



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 ve věci žalobce: **Mgr. B.H.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, sídlem Praha 5, Sluneční nám. 14, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 30.4.2010, č.j. 5726/10-1500-106932,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu ze dne 30.4.2010, č.j. 5726/10-1500-106932, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 16.616,- Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se podanou žalobou pomáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále na daň z příjmů fyzických osob (dále též DPFO) podávajících přiznání za zdaňovací období od 1.1.2005 do 31.12.2005 ze dne 26.10.2009, č.j. 295932/09/009913107633, vydaného Finančním úřadem pro Prahu 9 (dále též správce daně nebo prvoinstanční správní orgán), jímž mu byl sdělen předpis penále v celkové výši 419.644,- Kč.

Žalobce v podané žalobě namítal, že se žalovaný nevypořádal s argumenty uplatněnými v odvolání. Pouze povrchně popsal aplikaci právních norem a zejména se nijak nevypořádal s námitkou, že penále je sankcí za porušení fiskální disciplíny, čehož se žalobce nedopustil. Předmětné dodatečné přiznání žalobce nepodal z důvodu svého omylu ve výpočtu daně, ale protože mu podání dodatečného přiznání nařizuje zákon. Žalobce ke dni podání řádného přiznání na daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 nemohl vědět, že někdy

v budoucnu dojde ke změně uplatňování výdajů a proto objektivně nemohl upravit základ daně v předstihu. Z těchto důvodů považuje žalobce žalobou napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné.

V případě, že soud shledá žalobou napadené rozhodnutí přezkoumatelným, žalobce trval na námitce uplatněné v odvolání tak, jak je popsána shora a dále tvrdil, že shodně s případem řešeným Nejvyšším správním soudem (dále též NSS) ve věci sp. zn. 5Afs 1/2009 byl i žalobce v projednávané věci povinen podat dodatečné daňové přiznání podle § 41 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (dále též daňový řád), přičemž svým podáním nenapravoval nesprávně stanovenou daňovou povinnost. Nelze proto dopady ust. § 41 odst. 7 do ust. § 63 citovaného zákona bez dalšího aplikovat i na daný případ, neboť ani žalobce ani správce daně nezjistili, že by daňová povinnost byla v roce 2005 nesprávně nižší. Žalobce nebyl v prodlení s úhradou původní daňové povinnosti. Rozhodující je proto určení, kdy v případě žalobce nastal den splatnosti, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále. Hledaný časový okamžik nemohl nastat dříve, než nestaly právní skutečnosti, které takový den určují – v daném případě, kdy je stanoví zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále zákon o daních z příjmů) v ust. § 23 odst. 8 a proto je rozhodnou skutečností okamžik změny uplatnění výdajů, který nastal nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2006, neboť teprve v něm byl žalobce povinen uvést způsob uplatnění výdajů. Tudíž až dne 2.7.2007 vznikla žalobci povinnost založená hmotně právním předpisem provést úpravu základu daně a současně povinnost postupem podle § 41 odst. 1 daňového řádu doplatit rozdíl na dani oproti uhrazené daňové povinnosti v roce 2005. Vznikla-li žalobci dodatečně v důsledku zákonem presumovaných skutečností povinnost dodatečně zpětně upravit základ daně, nelze považovat původně stanovenou daňovou povinnost za nesprávně nižší a při výpočtu penále vycházet již z data splatnosti daňové povinnosti za rok 2005.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, v rozsahu žalobou tvrzených bodů nezákonností, kterými je vázán, podle skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

Při posouzení soud vyšel z následující právní úpravy:

Podle ust. § 41 odst. 1 daňového řádu v rozhodném znění zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání. Pokud daňový subjekt neplatně podá dodatečné daňové přiznání ještě před stanovením daně nebo daňové ztráty, budou údaje v něm uvedené využity při jejím vyměření. Poslední známou daňovou povinností je 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. § 46 odst. 7 téhož zákona zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předejde. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru. Tato náhradní lhůta splatnosti, jakož i náhradní lhůta splatnosti podle odstavce 4, nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení podle § 63. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost.

Podle ust. § 63 daňového řádu zjistí-li správce daně po vyměření daně, že tato stanovená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, dodatečně daň vyměří ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou, a to dodatečným platebním výměrem, a takto dodatečně stanovenou daň současně předejde. Právní moc rozhodnutí o původním vyměření daně není jejímu dodatečnému stanovení na překážku. Dodatečně vyměřená daň je splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru. Tato náhradní lhůta splatnosti, jakož i náhradní lhůta splatnosti podle odstavce 4, nemá vliv na uplatnění úroku z prodlení podle § 63. Tento postup se uplatní přiměřeně i při vyměření daně nižší, než byla poslední známá daňová povinnost.

Podle článku VI. bod 3. zákona č. 230/2006 Sb. úprava obsažená v § 63 tohoto zákona se použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.

Podle ust. § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění příjmy z podnikání jsou a) příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, b) příjmy ze živnosti, c) příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů, d) podíly společníků veřejné obchodní společnosti a komplementářů komanditní společnosti na zisku.

Podle ust. § 23 odst. 8 písm. b) bod 3 věta poslední výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2 v případech, kdy poplatník uplatňuje výdaje podle § 7 odst. 7 nebo podle § 9 odst. 4, o cenu nespotrebovaných zásob, o hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a zaplacených záloh..

Podle ust. § 23 odst. 14 téhož zákona při přechodu z daňové evidence na vedení účetnictví u poplatníka s příjmy podle § 7 lze hodnotu zásob a pohledávek, které poplatník evidoval v době zahájení vedení účetnictví, zahrnout do základu daně buď jednorázově v době zahájení vedení účetnictví nebo postupně po 9 následujících zdaňovacích obdobích, počínaje zdaňovacím obdobím zahájení vedení účetnictví. Ukončí-li nebo přerušil-li poplatník činnost nebo ukončí-li vedení účetnictví, nebo vloží-li pohledávky nebo zásoby do obchodní společnosti nebo družstva, anebo změní-li způsob uplatňování výdajů podle § 24 na uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7 před uplynutím doby zahrnování zásob a pohledávek do základu daně, zvýší ve zdaňovacím období, ve kterém byla činnost přerušena nebo ukončena

nebo ve kterém bylo ukončeno vedení účetnictví, nebo ve kterém vložil pohledávky nebo zásoby do obchodní společnosti nebo družstva anebo ve kterém uplatňoval výdaje podle § 24 před změnou způsobu uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7, základ daně o hodnotu zásob a pohledávek, které nezahrnul do základu daně.

Žalobce předně namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí s tím, že žalovaný pečlivě popsal skutkový stav a argumenty uplatněné v odvolání žalobcem, avšak se vůbec k odvolacím námitkám nevyjádřil, pouze povšechně popsal aplikaci právních norem, jako kdyby bylo podání dodatečného přiznání na DPFO za rok 2005 způsobeno omylem žalobce ve výpočtu jeho daňové povinnosti. Zejména se nijak nepořádal s námitkou, že penále je sankcí za porušení fiskální disciplíny, čehož se však žalobce nedopustil, když předmětné dodatečné přiznání nepodal z důvodu svého omylu ve výpočtu daně, ale protože mu podání dodatečného přiznání nařizuje zákon. Žalobce ke dni podání řádného přiznání na daň z příjmů z fyzických osob za rok 2005 nemohl vědět, že někdy v budoucnu dojde ke změně uplatňování výdajů a proto objektivně nemohl upravit základ daně v předstihu.

Soud tuto žalobní námitku nepovažuje za důvodnou. Je tomu tak proto, že žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí reagoval na odvolací námitky žalobce tak, že se jednotlivými námitkami konkrétně zabýval a uvedl svou právní argumentaci, kterou na podkladě skutkového stavu uplatnil a podle které shledal v souladu se zákonem postup správce daně. Žalovaný uvedl, že žalobce uplatňoval v roce 2005 pro účely zjištění základu daně výdaje v procentní výši a v roce 2006 výdaje v prokázané výši, proto byl povinen upravit základ daně za rok 2005 dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmů. Za tímto účelem podal dne 3.7.2007 dodatečné daňové přiznání za rok 2005, kterým zvýšil původně vyměřenou daňovou povinnost o částku 1.351.328,- Kč. Daňová povinnost za základě dodatečného daňového přiznání byla vyměřena po ukončeném vytykáčím řízení platebním výměrem ze dne 11.6.2008, č.j. 208727/08/009913/6531, ve výši 1.988.640,- Kč. Odvolání bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 20.2.2009, č.j. 17359/08-1100-100663. Dle ust. 63 odst. 1, 4 daňového řádu odvolací orgán dovodil, že penále vzniká přímo ze zákona a počáteční datum penalizace, je původní datum splatnosti penalizované daně. Jakkoli žalobce plnil dodatečným daňovým přiznáním zákonnou povinnost a nenapravoval nesprávně stanovenou daňovou povinnost, nemá to vliv na způsob výpočtu penále. Původní lhůta splatnosti daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 byla 30.6.2006. Předpis penále byl sdělen v souladu s § 63 daňového řádu ode dne následujícího po původním dni splatnosti, tj. od 1.7.2007 do dne úhrady, přičemž částka 1.351.328,-Kč (byla hrazena 29.6.2007 a k úhradě částky 637.32,- Kč, o kterou byla dodatečně navýšena přiznaná daňová povinnost v rámci vytykáčím řízení, došlo dne 30.6.2008.

Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný konkrétním a přezkoumatelným způsobem reagoval na odvolací námitky žalobce, zejména na jeho odvolací tvrzení, že nemohl daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 stanovit správně v řádném daňovém přiznání, protože její výše byla ovlivněna okolnostmi, které ke dni zpracování předmětného přiznání neexistovaly. Žalovaný srozumitelně formuloval svůj právní názor, kterým přisvědčil postupu správce daně a odvolání žalobce proti prvoinstančnímu rozhodnutí zamítl.

S ohledem nato, že soud shledal přezkoumatelné závěry žalobou napadeného rozhodnutí, přistoupil k přezkumu tohoto rozhodnutí na základě námitky žalobce, který poukázal na shodně právně srovnatelný případ řešený ve věci sp. zn. 5Afs 1/2009 a kdy žalobce s poukazem na toto rozhodnutí NSS tvrdil, že rozhodující pro určení, kdy v případě žalobce nastal den splatnosti, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále, je okamžik

změny uplatnění výdajů, který nastal nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 2006, neboť teprve v něm byl žalobce povinen uvést způsob uplatnění výdajů a že mu tudíž až dne 2.7.2007 vznikla povinnost založená hmotně právním předpisem provést úpravu základu daně a současně povinnost postupem podle § 41 odst. 1 daňového řádu doplatit rozdíl na dani, oproti uhrazené daňové povinnosti v roce 2005. Soud tuto žalobní námitku shledal opodstatněnou. K tomu soud poukazuje na právní závěry, které NSS učinil v citovaném judikátu, a sice rozsudku ze dne 31.7.2009 č.j. 5Afs 1/2009-57, kde se zabýval věcí skutkově obdobnou a dospěl k závěru, že poplatník byl povinen podat dodatečné daňové přiznání v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu, tímto podáním však nenapravoval nesprávně stanovenou daňovou povinnost. Nelze proto dopady ustanovení § 46 odst. 7 do ust. § 63 citovaného zákona bez dalšího aplikovat i na daný případ, neboť ani poplatník, ani správce daně nezjistil, že by daňová povinnost byla v roce 2005 nesprávně nižší. Poplatník tak nebyl v prodlení s úhradou původní daňové povinnosti. K určení, kdy v případě poplatníka nastal den splatnosti, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále (úrok z prodlení dle § 63 daňového řádu v platném znění) NSS konstatoval, že tento den nemohl nastat dříve, než nastaly právní skutečnosti, které takový den určují – v daném případě, kdy je stanoví zákon o daních z příjmů v § 23 odst. 8. Touto skutečností je okamžik ukončení činnosti, její přerušeni nebo okamžik změny uplatnění výdajů – ten nastane vždy nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, neboť teprve v něm je povinen poplatník uvést způsob uplatnění výdajů. Teprve tímto okamžikem vznikla poplatníkovi povinnost založená hmotně právním předpisem provést úpravu základu daně a současně povinnost postupem podle § 41 odst. 1 daňového řádu doplatit rozdíl na dani oproti uhrazené daňové povinnosti v roce 2005. Vznikla-li poplatníkovi v důsledku zákonem presumovaných skutečností povinnost dodatečně zpětně upravit základ daně, nelze považovat původně stanovenou daňovou povinnost za nesprávně nižší a při výpočtu penále (úroku z prodlení) vycházet již od data splatnosti daňové povinnosti za rok 2005.

V nyní projednávané věci žalobce podal dne 28.6.2006 ke správci daně řádné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005, na základě kterého správce daně ke dni 30.6.2006 konkludentně v souladu s § 46 odst. 5 daňového řádu vyměřil daň ve výši 9.168.404,- Kč. Na to žalobce dne 3.7.2007 a 17.10.2007 podal dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2005, ve kterém dodatečně upravil dílčí základ daně z příjmu dle § 7 tohoto zákona a dodatečně zvýšil daň o 1.351.328,- Kč a o 620.608,-Kč. Následné daňové řízení ve věci dodatečného vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 jeho postup úpravy základu daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů potvrdilo a dodatečným platebním výměrem ze dne 11.6.2008, č.j. 208727/08/009913/6531, správce daně dodatečně stanovil daň ve výši 1.988.640,- Kč. Odvolání žalobce bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 20.2.2009, č.j. 17359/08-1100-100663, a dodatečné vyměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 nabylo právní moci dne 13.3.2009. Následně správce daně platebním výměrem ze dne ze dne 26.10.2009, č.j. 295932/09/009913107633, sdělil žalobci prodlení jeho daňových povinností týkajících se daně z příjmů fyzických osob za rok 2005 předpisem penále v celkové výši 419.644,- Kč.

Podle obsahu dodatečného daňového přiznání žalobce zjistil důvod pro jeho podání dne 19.6.2007 a v souladu s § 41 daňového řádu podal dodatečné daňové přiznání, na základě kterého mu správce daně dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za rok 2005 ve výši 1.988.640,- Kč. Úvaha správce daně a žalovaného o tom, že pro účely penalizace ve smyslu § 63 daňového řádu ve znění účinném do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. a podle článku VI. bod 3. přechodných ustanovení citovaného zákona je zachováno původní datum splatnosti daně § 40 daňového řádu, tj. v případě žalobce 30.6.2006, je nesprávná, neboť vznikla-li

žalobci dodatečně v důsledku zákonem presumovaných skutečností povinnost dodatečně zpětně upravit základ daně, nelze považovat původně stanovenou daňovou povinnost za nesprávně nižší a při výpočtu penále vycházet již od data splatnosti daňové povinnosti za rok 2005 (viz. rozsudek NSS ve věci sp. zn. 5Afs 1/2009). Ve shodě se závěry NSS citované v tomto rozsudku soud poukazuje na to, že žalobce byl povinen podat dodatečné daňové přiznání v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu, avšak tímto podáním nenapravoval nesprávně stanovenou daňovou povinnost a proto nelze dopady ust. § 46 odst. 7 do ust. § 63 daňového řádu bez dalšího aplikovat, neboť ani žalobce ani správce daně nezjistili, že by daňová povinnost byla v roce 2005 nesprávně nižší, žalobce nebyl v prodlení s úhradou původní daňové povinnosti. Den splatnosti, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále, nemohl nastat dříve, než nastaly právní skutečnosti, které takový den určují, tj. v dané věci okamžik změny uplatnění výdajů. Ten nastane vždy nejpozději v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání, neboť teprve v něm je povinen poplatník uvést způsob uplatnění výdajů. Teprve tímto okamžikem vznikla žalobci povinnost založená hmotně právním předpisem provést úpravu základu daně a povinnost postupem dle § 41 odst. 1 daňového řádu doplatit rozdíl na dani oproti uhrazené daňové povinnosti v roce 2005.

S ohledem na shora uvedené skutečnosti soud žalobou napadené rozhodnutí postupem podle ust. § 78 odst. 1, 4 s.ř.s. pro nezákonnost zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm na žalovaném bude, aby v souladu s ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. respektoval právní názor soudu, který byl v tomto rozsudku vysloven.

Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení, které jsou v tomto případě tvořeny náklady na zaplacení soudního poplatku ve výši 2.000 Kč za žalobu a 3.000,- Kč za kasační stížnost a náklady právního zastoupení v řízení před Městským soudem v Praze i v řízení o kasační stížnosti a to 4 x hlavní úkon po 2 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) vyhlášky č. 177/1996 Sb. advokátní tarif), 4 x režijní paušál po 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), vše s 21 % DPH.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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.

V Praze dne 23.1.2014

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