnutí zůstaly beze změny. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že daňový subjekt V. P. a. s., se sídlem v P. 8, S. 16/45 A, zanikl ke dni 1. 10. 2003 fúzí se společností V. a. s., se sídlem v P. 9, N. H. 246/3, která se tak stala nástupnickou společností, na níž také přešlo obchodní jmění daňového subjektu V. V. s. a. s. Žalobu stěžovatele neshledal důvodnou, protože rozhodnutí finančního ředitelství nebylo stiženo namítanými vadami, jak byly v žalobě uvedeny. Napadené rozhodnutí nebylo podle názoru městského soudu vydáno v rozporu s právními předpisy. Stěžovatel chybně dovozoval,

že při správném výkladu zákona mělo být použito ustanovení § 37 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Městský soud se proto neztotožnil s úvahami a argumentací stěžovatele o nesprávné aplikaci ustanovení § 38h zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění platném pro rok 2000 (dále jen „zákon o daních z příjmů“) ze strany správních orgánů, a v důsledku toho i o nesprávné aplikaci ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků.

Kasační stížnost podanou v zákonné lhůtě stěžovatel odůvodnil podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Městskému soudu vytkl nesprávné posouzení důsledků nesražení zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze mzdy poplatníků daně v roce 2000. Uvedl, že nezpochybňuje povinnost uhradit i částku záloh na daň, ale namítal, že podle jeho soudu z ustanovení § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů nelze dovozovat, že by k termínu uvedenému v tomto ustanovení byl v prodlení s odvodem sražených záloh na daň z příjmů fyzických osob a funkčních požitků (dále jen „záloha na daň“). Toto ustanovení zákona o daních z příjmů totiž dopadá pouze na případy, kdy byla záloha na daň sražena a nebyla odvedena. V této věci tak tomu nebylo, protože zálohu na daň vůbec nesrazil. Nemohl tudíž být v prodlení s úhradou těchto záloh již od tohoto termínu, ale až ode dne, kdy mu byla záloha na daň předepsána správcem daně k přímému placení. Na podporu svého výkladu ustanovení § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů, tj. že nebyl v prodlení s úhradou záloh na daň od termínu vymezeného tímto ustanovením, poukazoval na jeho znění platné pro rok 2001, kdy toto novelizované ustanovení zákona o daních z příjmů již výslovně ukládalo mimo povinnosti odvádět sraženou zálohu na daň i povinnost odvést zálohu na daň, která měla být sražena. Kasační stížností tedy brojil proti tomu, že byl v důsledku rozhodnutí správních orgánů povinen zaplatit penále ve stejném rozsahu a od stejného okamžiku jako v případě záloh na daň, které sraženy byly, ale nebyly odvedeny. V roce 2000 však nebyla nesražená záloha na daň splatná ve stejný okamžik jako záloha, která sražena byla. Tím, že městský soud tento výklad ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů vyjádřený v podané žalobě, stejně jako správce daně, nereflektoval, posoudil tuto otázku nesprávně, resp. de facto na zjištěný skutkový stav nesprávně aplikoval právní úpravu § 38h zákona o daních z příjmů, platnou pro rok 2001. Městský soud tak v podstatě potvrdil i nezákonný retroaktivní postup správce daně. Tím byla ovšem založena nejenom nezákonnost napadeného rozhodnutí, ale i jeho rozpor s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Stěžovatel dále namítal, že v napadeném rozhodnutí nebyl zohledněn základní princip vyjádřený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 13. 5. 2004, č. j. 1 As 91/2003 - 90, podle něhož je adresát právní normy oprávněn očekávat výklad rozumný, odpovídající smyslu pro spravedlnost, ani princip vyjádřený Ústavním soudem ve věci sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle kterého je třeba šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, a proto v případě pochybností je třeba postupovat mírněji (in dubio mitius). Z těchto důvodů se domáhal, aby byl napadený rozsudek městského soudu zrušen a věc vrácena k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnil stěžovatel v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

V řízení o kasační stížnosti není úkolem Nejvyššího správního soudu tak, jak k tomu byl povinen městský soud, opětovně „na vyšší úrovni“ posuzovat námitky související s řízením před správním orgánem, nýbrž jeho úkolem je posoudit, zda předchozí řízení naplňuje či nenaplňuje důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 s. ř. s. Protože stěžovatel

v kasační stížnosti tvrdí, že ji podává podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem, je třeba se vyjádřit k dopadu významu tohoto důvodu.

Nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

Podle Nejvyššího správního soudu spočívá podstata sporu v posouzení toho, zda právní úprava ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů platná v roce 2000 umožňovala stanovit penále i plátci daně - stěžovateli, který v rozporu s § 38h odst. 1, 5 citovaného zákona, ač tak učinit měl, nesrazil poplatníkům ze zdanitelné mzdy zálohu na daň, a to již od okamžiku, kdy by mu jinak tato povinnost odvést sraženou zálohu vznikla, či nikoli.

Ze správního spisu vyplynulo, že platebním výměrem správce daně ze dne 11. 11. 2002, č. j. 200080/02/008511/5914 bylo stěžovateli sděleno a předepsáno k úhradě daňové penále na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků za zdaňovací období od 2. 3. 2000 do 3. 9. 2002 ve výši 7 162 966 Kč, které bylo napadeno odvoláním stěžovatele. Rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 27. 8. 2003, č. j. FŘ-4449/11/2003 bylo rozhodnutí správce daně změněno tak, že výše sděleného penále činila částku 3 581 483 Kč. Důvodem pro sdělení a předepsání penále stěžovateli právě v této výši, což není mezi účastníky sporné, byl skutkový a právní závěr správních orgánů o tom, že stěžovatel odvedl do státního rozpočtu zálohy na daň za rok 2000 opožděně až dne 3. 9. 2002 místo v termínech jejich původní splatnosti vymezených v ustanovení § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů. Stěžovatel se tak měl ocitnout v prodlení s odvodem úhrad záloh na daň, jež měl podle ustanovení § 38h odst. 1, 5 zákona o daních z příjmů srazit poplatníkům daně. Jelikož krácení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků v období roku 2000 zjistil sám stěžovatel, bylo mu penále v souladu s ustanovením § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vyčísleno v sazbě 0,5 %.

Nejvyšší správní soud se ztotožnil s výkladem ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů městského soudu. Z odůvodnění jeho rozsudku je jednoznačně zřejmé, že městský soud při přezkoumávání napadeného správního rozhodnutí ze znění zákona o daních z příjmů platného v roce 2000. V odůvodnění pak pregnantním způsobem vyložil zákonná ustanovení, z nichž při posuzování věci vycházel, zejména pak ustanovení § 63, § 67 a § 69 zákona o správě daní poplatků, jakož i ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů. Z těchto ustanovení pak opodstatněně dovodil, že záloha je povinná platba na daň, kterou musí daňový poplatník platit v průběhu zdaňovacího období, jestliže skutečná výše daně za toto období není ještě známa, a že daň, kterou byl plátce daně povinen srazit nebo vybrat z daňového základu, je povinen odvést správci daně ve lhůtě stanovené tímto nebo zvláštním zákonem. Za lhůtu stanovenou jiným zákonem je pak proto v předmětné věci třeba považovat právě lhůtu uvedenou v ustanovení § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů. Z odůvodnění je pak rovněž zřejmé, jakými úvahami se městský soud při svém rozhodování řídil, resp. na jakých úvahách byl jeho výklad § 38h zákona o daních z příjmů založen.

Nejvyšší správní soud považuje za zcela nepřípadnou argumentaci stěžovatele, v níž opakovaně poukazuje a opírá výklad ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů o znění tohoto ustanovení platného pro zdaňovací období roku 2001. Takový výklad zákona nemá oporu ve výkladových pravidlech. Pro rozhodnutí ve věci je, mimo případ historického výkladu, relevantní znění zákona o daních z příjmů platného pro rok 2000. Ale i v případě historického výkladu je třeba ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů výlučně vykládat v kontextu právní úpravy předcházející a nikoli úpravy pozdější, jak činí stěžovatel. Skutečnost, že zákonodárce ustanovení § 38h citovaného zákona s účinností od 1. 1. 2001 novelizoval, je pro právní posouzení věci tudíž zcela právně irelevantní a oprávněnost sdělení a předepsání penále stěžovateli bylo třeba posuzovat jen podle znění zákona o daních z příjmů platného pro rok 2000.

Jakýkoliv zákon, a tedy i zákon o daních z příjmů ve znění platném pro rok 2000, je nutno vždy aplikovat v jeho celku, smyslu a účelu. Z obsahu jeho ustanovení § 38h, tedy nejen názvu, pro který platí zásada „rubrica non est lex“, vyplývá, jak i podotkl stěžovatel, že tento se týká výběru a placení daně (zálohy na daň) do státního rozpočtu. Ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů tak kogentně upravuje postup, resp. jakým způsobem je zajištěn a realizován postup placení záloh na daň z příjmů fyzických osob a funkčních požitků poplatníkem daně. Děje se tak za přispění plátce daně, kterému je jednak stanovena povinnost poplatníkům srazit zálohu na daň, tj. do své majetkové sféry převzít částečnou daňovou povinnost k platbě daně (zálohu) poplatníka daně (§ 38h odst. 1 zákona o daních z příjmů), a tuto následně odvést. Této povinnosti se plátce daně nemůže zprostit. Shodně tak i není oprávněn disponovat, resp. jakkoliv ovlivňovat její výši (§ 38h odst. 2 citovaného zákona). V odst. 5 citovaného ustanovení je jednoznačně stanoveno, kdy, resp. k jakému okamžiku, se záloha na daň ze zdanitelné mzdy srazí. Následně pak v odst. 10 citovaného ustanovení je stanoveno, že provádí-li plátce daně zúčtování mezd měsíčně nebo pravidelně v delších časových obdobích, odvede úhrn sražených záloh do pěti dnů po výplatě, poukázání nebo připsání mzdy ve prospěch poplatníka, nejpozději však do pěti dnů po dni, kdy o závazku účtuje v souladu s platnými účetními předpisy. Ostatní plátci daně odvedou úhrn sražených záloh do pěti dnů po uplynutí kalendářního měsíce, v němž povinnost srazit zálohy vznikla. V kontextu citovaného ustanovení byl plátce daně bezvýhradně povinen postupovat, je proto zcela logickým závěr městského soudu, že odvodu daně nutně předchází její sražení ze zdanitelné mzdy ve výši podle odstavce druhého. Pokud tedy zákon o daních z příjmů v ustanovení § 38h odst. 10 uváděl povinnost odvést úhrn sražených záloh, bylo pod tímto použitým termínem nezbytně nutné chápat nejen zálohu na daň, která byla fakticky sražena, ale zálohu, kterou byl stěžovatel podle odst. 1 a 5 a vyčíslenou podle odst. 2 citovaného ustanovení povinen srazit. Pouhý jazykový výklad ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů by vedl k absurdnímu závěru, jak uvedl již i městský soud, tj. k dispozici s lhůtou splatnosti odvodu záloh na dani a byl by popřením principu kogentní úpravy daňových povinností. Ve svém důsledku by tento výklad pak zakládal nerovnost v právech, tj. nerovnost daňových subjektů (plátců daně) před zákonem, tedy rozpor s čl. 1 a 37 Listiny. Výklad stěžovatele by totiž zcela evidentně zvýhodňoval ty plátce daně, kteří by povinnosti vyplývající z ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů řádně neplnili, a to bez ohledu, zda úmyslně či z nedbalosti a bez ohledu, zda by toto jednání mohlo být považováno za trestný čin podle trestního zákona, jak namítal stěžovatel v kasační stížnosti. Jazykový výklad použitý stěžovatelem při výkladu ustanovení § 38h tohoto zákona proto v kontextu s logickým a systematickým výkladem městského soudu nemůže obstát. S ohledem na uvedené je proto zcela neopodstatněný závěr stěžovatele o nemožnosti aplikace ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků v předmětné věci,

když je nesporné, že nesplnil svou platební povinnost, tj. povinnost odvést do státního rozpočtu zálohu na daň v termínu vymezeném právě ustanovením § 38h zákona o daních z příjmů.

Opodstatněné není též tvrzení stěžovatele, že by výklad ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů městského soudu byl v rozporu s principem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2004 č. j. 1 As 91/2003 - 90, podle něhož při výkladu právních norem, pokud nejsou přesně, jasně a určitě vyjádřeny upravujících společenské vztahy, je třeba dát přednost výkladu, který je rozumný a odpovídá přirozenému smyslu pro spravedlnost. Městským soudem přijatý výklad ustanovení § 38h citovaného zákona z důvodu výše uvedených není v rozporu s tímto principem. Totéž platí, pokud stěžovatel poukázal na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle něho umožňuje-li právo dvojí výklad, je třeba šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod, tedy v případě pochybností postupovat mírněji. V daném případě právní úprava citovaného ustanovení ve znění účinném v r. 2000 nezakládá pochybnosti o tom, ke kterému termínu měla být záloha na daň z příjmu fyzických osob a funkčních požitků ze zdanitelné mzdy stěžovatelem odvedena do státního rozpočtu. Tvrzení stěžovatele o tom, že v předmětné věci mělo být postupováno podle zásady in dubio mitius tak není případné.

Pokud jde o stížní námitku, že rozhodnutí správních orgánů bylo vydáno v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, Nejvyšší správní soud, jedná se ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. o námitku nepřípustnou. Ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. má totiž zabránit tomu, aby se kasační stížností uplatňovaly jiné právní důvody než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. nebo ty, které stěžovatel neuplatnil již v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl. Nejvyšší správní soud proto k nově uváděnému rozporu správních rozhodnutí s čl. 11 odst. 5 Listiny, který stěžovatel uplatnil až po té, co bylo napadené rozhodnutí městského soudu vydáno, při rozhodování o kasační stížnosti nepřihlížel.

Za situace, kdy stěžovatel v kasační stížnosti pouze namítal, že s ohledem na dikci ustanovení § 38h zákona o daních z příjmů nebyl v prodlení vůbec, Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu první s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 12. října 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu