



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce **J. B.**, zastoupeného JUDr. Antonínem Janákem, advokátem v Praze, Haštalská 27, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 3. 2006, čj. FR 3493/15/06, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 9. 2007, čj. 8 Ca 117/2006 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á.**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e** právo na náhradu nákladů řízení **n e p ř i z n á v á.**

Odůvodnění:

Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 8. 3. 2004, čj. 100628/04005522/6987, platebního výměru na daňové penále na dani z příjmu fyzických osob za rok 1997 ve výši 153 655 Kč.

Proti tomu v žalobě namítal žalobce následující. Dodatečným platebním výměrem ze dne 19. 12. 2002 byla žalobci vyměřena daň z příjmu fyzických osob za rok 1997. Nejprve namítal uplynutí tříleté prekluzivní lhůty pro vydání dodatečného platebního výměru na daň a tedy jeho neplatnost. Další důvod neplatnosti spatřoval žalobce v tom, že dodatečný platební výměr, který byl podkladovým rozhodnutím pro platební výměr žalobou napadený, nebyl nikdy žalobci (resp. jeho daňové poradkyni) řádně doručen. Konečně žalobce brojil proti tomu, že žalovaný nepřezkoumal okolnosti a výši daně stanovené v dodatečném platebním výměru. Podle mínění žalobce se měl žalovaný těmito skutečnostmi zabývat již jen proto, že způsob vyměření daňové povinnosti a jeho výše byla rozhodná pro určení sazby penále.

Městský soud v Praze žalobu zamítl. Odmítl námitku prekluze dodatečného vyměření daně z příjmu, námitku vadného doručení dodatečného platebního výměru i námitku ohledně důvodů, které vedly správce daně k dodatečnému vyměření daně. Shodným důvodem pro odmítnutí všech uvedených námitek podle krajského soudu bylo, že směřovaly proti dodatečnému platebnímu výměru z 19. 12. 2002, zatímco předmětem řízení v posuzované věci byl platební výměr na penále ze dne 8. 3. 2004. Dodatečný platební výměr mohl žalobce napadnout samostatnou žalobou, nevyhovuje tedy podmínce stanovené v § 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s.: možnost soudu přezkoumat zákonnost také jiného úkonu správního orgánu, byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí a neumožňuje-li zákon napadnout tento jiný úkon žalobou ve správním soudnictví.

Městský soud však věcně přezkoumal námitku výše penále a shledal ji nedůvodnou. Vyložil, že zvýšenou sazbu penále ve výši 0,2% za každý den prodlení lze uložit v případě, že správce daně zjistí zkrácení daně svou vlastní aktivní činností; naproti tomu sazbu v této výši použít nelze, pokud daňový subjekt sám z vlastního podnětu správci daně sdělí skutečnosti o zkrácení daně. V posuzovaném případě ze správního spisu jednoznačně vyplynulo, že k dodatečnému vyměření daně (a tedy i penále) došlo poté, co správce daně neuznal dva účetní doklady žalobce; o tom byl žalobce již v průběhu daňového řízení vyrozuměn. Soud tedy měl za nezpochybnitelné, že sazba penále 0,2% byla použita oprávněně.

V závěru ještě městský soud vyslovil, že žalovaný nepochybil, pokud se ve svém rozhodnutí nezabýval konkrétními důvody pro použití dvojnásobné sazby penále. Žalobce v odvolání proti posuzovanému platebnímu výměru výši sazby nenapadl a pokud žalovaný neměl pochybnosti o správnosti použití sazby 0,2 %, nebyl povinen se v odůvodnění svého rozhodnutí touto otázkou zabývat.

Proti uvedenému rozsudku brojil žalobce včasnou kasační stížností, v níž namítal důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky městským soudem a nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Podle názoru žalobce (stěžovatele) městský soud nesprávně posoudil otázku použití zvýšené sazby penále 0,2 %. Správně vyložil, že tuto sazbu nelze použít na každý případ, kdy správce daně konstatuje zkrácení daně, ovšem chybně dovodil, že v posuzované věci byl dán důvod pro její použití. Soud uvedl, že není sporu o tom, že důvodem pro dodatečné doměření daně bylo, že správce neuznal stěžovateli dva účetní doklady; ve správním spise nebyl však žádný důkaz o tom, že by správce daně zkoumal tyto doklady z podnětu stěžovatele; činil tak z úřední povinnosti. V důsledku toho považoval městský soud podle názoru stěžovatele chybně oprávněnost použití dvojnásobné sazby penále dle § 63 odst. 3 d. ř. za nezpochybněný.

Stěžovatel kladl do přímé souvislosti použití této zvýšené sazby penále s tím, že v o odvolání proti platebnímu výměru na penále zpochybňoval neuznání dvou účetních dokladů správcem daně. Podle jeho názoru se i v tomto platebním výměru měl správce daně vypořádat v odůvodnění s důvodem neuznání dokladů, tedy s důvodem doměření

daně. Tato povinnost vyplývá i z nálezu Ústavního soudu IV. ÚS 121/01. Městský soud tím, že se omezil na konstatování, že stěžovatel nebrojil v odvolání proti napadenému platebnímu výměru proti výši sazby penále, pominul část správního spisu, čímž zatížil řízení podstatnou vadou; mohl totiž zjistit, že stěžovatel v odvolání (z 19. 5. 2004) brojil proti tomu, že správce daně neuznal dva účetní doklady a tedy logicky i proti použití sazby penále. Kromě toho městský soud nezohlednil nesprávný postup správce daně (neumožnění nahlížení do spisu zástupkyni stěžovatele), v důsledku čehož městský soud již jednou rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru na penále zrušil (rozsudek ze dne 7. 9. 2005, čj. 11 Ca 108/2005-36).

Rozsudek městského soudu proto stěžovatel navrhl zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl kasační stížnost zamítnout, neboť závěry městského soudu jsou zcela po právu a v souladu se správním spisem. Městský soud správně hodnotil, že v posuzovaném případě bylo důvodné použití sazby penále 0,2% denně, neboť ze spisu jasně vyplývalo, že zkrácení daně zjistil správce daně sám z vlastního podnětu. Z tvrzení stěžovatele, že napadal skutečnost, že správce daně neuznal dva daňové doklady, zcela jednoznačně plyne, že k doměření daně došlo nikoli z podnětu stěžovatele. Kromě toho žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že ve věci odvolání proti platebnímu výměru na penále nebyl oprávněn přezkoumávat způsob ani výši dodatečně doměřené daňové povinnosti, jejíž pozdní úhrada byla předmětem penalizace.

Žalovaný dále uvedl, že správce daně je povinen za splnění zákonných předpokladů sdělit daňovému subjektu předpis penále. V souzené věci je splnění těchto předpokladů zřejmé ze správního spisu a nelze tedy souhlasit se stěžovatelem, že bylo nutno provést podrobné odůvodnění napadeného platebního výměru na penále.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v mezích důvodů vymezených stížnostními body (§ 109 odst. 3 s. ř. s.) a shledal kasační stížnost nedůvodnou.

Ze spisů vyplynulo, že platebním výměrem ze dne 8. 3. 2004 sdělil Finanční úřad pro Prahu 5 stěžovateli předpis penále na daň z příjmů fyzických osob za období 1. 1. 1997 až 31. 12. 1997. Součástí výroku byla výše penále a odkaz na podrobný výpočet penále uvedený na další straně platebního výměru.

Naopak nebylo prokázáno a nikdo z účastníků řízení ani netvrdil, že by došlo ke zrušení dodatečného platebního výměru daně z příjmu za rok 1997. Stěžovatel pouze připojil ke kasační stížnosti kopii rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 9. 2005, čj. 11 Ca 108/2005 - 36, jímž soud zrušil rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru na penále a uložil mu meritorně se věcí zabývat. Původním rozhodnutím (ze dne 2. 2. 2005) totiž žalovaný zamítl odvolání stěžovatele jako opožděné.

V odvolání proti platebnímu výměru na penále stěžovatel brojil proti pochybení správce daně při doručování dodatečného platebního výměru daně z příjmu fyzických osob za rok 1997 a tvrdil, že mu (resp. jeho zástupkyni) nikdy nebyl doručen. K tomu je potřeba uvést, že městský soud správně konstatoval v nyní posuzovaném rozsudku, že dodatečný platební výměr na daň z příjmu nemůže být (ve všech aspektech) posuzován v rámci řízení vedeném ohledně penále, neboť nic stěžovateli nebránilo napadnout jej samostatnou

žalobou a případně tak docílit jeho zrušení či jiného pro něj pozitivního výsledku. V řízení o penále nemůže soud posuzovat tento dodatečný platební výměr vč. jeho doručování ani jako otázku předběžnou či jako úkon přezkoumávaný dle § 75 odst. 2 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud tedy vycházel z existence pravomocného dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 (což nezpochybňoval ani stěžovatel – viz str. 3 kasační stížnosti, třetí odstavec shora). Ze správního spisu dále plyne, že dodatečný platební výměr byl vydán poté, co správce daně provedl šetření ohledně daně z příjmu za rok 1997, v jehož závěru konstatoval, že neuznává fakturu č. 207/97 na částku 262 200 Kč, a náklady deklarované na výdajovém pokladním dokladu č. 97/PV309 ve výši 250 000 Kč (protokol z 20. 9. 2002 podepsaný stěžovatelem, čl. 42).

V žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný vysvětlil, že „*odvoláním napadeným platebním výměrem na penále je penalizována pozdní úhrada záloh na daň z příjmů fyzických osob na rok 1997 splatných k 30. 6. 1997 ve výši 31 000 Kč, k 30. 9. 1997 ve výši 31 800 Kč a zálohy v téže výši splatné k 15. 12. 1997. Zálohy byly penalizovány sazbou 0,1% za každý den prodlení. Dále byla odvoláním napadeným platebním výměrem penalizována pozdní úhrada daňové povinnosti ve výši 131 392 Kč dodatečně doměřené platebním výměrem ze dne 19. 12. 2002. Tato dodatečně doměřená daňová povinnost byla penalizována od původního data splatnosti, tj. od 30. 6. 1998 do dne platby včetně, přičemž k částečné úhradě ve výši 101 479 Kč došlo 9. 7. 2002 a zbývající část dodatečně doměřené daňové povinnosti byla uhrazena 16. 12. 2002. V souladu se zákonem byla použita dvojnásobná penalizační sazba. Odvoláním napadeným platebním výměrem byl pak odvolatel vyzván k úhradě rozdílu mezi předpisem penále sděleným tímto rozhodnutím a předpisem penále sděleným rozhodnutím ze dne 9. 10. 2002, tj. k úhradě penále ve výši 153 655 Kč.*“

Dále zde žalovaný konstatoval, že ze spisu zjistil, že správce daně provedl u stěžovatele místní šetření ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 1997, jehož výsledkem bylo dodatečné doměření daně.

Kasační soud již dříve judikoval, že „*platební výměr, kterým je daňovému subjektu dle § 63 odst. 4 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2006, sdělováno penále, je deklaratorním rozhodnutím*“ (např. rozsudek ze dne 28. 5. 2008, čj. 9 Afs 112/2007 - 72). „*Počátek prodlení, od něhož se odvíjí povinnost platit penále, je určen přímo zákonem, a to ustanovením § 63 odst. 1 d. ř., ve znění účinném do 31. 12. 2006. Správce daně platebním výměrem pouze deklaratorně sděluje daňovému subjektu předpis penále, sám o něm konstitutivně nerozhoduje*“ (rozsudek ze dne 17. 1. 2008, čj. 9 Afs 65/2007 - 54). „*Pro vznik zákonné povinnosti platit daňové penále podle § 63 d. ř. je zcela bez právního významu, z jakého důvodu nebyla daň zaplacená, zda se tak stalo záměrně nebo zda se poplatník ne vlastní vinou dostal do obtížné finanční situace*“ (rozsudek ze dne 16. 8. 2007, čj. 7 Afs 156/2006 - 91).

„*Nebylo-li pravomocné rozhodnutí ukládající daňovému subjektu zaplatit daň předepsaným způsobem zrušeno, nelze v žalobě proti rozhodnutí o předepsání penále k dlužné dani úspěšně namítat, že je nezákonné proto, že daňová povinnost byla stanovena neoprávněně*“ (rozsudek ze dne 29. 5. 2008, čj. 8 Afs 161/2006 - 93).

„*I platební výměr vydaný podle § 63 odst. 4 d. ř., jímž sděluje správce daně předpis penále, musí mít náležitosti podle § 32 odst. 2 d. ř. a součástí jeho výroku musí být výpočet penále. Není však na újmu platnosti platebního výměru, pokud výrok obsahuje odkaz na*

výpočet uvedený na další stránce platebního výměru označené shodným číslem jednacím“ (rozsudek ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 101/2004 - 51, vše na www.nssoud.cz).

Není důvod odchylovat se v posuzovaném případě od ustálené judikatury. Proto je především třeba konstatovat, že byly splněny podmínky pro vydání platebního výměru na penále, neboť v době jeho vydání existoval pravomocný dodatečný výměr na daň z příjmu fyzických osob (který ani později nebyl zrušen), a že stěžovatel neprokázal a ani netvrdil, že by doměřenou daňovou povinností splnil včas. Další okolnosti vydání dodatečného platebního výměru nemohl městský soud přezkoumávat a nemůže tak činit ani kasační soud. V tomto hodnocení je tedy třeba dát městskému soudu zcela za pravdu, neboť důvody dodatečného doměření daně (tedy důvody neuznání dvou zmíněných daňových dokladů) jsou v této věci zcela irelevantní.

Stěžovatel poukazoval na to, že v odvolání proti výměru na penále ze dne 19. 5. 2004 uvedl, že *„z předložených listin vůbec nevyplývá, z jakých důvodů nebyly daňové doklady uznány a absence těchto důvodů pak způsobuje nemožnost daňového poplatníka jakkoliv se k těmto důvodům vyjádřit“*. Stěžovatel se touto námitkou snažil dovodit, že v průběhu řízení o odvolání (k jehož věcnému projednání došlo poté, co městský soud zrušil původní zamítavé rozhodnutí žalovaného) zpochybňoval postup a závěry správce daně ohledně neuznání dvou zmíněných účetních dokladů (faktury a pokladního dokladu). Dovojuje z toho, že tím *de facto* brojil i proti výši sazby penále, což však městský soud neuznal.

Takováto myšlenková vazba je však neúnosně široká a nelze se s ní ztotožnit. Zpochybňováním neuznání některých dokladů správcem daně a tím i snížení daňově uznatelných nákladů a zvýšení (dodatečné doměření) daňové povinnosti, není zároveň zpochybněna sazba penále. Naopak, a v tomto ohledu kasační soud souhlasí se žalovaným, z toho, že stěžovatel napadal důvody doměření daně, vyplývá, že stěžovatel nedal sám žádný podnět k popsání doměření daně, naopak brojil proti iniciativě a postupu správce daně, čímž byly zjevně naplněny podmínky uvedené v § 63 odst. 3 d. ř. v rozhodném znění pro použití dvojnásobné sazby penále (0,2 % denně). Použití této sazby je zcela určitým způsobem popsáno ve výpočtu penále na str. 2 platebního výměru. Není tedy důvodná ani námitka ohledně nedostatečného odůvodnění platebního výměru co do důvodu použití konkrétní výše sazby.

Odkaz na nálezy Ústavního soudu IV. ÚS 121/01 je nepřipadný. Předmětem řešení zde byla otázka odůvodnění platebního výměru ve vztahu k obsahu spisu při daňové kontrole. Ústavní soud vyslovil, že *„Byl-li dodatečný platební výměr, který nemusí obsahovat odůvodnění jako nezbytnou součást rozhodnutí (§ 46 odst. 7, § 32 odst. 3 d. ř.), vydán na základě předtím provedené daňové kontroly, pak závěry správce daně týkající se kontrolního nálezu, výsledku a způsobu jeho zjištění, jakož i reakce na vyjádření a případné návrhy daňového subjektu, musí být přezkoumatelným způsobem seznatelné ze zprávy o daňové kontrole.“*

Otázkou náležitostí odůvodnění platebních výměrů se zabýval i Nejvyšší správní soud a definoval je např. ve výše citovaném rozsudku ze dne 3. 2. 2005, čj. 2 Afs 101/2004 - 51.

Pro platnost platebního výměru tedy zcela dostačovalo, byl-li alespoň na další stránce označené shodným číslem jednacím uveden výpočet penále. Kromě toho z odůvodnění rozhodnutí žalovaného (viz výše) plyne, že se i žalovaný zabýval popisem výpočtu penále, který kasační soud považuje za dostatečný. Na závěr je nutno opětovně zdůraznit, že odůvodněním výpočtu penále nelze rozumět popis důvodů doměření daně vč. důvodů neuznání některých daňových dokladů.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného zhodnotil stížní námitky jako nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné jiné vady, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch, žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů příslušelo, náklady řízení nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. srpna 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu