



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Kamila Tojnera a Mgr. Jana Kašpara v právní věci žalobce: **MULTA Praha, spol. s r.o. v likvidaci**, IČ 645 74 334, se sídlem Štefánikova 48, Praha 5, zast. JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem se sídlem Štefánkova 48, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství** se sídlem Masarykova 31, Brno, (dříve Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1), v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 16.3.2010, čj. 3632/10-1500-108784,

**t a k t o :**

**I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 16.3.2010, čj. 3632/10-1500-108784, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**

**II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v částce 10.712,- Kč do třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Zdeňka Koschina, advokáta.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze dne 11.5.2010 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí označeného v záhlaví tohoto rozsudku, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na daňové penále ve výši 151.965,- Kč na dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období od 1.1.2003 do 31.12.2003 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 14.10.2009, čj. 393082/09/005513106310.

Žalobce rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu napadá z následujících skutkových a právních důvodů:

Předmětným platebním výměrem bylo žalobci předepsáno správcem daně daňové penále neoprávněně. Předepsaná záloha ve výši Kč 767.500,00, jak je konstatována správcem

daně v platebním výměru, vyplývá z poslední známé povinnosti za rok 2002 ve výši Kč 3.069.930,-Kč, kterou žalobce vykázal v řádném DPPO za rok 2002 ze dne 31. března 2003. Na základě výsledků kontroly DPPO za rok 2003 u společnosti FLAME GUARD Praha, spol. s r.o., tedy společnosti personálně propojené s žalobcem, však správce daně připustil, aby žalobce podal dodatečné daňové přiznání k DPPO za rok 2002, což ten učinil dne 12. dubna 2006. Tímto dodatečným daňovým přiznáním vykázal žalobce za rok 2002 daňovou ztrátu ve výši Kč 4.996.683,-Kč, kterou správce daně ve stejné výši vyměřil. Vzhledem k výše uvedenému, a s přihlédnutím k ustanovení § 41 odst. 1 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. (dále jen „zákon o správě daní“), je vyloučeno, aby byl žalobci po podání dodatečného daňového přiznání k DPPO za rok 2002 vyměřen předpis zálohy na DPPO na IV. čtvrtletí 2003 ve výši Kč 767.500,- Kč a následně penalizováno její neuhrazení, protože ten vůbec neměl povinnost jakoukoli zálohu hradit.

Žalobce shodně jako v podaném odvolání trvá na tom, že podle ust. § 38a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) se mimo jiné při stanovení výše a periodicity záloh vychází z poslední známé daňové povinnosti, přičemž za poslední známou daňovou povinnost se pro stanovení periodicity a výše záloh v zálohovém období považuje rovněž částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém (dodatečném) přiznání za období bezprostředně předcházející zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání, a bylo-li daňové (dodatečné) přiznání podáno opožděně, s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti podle tohoto ustanovení nebo zvláštního právního předpisu. Podle ust. § 38a odst. 7 zákon o daních z příjmů se při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období se zálohy do té doby splatné nemění. Podle ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní je poslední známou daňovou povinností částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku. Podle ust. § 41 odst. 5 zákona o správě daní dojde-li v důsledku dodatečného daňového přiznání podle odstavce 4 ke snížení původní daňové povinnosti, sníží se současně s výjimkou pokut a zvýšení daně i daňové příslušenství připadající na částku snížení původní daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti. S přihlédnutím k ust. § 41 odst. 5 zákona o správě daní je zřejmé, že v případě dodatečného přiznání k dani na snížení daňové povinnosti se sníží i daňové příslušenství připadající na částku snížení daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti.

Podle ust. § 67 odst. 1 zákona o správě daní je záloha povinnou platbou na daň, kterou je povinen daňový poplatník platit v průběhu zdaňovacího období, jestliže skutečná výše daně za toto období není ještě známa s tím, že podle ust. § 67 odst. 3 zákona o správě daní se po skončení zdaňovacího období zálohy na daň započítávají na úhradu skutečné výše daně. Současně s tím podle ust. § 67 odst. 4 zákona o správě daní závisí-li změna periodicity nebo výše záloh na poslední známé daňové povinnosti, účinnost změny poslední známé daňové povinnosti nastává následující měsíc po právní moci rozhodnutí o stanovení daně. Z uvedených ustanovení, jako kdyby byly disproporce mezi platbou daně a platbou zálohy na daň. Tyto disproporce jsou však jenom zdánlivé, neboť zálohu na daň, která je povinnou platbou na daň, tedy něco zálohuje, tudíž by neměla daň převyšovat, je nutno chápat jako penalizovatelnou pouze do rozsahu nedoplatku celkové daňové povinnosti. Pokud záloha na daň následnou daň převyšuje, zejména potom, je-li dodatečně zjištěno, že jak daň, tak i záloha neměly být žádné, není možno uvažovat o jakémkoliv příslušenství. S ohledem na výše uvedené je potom nutno i na tento případ aplikovat ust. § 41 odst. 5 zákona o správě daní ZSDP, podle něhož v případě dodatečného přiznání k dani na snížení daňové povinnosti se sníží i daňové příslušenství připadající na částku snížení daňové povinnosti, a to od

původního dne splatnosti. Z výše uvedeného je zcela nepochybně zřejmé, že zákonodárce zcela logicky uvažuje o dodatečném přiznání jako o opravě přiznání předchozího, které má z pohledu práva na případné příslušenství účinky ex tunc (tedy k datu původního přiznání) a nikoliv ex nunc (tedy k datu přiznání dodatečného).

V uvedené věci potom žalobce odkazuje zejména na nález Ústavního soudu ČR sp. zn. IV. ÚS 49/04 ze dne 16. března 2006, kterým byl zrušen rozsudek NSS ČR ze dne 25. listopadu 2003 č.j. 3 Afs 10/2003 - 54, s tímto závěrem:

"Záloha je, podle § 67 odst. 1 citovaného zákona, povinná platba na daň, kterou je povinen daňový poplatník platit v průběhu zdaňovacího období, jestliže skutečná výše daně za toto období ještě není známa. Záměrem zákonodárce bylo nepochybně zaručit *"plynulý a rovnoměrný přísun finančních prostředků státnímu rozpočtu"* ... ". Viz část V/c, odstavec první nálezu, údaje na straně desáté.

"Podle § 38a odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění, při stanovení výše a periodicity záloh na daň z příjmů se vychází z poslední známé daňové povinnosti. Z konstrukce stanovení záloh na daň z příjmů vyplývá, že záloha na daň by měla v zásadě přibližně odpovídat konečné výši daně, jakkoliv konečnou výši daně v době placení záloh pochopitelně nelze stanovit. To ostatně vyplývá též z gramatického výkladu termínu "záloha". Tento termín předpokládá určitý vztah k finální finanční povinnosti." Viz část V/c, odstavec druhý nálezu, údaje na straně desáté.

Současně s tím Ústavní soud ČR poukázal na to, byť se v konkrétním případě jednalo o povinnost změny výše zálohy na návrh daňového subjektu, že zálohy, "byť vztažené k poslední známé daňové povinnosti, tak budou současně přiměřené vůči předpokládané daňové povinnosti budoucí." Rovněž tak Ústavní soud ČR v posuzované věci poukázal na ust. § 2 odst. 2 zákona o správě daní, podle něhož správci daně v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy s tím, že "tato zásada je vyjádřením obecného, nepsaného principu přiměřenosti zásahů orgánu státu, který je jedním ze základních ústavních principů materiálního právního státu." Viz část V/c, odstavec konec textu na straně desáté. Vzhledem ke všem uvedeným skutečnostem je žalobce toho názoru, že právně nelze na danou situaci nahlížet jinak, než aplikovat ust. § 41 odst. 5 zákona o správě daní i na situaci, kdy dodatečným přiznáním k dani zanikla povinnost platby daně, takže právně odůvodněná není ani platba zálohy na daň.

Finanční ředitelství ve vyjádření k žalobě vzhledem k tomu, že žalobní námitky jsou shodné s odvolacím, odkázalo na odůvodnění svého rozhodnutí. K odkazu žalobce na nález Ústavního soudu České republiky sp. zn. IV.ÚS 49/04 ze dne 16.3.2006, žalovaný konstatoval, že jej nelze na odvoláním napadený platební výměr aplikovat, neboť citovaný nález řeší problematiku zamítnutí žádosti o stanovení záloh jinak podle ust. § 67 odst. 5 zákona o správě daní, nikoliv penále za pozdní úhradu zálohy.

V replice žalobce v odkazech na konkrétní případy poukazoval na nerovnost a nelogičnost přístupu správce daně.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.).

Soud o věci samé rozhodl bez nařízeného jednání, neboť napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro vady řízení.

Ze správního spisu vyplývá:

Dne 30.6.2003 podal žalobce ke správci daně přiznání k DPPO za zdaňovací období od 1.1.2002 do 31.12.2002, dle kterého činila celková daňová povinnost částku 3.069.930,- Kč.

Daňová povinnost byla vyměřena konkludentně dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní ke dni 30.6.2003.

Dne 29.5.2006 podal žalobce ke správci daně dle ust. § 41 odst. 1 zákona o správě daní dodatečné daňové přiznání k DPPO za zdaňovací období 2002, ze kterého vyplynula ztráta ve výši 4.996.683,- Kč, vyměřená dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní ke dni 31.5.2006.

Dne 14.10.2009 byl Finančním úřadem pro Prahu 5 vydán platební výměr na daňové penále, němž je uvedeno, že je penalizována částka zálohy ve výši 767.500,- Kč, která měla být zaplacená 15.12.2003, a byla zaplacená až 30.6.2004, proto se žalobce dostal do prodlení 198 dnů, což činí penále ve výši 151.965,-Kč.

V odvolání proti platebnímu výměru uplatnil žalobce námitky shodného obsahu jako v žalobě.

Dne 16.3.2010 rozhodlo Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu o zamítnutí odvolání. K námitkám žalobce odvolací orgán poukázal na znění ustanovení § 38a odst. 4 zákona o daních z příjmů, podle kterého, poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150.000,- Kč, platí zálohy na daň na zdaňovací období, a to ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne třetího měsíce zdaňovacího období, druhá záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období, třetí záloha je splatná do 15. dne devátého měsíce zdaňovacího období a čtvrtá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého zdaňovacího období. Odvolací orgán uvedl, že v souladu s uvedeným ustanovením byla žalobci předepsána záloha na daň z příjmů právnických osob na zdaňovací období roku 2003 ke dni 15.12.2004 ve výši 767.500,- Kč, která nebyla ve lhůtě splatnosti uhrazena a žalobce se dostal do prodlení. Dne 29.5.2006 podal žalobce ke správci daně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002, ze kterého vyplynula ztráta ve výši 507.046,- Kč, vyměřená dle ust. § 46 odst. 5 zákona o správě daní ke dni 31.5.2006. V rozhodnutí se dále uvádí, že zálohy na daň z příjmů právnických osob byly v daném případě vypočteny v souladu s ust. § 38a zákona o daních z příjmů. Odstavec 7 citovaného paragrafu stanoví, „že při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období se zálohy do té doby splatné nemění. Dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob podané dne 29.5.2006 proto nemělo žádný vliv na výši zálohy splatné k 15.12.2003“. Z textu ust. § 41 odst. 5 zákona o správě daní je odvolacího orgánu zřejmé, že jej „nelze na daný případ aplikovat, neboť upravuje snížení příslušenství v důsledku snížení daňové povinnosti na základě dodatečného daňového přiznání. V daném případě se však jedná o penále za pozdní úhradu zálohy, jejíž výše nebyla v souladu se zákonem v důsledku podaného dodatečného daňového přiznání změněna. Odvolatelem zmiňované ustanovení tedy na danou situaci nedopadá. V případě odvoláním napadeného platebního výměru byly zálohy vypočteny v souladu se zákonem a k jejich změně nedošlo.“

K odkazu na nálezy Ústavního soudu České republiky sp. zn. IV.ÚS 49/04 ze dne 16.3.2006, odvolací orgán konstatoval, že jej nelze na odvoláním napadený platební výměr aplikovat, neboť citovaný nálezy řeší problematiku zamítnutí žádosti o stanovení záloh jinak podle ust. § 67 odst. 5 zákona o správě daní, nikoliv penále za pozdní úhradu zálohy.

V závěru žalobou napadeného rozhodnutí se uvádí, že jelikož žalobce nezaplatil splatnou zálohu ve lhůtě splatnosti, dostal se do prodlení a bylo mu sděleno penále. Penále

je tedy obligatorní sankcí vznikající přímo ze zákona, pokud je daňový subjekt v prodlení s úhradou splatné částky daně. V souladu s ust. § 63 odst. 2 zákona o správě daní, ve znění platném do 31.12.2006, se penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Uvedené penále bylo vypočteno ode dne následujícího po dni splatnosti do dne úhrady.

Městský soud v Praze o žalobních námítkách uvažil takto:

Meze přezkumu rozhodnutí o stanovení penále soudem s ohledem na kasační princip správního soudnictví se odvíjí od možností postupu správního orgánu při posuzování zákonnosti rozhodnutí správce o sdělení penále. Přezkoumává-li odvolací orgán rozhodnutí, kterým byl žalobci sdělen předpis penále, zjišťuje toliko, zda existuje rozhodnutí, kterým byla povinnost hradit dluh žalobci řádně sdělena, zda skutečně žalobce platební povinnost nesplnil ve lhůtě stanovené v tomto rozhodnutí a zda se penále počítá v souladu s § 63 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tímto rozsahem přezkumu je pak při zachování zásady dispoziční vázán rovněž soud (viz např. rozsudek sp. zn. 1 Afs 137/2004, in: č. 1182/2007 Sb. NSS). Lze tak shrnout, že povinnost hradit daňové penále je povinností objektivní, v zásadě nezávislou na subjektivních důvodech, pro které se tak stalo. Daňové penále totiž vzniká přímo ze zákona a správce daně toliko daňovému subjektu sděluje jeho výši.

Předmětem sporu v projednávaném případě je posouzení zákonnosti vydání rozhodnutí o sdělení penále, to znamená mimo jiné i zjištění, zda-li existoval dluh, který nebyl ve lhůtě splatnosti uhrazen. V žalobou napadeném rozhodnutí se uvádí, že žalobce nezaplatil splatnou zálohu ve lhůtě splatnosti, proto se dostal do prodlení a bylo mu sděleno penále. Žalobce však v odvolání poukazoval na okolnost, že nastala skutečnost předvídaná ust. § 41 odst. 5 zákona o správě daní, jímž bylo podání daňového přiznání na daňovou povinnost nižší resp. daňovou ztrátu vyšší, v důsledku čehož nelze penále za pozdní platbu zálohy na daň sdělit.

Dodatečné daňové přiznání, jak z časového, tak předmětného hlediska následuje po podání řádného daňového přiznání. Jedná se o institut umožňující daňovému subjektu v případě zjištění, že poslední známá daň byla stanovena v nesprávné výši, tuto chybu napravit, a to po celou dobu běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

Podle ust. § 41 odst. 4 zákona o správě daní „Dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání nebo hlášení nelze však platně podat v případech, kdy

- a) původní daňová povinnost byla stanovena podle pomůcek nebo byla sjednána,
- b) je uplatňováno snížení základu daně v důsledku snížení výnosů (příjmů) či skutečněných zdanitelných plnění nebo zvýšení nákladů (výdajů) či přijatých zdanitelných plnění, o kterých již bylo pravomocně rozhodnuto v odvolání nebo v mimořádném opravném prostředku,
- c) se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem,
- d) dodatečným přiznáním na nižší daňovou povinnost nebo vyšší ztrátu by byla dotčena část daňové povinnosti již jednou dodatečně stanovená, při použití stejných důkazů.

Podle ust. § 41 odst. 5 zákona o správě daní „**Dojde-li v důsledku dodatečného daňového přiznání podle odstavce 4 ke snížení původní daňové povinnosti, sníží se současně s výjimkou pokut a zvýšení daně i daňové příslušenství připadající na částku snížení původní daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti.**“

Dodatečnému a opravnému přiznání je věnováno ustanovení § 41 zákona o správě daní, které v odstavci 1 daňovému subjektu **stanovuje povinnost** podat dodatečné přiznání nebo hlášení zjistí-li, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, a také **stanovuje oprávnění** podat dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, a to za podmínek uvedených v odstavci 4, přičemž za **poslední daňovou povinnost** se považuje dle věty poslední odstavce 1 „**částka daně** nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5 zákona o správě daní, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.“

Pokud budeme zkoumat, co je myšleno pojmem „částkou daně“, nutno vycházet z pojmu „daň“, který je definován v ust. § 1 odst. 1 zákona o správě daní; ve smyslu legislativní zkratky se za daň dle tohoto ustanovení považují kromě daní v užším smyslu slova i poplatky odvody a **zálohy** na tyto platby. Naopak pod pojem daň nepatří příslušenství daně, které je definované ust. § 58 zákona o správě daní „Příslušenstvím daně se rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona. Příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, ...“

Odvolací správní orgán k odvolací námitce žalobce, domáhajícího se aplikace 41 odst. 5 zákona o správě daní, v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že ustanovení „*nelze na daný případ aplikovat, neboť upravuje snížení příslušenství v důsledku snížení daňové povinnosti na základě dodatečného daňového přiznání. V daném případě se však jedná o penále za pozdní úhradu zálohy, jejíž výše nebyla v souladu se zákonem v důsledku podaného dodatečného daňového přiznání změněna. Odvolatelem zmiňované ustanovení tedy na danou situaci nedopadá.*“

Odvolací orgán více k tomu neuvedl, nebo-li není zřejmé, proč nepovažuje výši záloh v důsledku dodatečného daňového přiznání za změněnou, jestliže poslední daňová povinnost, na základě které se záloha stanovuje se změnila.

Pokud byl závěr odvolacího orgánu postaven na úvaze, která ale není v odůvodnění vyjádřena, že se v případě zálohy nejedná o daňovou povinnost, a proto nemohla být v důsledku podání dodatečného daňového přiznání ani změněna, byl by takový závěr v rozporu s ust. § 1 odst.1, neboť za změnu daňové povinnosti, nutno považovat i změnu povinnosti platit zálohy. Povinnost platit zálohy a to nejen, co do jejich výše, ale i samotné existence povinnosti platit zálohy, se odvíjí od poslední známé daňové povinnosti předchozího (minulého) zdaňovacího období. Konstrukce platby záloh sleduje zabezpečení, (jak bylo uvedeno v rozhodnutí Ústavního soudu, na které žalobce případně odkazoval), plynulého a rovnoměrného přísunu finančních prostředků státnímu rozpočtu, a jelikož daňová povinnost následujícího období před podání daňového přiznání není známá, vychází se při stanovení záloh z předchozího zdaňovacího období, resp. **z poslední známé daňové povinnosti** tohoto předchozího zdaňovacího období, jak je uvedeno v ust. § 38a odst. 1 věta druhá zákona o daních z příjmů.

Podle § 38a odst. 1 zákona o daních z příjmů se zálohy platí v průběhu zálohového období, přičemž při stanovení výše a periodicity záloh se vychází **z poslední známé daňové povinnosti, ve smyslu ust. § 41 odst.1 zákona o správě daní, podle odkazu pod**

**čarou.** I tento odkaz pod čarou vypovídá o úmyslu zákonodárce zahrnout pod změny v daňové povinnosti nejen platbu samotné daně resp. doplatku daně ale i platbu zálohy. V projednávaném případě byla v důsledku dodatečného daňového přiznání změněna daňová povinnost předchozího zdaňovacího období, čímž byla změněna i povinnost platby daně (popř. doplatku daně) za toto předchozí zdaňovací období ale současně s tím byla i povinnost platit zálohy.

Odkaz žalovaného na ust. § 38a odst. 7 zákona o daních příjmů, podle kterého „Při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období se zálohy do té doby splatné nemění.“, na situaci, která nastala v projednávaném případě zjevně nedopadá, neboť toto ustanovení výslovně řeší změnu poslední daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období. Podáním dodatečného daňového přiznání v projednávaném případě došlo k změně daňové povinnosti po uplynutí (nikoliv v průběhu) zdaňovacího období.

V době vydání platebního výměru, tak poslední známá daňová povinnost, vyměřená konkludentně po podání dodatečného daňového přiznání dne 29.5.2006, byla taková, že za zdaňovací období roku 2002 byl žalobce ve ztrátě a proto v důsledku takto změněné daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2002 neměl povinnost platit za toto zdaňovací období daň (resp. doplatek daně), a ve smyslu ust. § 38a odst. 1 věta druhá neměl ani v zálohovém období povinnost platit zálohy. V důsledku situace předpokládané ustanovením § 41 odst. 5 zákona o správě daní, proto ani penále, jakožto příslušenství takto změněné daňové povinnosti nemohl správce daně stanovit. Byly totiž splněny podmínky zakotvené v ust. § 41 odst. 5 zákona o správě daní, neboť v důsledku dodatečného daňového přiznání podle odstavce 4 došlo nejen ke snížení ale k vymizení původní daňové povinnosti, a **to od původního dne splatnosti**, nebylo proto možno vyměřit příslušenství (penále) z plateb daně, takto změněné daňové povinnosti, což se vztahuje nejen platbu samotné daně (resp. doplatku daně) ale i platbu zálohy.

I případě, kdyby bylo podáno daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší, úroky by vznikaly za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím **po původním dni splatnosti**

Z uvedeného vyplývá, že daňové zákony jsou konstruovány tak, aby byla zachována rovnost v postupu při podání daňového přiznání na daň nižší i na daň vyšší.

Penále je platba sankční povahy a v projednávaném případě rozhodnutí správce daně sankcionovalo omyl žalobce, kterého se dopustil ve svůj neprospěch, když v původním daňovém přiznání přiznal daňovou povinnost vyšší než měl, což jistě není v souladu účelem správy daní. Priorita zásady správného stanovení daně před upřednostňováním fiskálních zájmů států byla akcentována judikaturou soudů rozhodujících v správním soudnictví i za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., protože fiskální zájem státu na výběru daní by se měl odvíjet od daně správně stanovené, tyto zásady byly vyjádřené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 23.8.2013, čj. 5 Afs 83/2012-46 takto: „Cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Jakkoli lze polemizovat s tímto vymezením v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dle kterého cílem správy daní bylo *stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy* (§ 2 odst. 2 cit. zákona), procesní předpis, dle kterého již postupoval žalovaný, tzn. zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální (ust. § 1 odst. 2 cit. zákona). Dochází k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení

daně rozhodné, a to at' jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak byl zakotven v daňovém řádu, však zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch; pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat. Nad rámec uvedeného je nutno však konstatovat, že jakkoli byl cíl správy daně vymezen v zákoně o správě daní a poplatků především s ohledem na státní fiskál, judikatura Ústavního soudu i správních soudů požadavek na správnost stanovené daně jednoznačně upřednostňovala. Lze v této souvislosti odkázat např. na nález Ústavního soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. III. ÚS 2096/07, v němž se uvádí: „*Při realizaci práva státu na výběr daní je nutno respektovat práva a právem chráněné zájmy daňového subjektu, tedy i právo na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu. Pokud nebyl v souvislosti se stanovením daňové povinnosti stěžovatele dodržen ze strany správních orgánů zákonný postup, jehož nedostatky nebyly soudy, které se ztotožnily s právními závěry finančních orgánů, napraveny, přičemž se jednalo o závažné porušení zásad daňového řízení, došlo k porušení principu spravedlivého procesu.*“ Obdobně v nálezu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04 Ústavní soud uvedl: „*Při výběru daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu, cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené*“.

Správce daně se při rozhodování o stanovení penále opíral o ust. § 63 odst.1 podle kterého je daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.

Soud konstatuje, že povinnost trvat na řádném odvodnění rozhodnutí je zesílena skutečností, že v daném případě platební výměr ze zákona nemusí obsahovat a neobsahuje odůvodnění a odvolání je jedinou možností obrany (v rámci daňového řízení) proti rozhodnutí o stanovení penále. K odvolací námitce, která poukazovala na skutečnost, že dle poslední známé daňové povinnosti žalobce neměl povinnost platit zálohy dle § 41 odst.5 zákona o správě daní a to s účinností ex tunc, to znamená, že tady nebyla splatná daň zaplacená po lhůtě splatnosti, proto nebylo možné ani vydat rozhodnutí dle § 63 – platební výměr na daňové penále, odvolací orgán svoje rozhodnutí dostatečně neodůvodnil, nebo- li neuvedl, proč se v případě zálohy nejednalo o platbu daně a proto nebyla možná aplikace ust. § 41 odst.5 zákona o správě daní.

S přihlédnutím ke všem shora uvedeným skutečnostem soud přistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) pro nedostatek důvodů rozhodnutí způsobující nepřezkoumatelnost. Právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Žalobce měl se svojí žalobou úspěch a náleží mu proto náhrada důvodně vynaložených a prokázaných nákladů řízení podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Tyto náklady spočívají v nákladech souvisejících se zastoupením advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů za 3 úkony právní služby po 2100 Kč (za převzetí věci a sepsí žaloby, replika ), a 3 režijní paušály po 300 Kč. Celkem tedy činí náklady na právní zastoupení včetně DPH činí 8712,-Kč. Další náklady představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 2.000 Kč. Proto soud přiznal žalobci právo na náhradu nákladů řízení ve výši 10.712,- K

### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí 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.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 13. ledna 2014

**JUDr. Ing. Viera Horčicová, v.r.**  
předsedkyně senátu