



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Kříže v právní věci **žalobce: N. K. Praha s. r. o.**, se sídlem Oderská 333, Praha 9, zastoupen JUDr. Pavlem Čížkovským, advokátem, se sídlem Václavské náměstí 18, Praha 1, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 6. 2013, č. j. 15557/13/5000-14302-701226,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá nárok na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

I. Předmět řízení a vymezení sporu

Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí ze dne 5. 6. 2013, č. j. 15557/13/5000-14302-701226 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný přezkoumal dva platební výměry na daňové penále vydané Finančním úřadem pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) dne 1. 11. 2012, č. j. 486053/12/009514401449 a č. j. 486055/12/009514401449 (dále jen „platební výměry“).

Platebním výměrem ze dne 1. 11. 2012, č. j. 486053/12/009514401449, správce daně žalobci sdělil předpis penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 7. 2005 do 30. 9. 2005 v celkové výši 323 097 Kč. Platebním výměrem ze dne 1. 11. 2012, č. j. 486055/12/009514401449, správce daně žalobci sdělil předpis penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 10. 2005 do 31. 12. 2005 v celkové výši 644 470 Kč.

Proti platebním výměrům podal žalobce odvolání, v němž uvedl, že správce daně byl informován o snaze žalobce uhradit všechny daňové závazky. Dne 19. 12. 2011 bylo správcem daně vydáno potvrzení o zániku zástavního práva (k majetku žalobce), v němž se hovoří o zástavním právu zřízenému k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství a je zde uvedeno, že nedoplatek byl uhrazen v plné výši dne 7. 12. 2011. Žalobce tedy vycházel a vychází z toho, že uhradil celý nedoplatek na dani dne 7. 12. 2011. Nedoplatkem je nejen samotná daň, ale i příslušenství daně. Žalobce uvedl, že dne 12. 11. 2012 obdržel platební výměry na úroky z posečkáni a na daňové penále, a to přesto, že již v protokolu o ústním jednání ze dne 28. 11. 2011 byly úroky z posečkáni vyčísleny a žalobcem dne 7. 12. 2011 uhrazeny. V protokolu o ústním jednání byla částka označená jako úroky z posečkáni vyčíslena ve výši 350 569 Kč, zatímco celková částka úroků z posečkáni uvedená v zaslaných platebních výměrech je ve výši 15 557 Kč. Vzniká tedy otázka, jaké příslušenství bylo žalobcem dne 7. 12. 2011 ve skutečnosti uhrazeno. Uvedená duplicita byla dle názoru žalobce důvodem pro zrušení platebních výměrů.

Žalovaný napadeným rozhodnutím rozhodl tak, že částku sděleného penále ve výroku platebního výměru ze dne 1. 11. 2012, č. j. 486053/12/009514401449, změnil z 323 097 Kč na 300 052 Kč a částku sděleného penále ve výroku platebního výměru ze dne 1. 11. 2012, č. j. 486055/12/009514401449, změnil z 644 470 Kč na 644 338 Kč. Ve zbytku platební výměry potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že žalobci byla na základě dodatečných platebních výměrů ze dne 24. 11. 2009 dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2005 ve výši 304 000 Kč a za 4. čtvrtletí 2005 ve výši 608 040 Kč. Dodatečné platební výměry byly žalobci doručeny dne 27. 11. 2009. Žalobce však tuto dodatečně vyměřenou daň neuhradil. Na základě žádosti žalobce ze dne 18. 12. 2009 správce daně rozhodl o posečkáni s úhradou doměřené daně od 29. 12. 2009 do 30. 6. 2010. Žalobce doměřenou posečkanou daň opět neuhradil. Následovalo dalších pět žádostí o posečkáni s úhradou dodatečně vyměřené daně, které žalobce pokaždé adresoval správci daně před uplynutím lhůty stanovené předchozím rozhodnutím o posečkáni. Správce daně vždy žalobci vyhověl a povolil posečkáni s úhradou dodatečně vyměřené daně z přidané hodnoty. Z důvodu neuhrazení splatné daně (kromě daně z přidané hodnoty se jednalo i o daň z příjmů právnických osob) rozhodl správce daně dne 29. 9. 2011 o zřízení zástavního práva k majetku žalobce. Výše neuhrazené daně činila ke dni 26. 9. 2011 celkem 2 166 197 Kč. Neuhrazená daň, k jejímuž zajištění správce daně zřídil zástavní právo, byla (kromě nedoplatku na dani z příjmů právnických osob) tvořena dodatečně vyměřenou daní z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2005 a daní z přidané hodnoty za šest zdaňovacích období (od 1. čtvrtletí 2010 až do 2. čtvrtletí 2011). Při ústním jednání ze dne 28. 11. 2011 byly správcem daně žalobci sděleny částky nedoplatku na dani z příjmů právnických osob a na dani z přidané hodnoty, vždy zvlášť nedoplatek na dani a zvlášť nedoplatek z titulu úroku z posečkáni, který byl žalobci vyčíslen pro případ úhrady posečkaného nedoplatku do 10. 12. 2011. Dne 7. 12. 2011 byla na kreditní stranu osobního účtu žalobce vedeného pro daň z přidané hodnoty připsána platba ve výši 1 051 107 Kč.

Žalovaný konstatoval, že k duplicitnímu vystavení penále z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2005 nedošlo. Pro dodatečně vyměřenou daň byla podle § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), stanovena náhradní

lhůta splatnosti, v tomto případě do 28. 12. 2009. Žalobce se ocitl v prodlení s úhradou daně, když původní datum splatnosti uplynulo dne 6. 1. 2006 (3. čtvrtletí 2005), resp. 24. 2. 2006 (4. čtvrtletí 2005), neboť náhradní lhůta neměla vliv na uplatnění penále z důvodu pozdní úhrady daně. Správce daně žalobci v souladu s § 264 odst. 14 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), sdělil platebními výměry ze dne 1. 11. 2012 předpis penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty. K úhradě byla žalobci stanovena náhradní lhůta splatnosti v délce 15 dnů ode dne doručení platebních výměrů.

Žalovaný uvedl, že penále se v případě nesplnění povinnosti uhradit daň ve stanoveném termínu uplatní obligatorně. Počítá se za každý den prodlení s úhradou daně, tj. nabíhá automaticky, aniž by správce daně mohl jakkoli ovlivnit jeho výši. Správce daně platebními výměry pouze deklaroval výši sankce. Do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., kterým se zásadně změnil způsob sankcionování z důvodu prodlení s úhradou daní, bylo penále na osobní daňový účet daňového subjektu fyzicky vždy zaevidováno až poté, co správce daně penále vypočetl, vystavil a doručil platební výměr, který výši penále deklaroval. V závislosti na datu doručení byl předpis penále zaevidován na osobním daňovém účtu daňového subjektu a stanovena náhradní lhůta jeho splatnosti. Pokud tyto úkony provedeny nebyly, nebyla ani případná sankce na osobním účtu evidována. Z předloženého spisu je zřejmé, že splatné nedoplatky, evidované správcem daně k 26. 9. 2011, k jejichž zajištění bylo zástavní právo zřízeno, byly tvořeny pouze vlastními daňovými povinnostmi žalobce. Žalobce dne 7. 12. 2011 uhradil na osobní daňový účet částku 1 051 107 Kč. Správce daně vystavil dne 19. 12. 2011 potvrzení o zániku zástavního práva ke dni 7. 12. 2011, a to z důvodu úhrady nedoplatku v plné výši ke dni 7. 12. 2011.

Žalovaný souhlasil s připomínkou žalobce, že se mohl domnívat, že v případě zániku zástavního práva (které správce daně osvědčil svým potvrzením ze dne 19. 12. 2011) byly evidované pohledávky, pro něž bylo zástavní právo zřízeno, plně uhrazeny, když se dle zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), zástavní právo vztahuje i na příslušenství zajištěných pohledávek. Dle názoru žalovaného nebyl tento postup správce daně správný, neboť před vydáním potvrzení o zániku zástavního práva neseznámil žalobce standardním postupem s konkrétními částkami sankcí, které se k zajištěným pohledávkám vztahovaly. Správce daně žalobci dne 28. 11. 2011 při ústním jednání sdělil pouze předpokládanou výši sankcí (a to jen úroku z posečkání). Konkrétní výši ani vědět nemohl, neboť zajištěné pohledávky nebyly žalobcem ještě uhrazeny. K duplicitnímu předpisu penále z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2005 tedy nedošlo, neboť předpis penále za uvedená zdaňovací období byl správcem daně žalobci sdělen poprvé až prostřednictvím platebních výměrů ze dne 1. 11. 2012. Platební výměry byly žalobci doručeny dne 12. 11. 2012, splatnost předepsaného penále v celkové výši 967 567 Kč byla stanovena náhradní lhůtou k 27. 11. 2012. Z výše uvedeného je zřejmé, že správce daně svým postupem potvrdil zánik zástavního práva, aniž došlo k úplné úhradě zajištěných pohledávek ve smyslu § 155 občanského zákoníku. Žalobci tak umožnil volně disponovat s jeho majetkem, ke kterému bylo zástavní právo zřízeno, mnohem dříve, než byly výše uvedené pohledávky plně uhrazeny.

Žalovaný konstatoval, že přezkoumáním předloženého spisového materiálu zjistil, že penále z prodlení bylo žalobci předepsáno i za období, během nichž byl na osobním účtu žalobce vedeného pro daň z přidané hodnoty prokazatelně evidován přeplatek. Současná existence přeplatku a nedoplatku na osobním daňovém účtu není možná, neboť na osobním daňovém účtu může existovat vždy pouze jeden zůstatek. Dodatečně doměřená daň za 3.

čtvrtletí 2005 byla původně splatná k 6. 1. 2006, dodatečně vyměřená daň za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 byla původně splatná k 24. 2. 2006. Správce daně povolil posečkat s úhradou dodatečně vyměřené daně, a to od 29. 12. 2009 až do 31. 3. 2012. Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že v období, za které byla penále z prodlení spočítána, tj. od 7. 1. 2006 do 28. 12. 2009, resp. od 25. 2. 2006 do 28. 12. 2009, byl na osobním daňovém účtu žalobce vedeném pro daň z přidané hodnoty opakovaně vykazován přeplatek z titulu vyměření nadměrných odpočtů. Za období, kdy byl na osobním daňovém účtu žalobce vedeného pro daň z přidané hodnoty evidován přeplatek vyšší, než byla dodatečně vyměřená daň, nemělo být žalobci sděleno žádné penále, neboť nedoplatek nebyl v tato období vůbec evidován. V období, kdy byl na osobním účtu evidován přeplatek nižší než dodatečně vyměřená daň, měl být penalizovaný nedoplatek o tuto hodnotu snížen. Žalovaný zohlednil výše uvedené skutečnosti, provedl nový výpočet penále z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty dle § 264 odst. 14 daňového řádu a § 63 zákona o správě daní a poplatků a konstatoval, že penále z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2005 mělo být žalobci sděleno ve výši 300 502 Kč, tj. o 23 045 Kč méně, než deklaroval správce daně, a že penále z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 mělo být žalobci sděleno ve výši 644 338 Kč, tj. o 132 Kč méně, než deklaroval správce daně. Žalovaný shrnul, že ač žalobce v odvolání výši vypočteného penále z prodlení nezpochybňoval, žalovaný v souladu s § 114 odst. 3 daňového řádu přihlédl k tomu, že penále z prodlení bylo správcem daně nesprávně předepsáno.

III. Žaloba

Žalobce v žalobě konstatoval, že penále představovalo sankci za zkrácení daně z přidané hodnoty ve zdaňovacím období 3. a 4. čtvrtletí roku 2005. Lhůta pro předpis penále, tj. lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně, je lhůtou prekluzivní. Podle § 70 zákona o správě daní a poplatků platí, že je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven. Žalobce konstatoval, že takový úkon v době účinnosti zákona o správě daní a poplatků proveden nebyl, neboť povolení posečkání s platbou podle § 60 citovaného zákona tímto úkonem nebylo. Od nabytí účinnosti daňového řádu (dne 1. 1. 2011) učinil žalovaný z úkonů přerušujících běh lhůty pouze zřízení zástavního práva dne 29. 9. 2011. Jde však o nezákonné rozhodnutí, které nebylo vydáno v dílčím řízení o zajištění daně a které proto nemůže mít zákonné důsledky předvídané § 160 daňového řádu. Proto platí, že žádný úkon ve smyslu § 160 odst. 3 daňového řádu učiněn nebyl. Ve smyslu § 101 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v rozhodném znění, platilo, že vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2005 byla splatná do 25. 10. 2005 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005 byla splatná do 25. 1. 2006. Lhůta pro vyrozumění žalobce o předpisu penále vázícího se k těmto daňovým povinnostem tedy započala svůj běh dne 1. 1. 2006 a skončila dne 31. 12. 2011 (pokud jde o daň z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2005), resp. započala dne 1. 1. 2007 a skončila dne 31. 12. 2012 (pokud jde o daň z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2005).

Žalobce uvedl, že dne 29. 9. 2011, tedy devět měsíců od data účinnosti daňového řádu, vydal správce daně rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Podle výroku tohoto rozhodnutí tak učinil k zajištění žalobcem neuhrazené daně. Ve smyslu § 134 odst. 3 daňového řádu platí, že se daňové řízení skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Jedním z těchto dílčích řízení je i řízení o zajištění daně. Pokud jde o zahajování

řízení, a to včetně dílčího řízení o zřízení zástavního práva, § 91 odst. 1 daňového řádu stanoví, že řízení je zahájeno dnem, kdy správce daně osobě zúčastněné na správě daně oznámil zahájení řízení. Daňový řád tedy vyžaduje formální zahájení jednotlivých dílčích řízení. Správce daně však před vydáním zmíněného rozhodnutí o zřízení zástavního práva dílčí řízení o zajištění daně zákonným způsobem nezahájil, a proto se podle názoru žalobce jedná o nezákonné rozhodnutí. Ohledně tvrzené nezbytnosti zahájení dílčích řízení, v nichž jsou vydávána rozhodnutí správce daně, odkázal žalobce na odbornou literaturu a na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Žalobce byl tedy toho názoru, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva nebylo vydáno v dílčím řízení o zajištění daně, a proto jde o nezákonné rozhodnutí, neboť nepostačuje vyrozumění o jakémkoli (prvním) úkonu, který správce daně vůči osobě učinil, nýbrž vyrozumění o zahájení řízení. Žalobce byl toho názoru, že takové nezákonné rozhodnutí nemůže mít zákonné následky. Platební výměr na penále za 3. a 4. čtvrtletí roku 2005 vydal správce daně až dne 1. 11. 2012, tedy po skončení lhůty, kdy tak mohl učinit. Vzhledem k tomu, že jde o prekluzivní lhůty, bylo povinností žalovaného, aby k zániku práva správce daně na vyměření penále přihlédl v odvolacím řízení z úřední povinnosti, i když marné uplynutí těchto lhůt nebylo žalobcem v odvolání namítáno.

Žalobce namítl i nesprávnost vyčíslení penále. Správce daně nepřihlédl k aktuálnímu zůstatku na účtu žalobce. Rovněž není vyřešena otázka duplicity platby. V protokolu o ústním jednání ze dne 28. 11. 2011 bylo vyčísleno příslušenství daně (tehdy označené jako úrok z posečkání) částkou 350 569 Kč, přestože celkový úrok z posečkání činil pouze 15 557 Kč. Částka 350 569 Kč (z toho příslušenství k dani z přidané hodnoty 139 067 Kč) byla přitom žalobcem zaplacená. Rozdíl mezi úrokem z posečkání a celkem zaplacenou částkou na příslušenství k dani v souvislosti s úhradou daňových povinností, které vedly k zániku zástavního práva, může představovat jen úhrada penále, neboť zde jiný nárok správce daně proti žalovanému nebyl a není. Vysvětlení žalovaného na straně 6 a 7 napadeného rozhodnutí není dle názoru žalobce přezkoumatelné. Dodatečně vyměřená daň z přidané hodnoty činí 866 797 Kč, na této dani bylo dle zjištění žalovaného zaplaceno o 184 310 Kč více, přičemž tato platba byla určena k úhradě příslušenství k dani zajištěné zástavním právem k žalobcově nemovitosti.

Žalobce proto navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě k meritu sporu konstatoval, že se v napadeném rozhodnutí otázkou prekluze práva vybrat a vymáhat daňové penále zabýval ex offio, avšak z důvodu, že žalobce jako odvolatel tuto námitku nevznesl, se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí s touto námitkou výslovně nevypořádává. Žalovaný tak odmítl závěr žalobce, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Žalovaný konstatoval, že platební výměry byly vydány dne 1. 11. 2012, dne 2. 11. 2012 byly datovou zprávou dodány do datové schránky žalobce a dne 12. 11. 2012 došlo k jejich doručení. Již z těchto mezi účastníky nesporných skutečností vyplývá, že námitka prekluze ve vztahu k platebnímu výměru č. j. 486055/12/009514401449, kterým bylo sděleno a předepsáno penále z důvodu prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2005, nemůže obstát. Lhůta pro vyrozumění žalobce o předpisu penále vázícího se k této dani tedy marně neuplynula ani s ohledem na svou základní délku. Dle žalovaného je patrné, že úkonem, který měl za následek přerušení běhu lhůty pro placení daně, v níž lze vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, je oznámení pravomocných rozhodnutí o posečkání, k nimž došlo za účinnosti

daňového řádu. Tato lhůta tedy ve věci daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí roku 2005 běžela do 15. 11. 2017. Platební výměr na daňové penále má pouze deklaratorní povahu, tedy osvědčuje pouze to, co se již po právu ke dni jeho vydání stalo, nemá vliv na vznik penále ani na jeho splatnost. Povinnost platit penále nezakládá správce daně daňovým výměrem na daňové penále, neboť jím pouze sděluje daňovému dlužníkovi výši penále k určitému dni, resp. za určité období. Platební výměr na penále tedy není rozhodnutím o výši penále, ale sdělením jeho předpisu a náhradní lhůty, které vycházejí ze zákona. Platebním výměrem se deklaruje zákonná povinnost, ale současně i k okamžiku jeho vydání splnění podmínek penalizace, od nichž se konkrétní výše penále odvíjí. Splatné nedoplatky, evidované správcem daně ke dni 26. 9. 2011, k jejichž zajištění bylo zástavní právo zřízeno, byly tvořeny pouze vlastními daňovými povinnostmi žalobce. Správce daně při ústním jednání dne 28. 11. 2011 žalobci sdělil pouze předpokládanou výši sankcí (a to jen úroku z posečkání), když konkrétní výši ani vědět nemohl, neboť zajištěné pohledávky v době sepsání protokolu o ústním jednání nebyly žalobcem uhrazeny. K duplicitnímu předpisu penále z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3 a 4. čtvrtletí 2005 nedošlo, neboť předpis penále za uvedená zdaňovací období byl správcem daně žalobci sdělen až prostřednictvím platebních výměrů ze dne 1. 11. 2012. Správce daně pak svým postupem potvrdil zánik zástavního práva, aniž došlo k úplné úhradě zajištěných pohledávek ve smyslu § 155 občanského zákoníku. Tato skutečnost je však bez právní relevance k zákonnosti předmětných platebních výměrů na daňové penále. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu žalobce zamítl.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Rozhodl přitom bez jednání, za podmínek daných § 51 odst. 1 s. ř. s., a dospěl přitom k závěru, že žaloba není důvodná.

Žalobce svou stěžejní žalobní námitkou učinil tvrzení, že právo správce daně na předepsání daňového penále bylo prekludováno, resp. že správce daně platební výměry vydal až po skončení lhůty, kdy tak učinit mohl.

Soud tedy předně považuje za nutné uvést právní úpravu a skutečnosti, které byly v nyní posuzovaném případě relevantní pro běh lhůty pro předepsání daňového penále. Vzhledem k tomu, že tato lhůta počala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a skončila za účinnosti daňového řádu (který nabyl účinnosti 1. 1. 2011), je nutné respektovat přechodná ustanovení daňového řádu.

Podle ust. § 264 odst. 5 věty první a druhé daňového řádu běh a délka lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů.

Podle § 264 odst. 13 daňového řádu se penále stanoví podle dosavadních právních předpisů, pokud lhůta pro podání řádného daňového tvrzení uplynula do nabytí účinnosti daňového řádu.

Z výše uvedeného vyplývá, že přestože byly platební výměry na daňové penále vydány až dne 1. 11. 2012, je nutné při posouzení počátku běhu lhůty, resp. při posouzení

účinků právních skutečností, které mají vliv na běh lhůty a nastaly před 1. 1. 2011, aplikovat zákon o správě daní a poplatků, a to ve znění účinném do 31. 12. 2006. K okamžiku počátku běhu lhůty pro předepsání daňového penále se totiž vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, v němž konstatoval, že „[t]ato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.“ Nejpozdější den splatnosti nyní posuzované daně (tj. daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí roku 2005) nastal nepochybně před 31. 12. 2006, což připouští i sám žalobce (srov. § 101 zákona o dani z přidané hodnoty).

Podle § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Z § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků pak vyplývá, že penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. (...) O předpisu penále se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven. K tomu soud připomíná závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 – 56, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 věty čtvrté tohoto zákona a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2 tohoto zákona.

V nyní posuzované věci není sporu o počátku a běhu lhůty pro předepsání penále. Jak uvádí sám žalobce (viz str. 4 žaloby), tato lhůta ohledně daně z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí 2005 započala svůj běh dne 1. 1. 2006 a skončila by (tj. v případě, pokud by nenastalo přerušení této lhůty) dne 31. 12. 2011, ohledně daně z přidané hodnoty za 4. čtvrtletí 2005 započala svůj běh dne 1. 1. 2007 a skončila by dne 31. 12. 2012. Sporné je však to, zda byl v této lhůtě proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce v žalobě konstatoval, že „takovýto úkon v době účinnosti uvedeného zákona (tj. zákona o správě daní a poplatků) proveden nebyl, neboť povolení posečkání s platbou daně podle § 60 tohoto zákona tímto úkonem nebylo.“ S tím však soud nemůže souhlasit. Z judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně vyplývá, že „úkon směřující k vybrání daně musí být úkonem správce daně směřujícím k zajištění vybrání stanovené daně, přičemž o tomto úkonu musí být dlužník zpraven. Není rozhodné, že procesní aktivita správce daně je vyvolána žádostí daňového dlužníka; správce daně na ni mohl reagovat i negativním rozhodnutím. (...) Rozhodnutí správce daně o posečkání daně nebo o jejím zaplacení ve splátkách jsou úkony, jimiž správce daně zajišťuje její vybrání, když uzná, že tu jsou důvody, bránící řádnému vybrání v termínu původní splatnosti a rovněž uzná, že zatím není třeba přikročit k výkonu rozhodnutí. Jedná se o úkony prováděné správcem daně v zájmu řádného vybrání daně ve smyslu § 2 odst. 2 [zákonu o správě daní a poplatků] a tyto úkony jsou také fakticky schopny tento cíl zajistit“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 - 56). K tomu soud podotýká, že Nejvyšší správní soud se vyjadřoval k rozhodnutím o posečkání

daně vydaným za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, konkrétně dle § 60 odst. 1 citovaného zákona.

Soud tedy na základě výše uvedeného konstatuje, že rozhodnutí o posečkání daně představoval úkon, který byl způsobilý přerušit běh lhůty pro předpis penále a založit běh lhůty nové. Po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl žalobce zpraven o rozhodnutí o povolení posečkání úhrady daně, začala běžet nová lhůta nejen pro vybrání daně, ale též pro sdělení předpisu penále za prodlení úhrady daňového nedoplatku (viz § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). V nyní posuzovaném případě vydal správce daně hned několik rozhodnutí o posečkání daně. Prvním z nich bylo rozhodnutí ze dne 11. 1. 2010, č. j. 2978/10/009514104904, kterým správce daně podle § 60 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků povolil žalobci posečkání s úhradou daně z přidané hodnoty od 29. 12. 2009 do 30. 6. 2010. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 1. 2. 2010. Již na základě vydání prvního rozhodnutí o posečkání daně tedy lhůta pro předepsání daňového penále počala znovu běžet po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl žalobce o tomto úkonu zpraven, tj. ode dne 1. 1. 2011, přičemž uplynula dne 31. 12. 2016. Pokud tedy správce daně žalobci předepsal penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí 2005 platebními výměry ze dne 1. 11. 2012 (doručenými žalobci 12. 11. 2012), byla tato rozhodnutí nepochybně vydána před uplynutím prekluzivní lhůty ke sdělení předpisu penále. S ohledem na to se soud v rámci posouzení této žalobní námitky nezabýval tvrzenou nezákonností rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 29. 9. 2011, neboť tato otázka je pro závěr o včasnosti vydaných platebních výměrů nepodstatná. Jinými slovy, pro běh prekluzivní lhůty pro vydání nyní posuzovaných platebních výměrů byla relevantní rozhodnutí o posečkání úhrady daně, a tedy i případná nezákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva by nemohla nic změnit na závěru o včasném vydání platebních výměrů. Jelikož žalobce v odvolání překročení prekluzivní lhůty pro sdělení předpisu penále nenamítal a ani žalovaný neměl důvod k pochybnostem o dodržení této lhůty, nelze žalovanému jakkoli vytýkat, že v napadeném rozhodnutí neuvedl podrobné úvahy o běhu této lhůty.

Žalobce dále namítal údajnou „duplicitu plateb“, přičemž tyto námitky opíral především o rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 29. 9. 2011, protokol o ústním jednání ze dne 28. 11. 2011 a potvrzení o zániku zástavního práva ze dne 19. 12. 2011. K tomu soud ze správního spisu podává, že z rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 29. 9. 2011 vyplývá, že zástavní právo bylo zřízeno k zajištění neuhrazených daní v celkové výši 2 166 197 Kč (jednu položku tvořila daň z příjmů právnických osob, osm položek tvořila daň z přidané hodnoty). V tomto rozhodnutí bylo výslovně uvedeno, že „*zástavní právo se vztahuje i na příslušenství zajištěné pohledávky (§ 155 odst. 1 občanského zákoníku)*“. V protokolu o ústním jednání ze dne 28. 11. 2011 je pod rubrikou „předmět jednání“ mj. uvedeno: „*Vyčíslení nedoplatku D. S.: N. K. Praha s. r. o. z důvodu úhrady nedoplatku a následně zrušení zástavního práva (...) DPH ve výši 912 040 Kč a úrok z posečkání do 10. 12. 2011 ve výši 139 067 Kč. Celkem: 2 527 949 Kč. Po zaplacení nedoplatku na dani a úroku z posečkání v celkové výši 2 527 949 Kč bude zástavní právo zrušeno.*“ V potvrzení o zániku zástavního práva zřízeného rozhodnutím správce daně (ze dne 19. 12. 2011) je uvedeno, že podle § 170 odst. 1 písm. b) občanského zákoníku zaniklo ke dni 7. 12. 2011 zástavní právo zřízené podle rozhodnutí ze dne 29. 9. 2011, neboť nedoplatek byl v plné výši uhrazen dne 7. 12. 2011. Žalobce již v odvolání poukazoval na to, že nedoplatkem je dle § 153 daňového řádu nejen samotná daň, ale i příslušenství daně. S ohledem na to namítal, že na základě výše uvedeného vychází z toho, že celý nedoplatek na dani (tj. včetně daňového penále) uhradil dne 7. 12. 2011.

Soud má za to, že žalobce své námitky o „duplicitě plateb“ opírá především o nepřesná vyjádření správce daně uvedená ve shora citovaných dokumentech. Lze se ztotožnit se žalovaným, že správce daně pochybil, neboť v souvislosti se zřízením a následným zrušením zástavního práva (k nemovitosti žalobce) žalobce dostatečným způsobem neinformoval o všech jeho daňových pohledávkách. Pouze ze žalobcem uváděných formulací, které správce daně užil v rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 29. 9. 2011 a potvrzení o zániku zástavního práva ze dne 19. 12. 2011 (tj. např. „příslušenství zajištěné pohledávky“ či „nedoplatek“) nelze dovodit, že by žalobce dne 7. 12. 2011 uhradil i daňové penále, které bylo předmětem platebních výměrů ze dne 1. 11. 2012. Částky těmito platebními výměry předepsaných penále totiž neodpovídají žádným částkám uvedeným v jednotlivých položkách daní, k jejichž zajištění bylo zřízeno zástavní právo rozhodnutím ze dne 29. 9. 2011. Správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 28. 11. 2011 navíc výslovně hovoří pouze o úroku z posečkání, naopak v žádném ze shora uvedených dokumentů nezmiňuje daňové penále či úrok z prodlení.

Žalobce (kromě argumentace, založené na příliš extenzivní interpretaci obecných pojmů uvedených v citovaných dokumentech správce daně tj. v rozhodnutí o zřízení zástavního práva a v potvrzení o zániku zástavního práva) nenabídl žádný doklad o tom, že by penále z prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2005 (či jeho část) do dne vydání platebních výměrů zaplatil. Pro úplnost lze podotknout, že žalobcem uváděné částky nejsou ničím podložené a navíc jsou zjevně nevěrohodné. Např. pokud žalobce na str. 7 žaloby bez bližšího odůvodnění uvádí, že celkový úrok z posečkání činil pouze 15 557 Kč (ke dni 28. 11. 2011), pak tato částka by představovala pouze přibližně 1,7 % z celkově doměřené daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí roku 2005 (která v souhrnu činila 912 040 Kč). Je tedy zřejmé, že částka 15 557 Kč nemohla představovat celkový úrok z posečkání. Naopak částka 139 067 Kč, kterou správce daně v protokolu o ústním jednání ze dne 28. 11. 2011 uvádí jako „úrok z posečkání do 10. 12. 2011“ odpovídá úroku z posečkání spočítaného od 29. 12. 2009 do 10. 12. 2011 z daňového nedoplatku ve výši doměřené daně z přidané hodnoty za 3. a 4. čtvrtletí roku 2005 (tj. z 912 040 Kč).

Z výše uvedeného má soud za to, že pokud žalobce v žalobě tvrdil, že na příslušenství k dani z přidané hodnoty zaplatil 139 067 Kč, pak se tato platba vztahovala k úroku z posečkání daně, nikoli k daňovému penále. Úrok za dobu posečkání daně (§ 60 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků) a daňové penále (§ 63 zákona o správě daní a poplatků) jsou přitom odlišné instituty, což plyne nejen z toho, že mají jiný právní důvod svého vzniku a jsou upraveny v různých ustanovení zákona o správě daní a poplatků a daňového řádu, ale např. i z rozdílného mechanismu výpočtu výše těchto úroků. Soud ze správního spisu ověřil, že platebními výměry ze dne 1. 11. 2012 bylo žalobci vypočteno daňové penále ode dne původní splatnosti daně pouze do dne 28. 12. 2009. Správce daně přitom úrok z posečkané částky počítal od 29. 12. 2009 (od tohoto dne správce daně rozhodnutím ze dne 11. 1. 2010 povolil žalobci posečkání daně). O duplicitní sankci za prodlení úhrady daňových povinností se tedy jednat nemůže, neboť jde o na sebe chronologicky postupně navazující sankce podléhající odlišnému režimu. Žalovaný se související žalobní námitkou zabýval na straně 6 a 7 napadeného rozhodnutí, kde podrobně rozvedl úvahy ohledně nepřesných vyjádření správce daně, přičemž závěrem vysvětlil, že správce daně svým postupem potvrdil zánik zástavního práva, aniž však došlo k úplné úhradě zajištěných pohledávek ve smyslu § 155 občanského zákoníku. Tento závěr odpovídá zjištěním, k nimž výše dospěl i soud, a lze tak shrnout, že úvahy žalovaného jsou přezkoumatelné a věcně správné.

Žalobce namítl rovněž nesprávnost vyčíslení penále, což částečně opíral o svůj neopodstatněný názor, že došlo k „duplicitě sankcí“. Další tvrzení žalobce nejsou odůvodněná ani příliš srozumitelná. Pokud žalobce bez bližší konkretizace uvedl, že „správce daně nepřihlédl k aktuálnímu zůstatku na účtu žalobce“, pak lze připomenout, že správce daně počítal daňové penále pouze do dne 28. 12. 2009. Žalovaný navíc výpočty správce daně korigoval, neboť správce daně předepsal žalobci penále z prodlení i za období, v nichž byl na osobním účtu žalobce vedeném pro daň z přidané hodnoty evidován přeplatek. Tvrdí-li žalobce, že celkový úrok z posečkaní činil částku 15 557 Kč a že dodatečně vyměřená daň byla ve výši 866 797 Kč, není zřejmé, o jaké podklady tato svá tvrzení opírá. Jak vyplývá ze správního spisu, v němž jsou uvedeny dodatečné platební výměry a částky jimi doměřené, žalobci byla doměřena daň z přidané hodnoty v částkách 304 000 Kč a 608 040 Kč, což nečiní částku 866 797 Kč. Úrok z posečkaných částek ve vztahu k doměřené dani na DPH za předmětná zdaňovací období je uváděn ve správním spise (stanovisko správce daně k odvolání) a v platebním výměru ze dne 1.11.2012 v celkové výši 6.198 Kč. Žalobce měl nedoplatky jak na dani z přidané hodnoty, tak i na dani z příjmů právnických osob. Proto žalobcem uváděné částky nelze bez konkrétních a dostatečně osvětlených žalobních tvrzení náležitě identifikovat s vlivem na výši stanoveného penále. Soud tedy uzavírá, že neshledal, že by výše daňového penále byla stanovena nesprávně.

VI. Závěr

Z výše uvedených důvodů dospěl Městský soud v Praze k závěru, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

V Praze dne 28. dubna 2016

JUDr. Naděžda Řeháková, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Lucie Horáková