



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **FLAME GUARD Praha, spol. s r. o.**, se sídlem Štefánikova 48, Praha 5, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem se sídlem Štefánikova 48, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 4. 2008, čj. 4910/08-1500-106054, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 5. 2010, čj. 6 Ca 192/2008 - 82,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Rozhodnutím ze dne 2. 4. 2008, čj. 4910/08-1500-106054, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 5 ze dne 6. 11. 2007, čj. 417978/07/005513/6979, kterým správce daně sdělil žalobci předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 4 738 528 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 6. 5. 2010, čj. 6 Ca 192/2008 - 82, zamítl.

Městský soud nepřisvědčil námitce, že správce daně namísto správné sazby penále ve výši 0,1 % denně aplikoval nesprávně sazbu 0,2 % denně, kdy nesprávné vyměření daně bylo zjištěno v rámci daňové kontroly, nešlo však o zjištění ve smyslu § 63 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“), protože žalobce při svém jednání vždy jasně deklaroval jak postupuje a správce daně tak byl před zahájením kontroly o všem informován.

Podle městského soudu správce daně nejprve vyměřil daň ve výši uvedené žalobcem v daňovém přiznání. Následně v průběhu daňové kontroly u žalobce správce daně zjistil zkrácení daně (daň byla vyměřena v nižší výši než ukládá zákon) a právě na základě kontroly vydal dne 10. 7. 2006 dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 4 619 000 Kč. Uvedené skutečnosti vedly k výpočtu penále v platebním výměru ve výši 0,2%, podle § 63 odst. 3 daňového řádu. Městský soud se ztotožnil s odůvodněním napadeného rozhodnutí, s vyjádřením žalovaného k podané žalobě i s jeho vyjádřením při ústním jednání a plně odkázal na posouzení věci žalovaným. Uvedl, že dojde-li k doměřování daně správcem daně na základě vědomosti získané správcem daně v průběhu daňové kontroly, vždy se jedná o případy upravené v § 63 odst. 3 daňového řádu. Městský soud neshledal rozhodujícím ani tvrzení žalobce, že informoval správce daně o zamýšleném postupu, a to před zahájením kontroly i v jejím průběhu. Podle § 16 odst. 2 daňového řádu je totiž povinností kontrolovaného daňového subjektu poskytovat pracovníku správce daně součinnost. Informace, které žalobce poskytl osobám provádějícím daňovou kontrolu, nelze dle městského soudu hodnotit jako skutečnost mající za následek výpočet penále ve výši 0,05 %. Jedná se o vysvětlení, které je kontrolovaný daňový subjekt povinen poskytnout v průběhu daňové kontroly. Městský soud podotkl, že ještě před zahájením kontroly žalobce mohl, pokud sám zjistil zkrácení daně, oznámit tuto skutečnost formou podání dodatečného daňového přiznání správci daně. V takovém případě by byla použita poloviční sazba penále. Tato skutečnost však nenastala a žalobce dodatečné daňové přiznání nepodal. Pochybnosti správce daně o správnosti výše vyměřené daně mohou vzniknout na základě jakéhokoli podnětu, tedy i podnětu žalobce. Pokud však správce daně zjistil nesprávné vyměření daně až na základě daňové kontroly, došlo ke zvýšení daně až po jeho nález a sazba penále se v souladu s § 63 odst. 3 daňového řádu zvýšila na 0,2 %.

Základní sazba penále je použitelná pouze v případě, kdy daň byla daňovým subjektem vypočtena ve správné výši, nebyla správcem daně doměřena, ale byla pouze zaplacená po lhůtě splatnosti.

Městský soud uzavřel, že ke zjištění o zkrácení daně došlo v průběhu daňové kontroly, a to jednoznačně zjištěním správce daně. Proto byla výše dlužného penále vypočtena v souladu se zákonem ve správné výši za použití sazby 0,2 % z nedoplatku daně.

Městský soud nepřisvědčil ani námitce, že se žalovaný dostatečně nezabýval posouzením důvodu uvedeného v odvolání ve vztahu ke společnosti MULTA Praha, spol. s r. o., tj. že k faktickému zkrácení daně ve skutečnosti nedošlo. Ve shodě s žalovaným městský soud konstatoval, že žalobce a společnost MULTA Praha, spol. s r. o. jsou dva zcela odlišné samostatné daňové subjekty. Zkrácení daně je třeba posuzovat ve vazbě na

každý subjekt samostatně, bez ohledu na jejich vzájemnou spolupráci či komplexně ve vztahu ke státnímu rozpočtu.

Městský soud shledal nadbytečným i žalobcem navržený výslech pracovníků kontrolního oddělení správce daně. Při jednání městský soud rozhodl, že důkaz nebude proveden, protože se v daném případě jedná o právní posouzení, pro které není výslech pracovníků rozhodný.

III.

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy pro jinou vadu v řízení před soudem, jež mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatel namítl, že hodnocení městského soudu, podle něhož je za „zjištění správce daně“ nutno považovat až vědomost získanou v průběhu kontroly, je právním formalismem. Uvedl, že věc byla skutkově zřejmá jemu i pracovníkům správce daně již před zahájením kontroly a po formální stránce byla před zahájením kontroly i v jejím průběhu několikrát diskutována. Pracovnice správce daně přitom *„samy konstatovaly, že být pouze na nich, postup žalobce by akceptovaly, takto však nevědí a bude záležet na posouzení jejich nadřízených, v důsledku čehož je zřejmé, že i tato konkrétní věc byla formálně sporná, nejednalo se o jednoznačný případ a nakonec uvedené záviselo na správním uvážení, volné úvaze správce daně“*. Rozhodnutí správce daně bylo rovněž nepředvídatelné, neboť jiná období, v nichž bylo postupováno shodně jako v konkrétním případě, nebyla napadena, přestože byla kontrolována. Veškerá rozhodnutí správce daně, pokud z nich nemá vyplynout pouze doměrek, ale mají-li být důsledkem tohoto doměrku sankce, musí vyplývat z jednoznačného výkladu zákona, nesmí vyplývat ze správního uvážení a musí být předvídatelná. V penále 0,2 % denně přitom zjevně převažuje prvek sankční povahy.

Stěžovatel poukázal na nutnost rozlišovat mezi případy, kdy daňový subjekt zkrátí daň za účelem svého zvýhodnění a správce daně to zjistí až při daňové kontrole, a kdy daň zkrátí pouze zdánlivě za účelem doplacení daní personálně propojeného subjektu, takže ve skutečnosti k žádnému zkrácení nedochází, což správce daně před zahájením kontroly ví a je to s jeho pracovníky projednáváno.

Závěr městského soudu, podle něhož měl stěžovatel možnost podat před zahájením kontroly dodatečné daňové přiznání, se vymyká z logiky věci. To by mělo věcný smysl, pokud by daňový subjekt věděl, že nepostupoval správně.

Vadu v řízení před městským soudem, jež měla mít za následek nezákonnost meritorního rozhodnutí, stěžovatel spatřoval v neprovedení jím navržených důkazů, především výslechu pracovníků kontrolního oddělení správce daně. Právě provedením tohoto důkazu mělo být doloženo, že správce daně před zahájením kontroly věděl, jak stěžovatel postupoval, správce daně kontrolu prováděl souběžně i u společnosti MULTA Praha, spol. s r. o., před zahájením kontroly byla správnost postupu stěžovatele metodicky

projednávána, aniž by byla konstatována jeho nesprávnost, pracovnice před zahájením kontroly konstatovaly, že postup stěžovatele (a to ani ve vztahu k dani z přidané hodnoty) za nesprávný nepovažují, a že stěžovatel vlastně hodnocení a posouzení metodicky sporné věci svěřil do volné úvahy správce daně.

Konečně stěžovatel požádal, aby byl kasační stížnosti ve smyslu § 107 s. ř. s. přiznán odkladný účinek.

IV.

Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Uvedl, že pochybnosti o správnosti výše vyměřené daně mohou u správce daně vzniknout na základě jakéhokoli podnětu, např. i daňového subjektu či na základě daňové kontroly u jiné daně nebo u jiného zdaňovacího období téže daně. Pokud daňový subjekt zjistil nesprávnost vyměření daně sám, má v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu možnost (a v případě zvýšení daňové povinnosti i povinnost) podat dodatečné daňové přiznání. V takovém případě by bylo podle žalovaného neuhrazení případně dodatečně vyměřeného daňového nedoplatku penalizováno sníženou sazbou ve výši 0,05 %. Žalovaný doplnil, že v případě stěžovatele správce daně vydal na základě zjištění vyplývajících z kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. - 4. čtvrtletí roku 2002 dodatečné platební výměry. Zjistil-li stěžovatel v rámci této kontroly nesprávnost prvního vyměření daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, mohl a zároveň měl povinnost postupovat dle § 41 odst. 1 daňového řádu. Jelikož dodatečné daňové přiznání nebylo podáno, správce daně na základě zjištění z daňové kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. - 4. čtvrtletí roku 2002 zahájil dne 22. 9. 2004 daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za rok 2002 a na základě jejího výsledku dodatečně vyměřil dlužnou daň.

Ke stěžovatelem namítané nutnosti posuzovat zkrácení daně i s ohledem na obchodní společnost MULTA Praha, spol. s r. o. žalovaný konstatoval, že stěžovatel a uvedená společnost jsou dva odlišné samostatné daňové subjekty. Jejich daňové povinnosti nelze posuzovat komplexně ve vztahu ke státnímu rozpočtu, a to ani přes skutečnost, že v konečném efektu ke zkrácení daně nedošlo.

Žalovaný rovněž nepovažoval za důvodnou žádost stěžovatele o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

V.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel zpochybnil možnost aplikace sazby penále ve výši 0,2 % denně z nedoplatku daně především s poukazem na skutečnost, že nebyla naplněna podmínka zjištění zkrácení daně správcem daně. Ten měl totiž relevantními informacemi disponovat

již před vlastní daňovou kontrolou, na jejímž základě následně vydal dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002.

Nejvyšší správní soud této stížní námitce nepřisvědčil. V posuzované věci je zřejmé, že správce daně provedl u stěžovatele daňovou kontrolu zaměřenou na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. - 4. čtvrtletí roku 2002. Na základě zjištění získaných při této kontrole vydal správce daně stěžovateli dne 30. 7. 2003 platební výměry na daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období. Odvolání proti platebním výměrům, podaná stěžovatelem dne 22. 9. 2003, byla rozhodnutími žalovaného zamítnuta. Ministerstvo financí nevyhovělo žádosti o povolení přezkumu těchto rozhodnutí žalovaného. Správní orgány své závěry opřely o skutečnost, že stěžovatel ve vztahu k fakturám přijatým od společnosti MULTA Praha, spol. s r. o. neunesl důkazní břemeno ohledně faktického uskutečnění obstaravatelských služeb, jež tyto faktury formálně deklarovaly.

Dne 22. 9. 2004, tedy rok po podání odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, správce daně zahájil u stěžovatele kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 - 2002, přičemž na základě kontrolních zjištění doměřil stěžovateli daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 4 619 000 Kč. Správce daně i v tomto případě ve vztahu k daným fakturám přijatým stěžovatelem od společnosti MULTA Praha spol. s r. o. za obstaravatelské služby uzavřel, že *„se jednalo o fakturaci formální, která nebyla podložena žádným konkrétním plněním. V průběhu daňového řízení DS neprokázal, že by se jednalo o náklad na dosažení, zajištění a udržení příjmů“* (srov. zprávu o daňové kontrole ze dne 21. 4. 2006, čj. 88843/06/005935/7031).

Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením stěžovatele, že nejpozději od okamžiku podání odvolání proti platebním výměrům na daň z přidané hodnoty, v nichž popsal důvody svého postupu, byl správce daně seznámen s krácením daně z příjmů právnických osob. V posuzované věci Nejvyššího správního soudu nepochyboval o tom, že stěžovateli byla daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 doměřena na podkladě zjištění z daňové kontroly provedené správcem daně ve vztahu k této konkrétní dani. V průběhu této daňové kontroly správce daně zjistil skutečnosti nasvědčující zkrácení daně, proto byl oprávněn užít při předpisu penále na danou daň sazby 0,2 % denně ve smyslu § 63 odst. 3 věty čtvrté daňového řádu.

Skutečnost, že kontrolní zjištění učiněná správcem daně při kontrole daně z příjmů právnických osob odpovídala jeho zjištěním stran téže fakturace v případě kontroly daně z přidané hodnoty, nemůže na uvedeném závěru ničeho změnit. Ustanovení § 63 odst. 3 věty čtvrté daňového řádu nelze vykládat tak, že by aplikaci sazby ve výši 0,2 % denně z nedoplatku daně bránilo to, že k obdobným zjištěním dospěl správce daně rovněž v jiném daňovém řízení, resp. v rámci kontroly jiné daně realizované v minulosti u téhož daňového subjektu. Je zřejmé, že kontrolní zjištění ohledně daně z přidané hodnoty správci daně bez dalšího samo o sobě neumožňovalo vydat platební výměry rovněž na daň z příjmů právnických osob. Správce daně však mohl a měl tato zjištění využít pro svou další činnost ve vztahu ke stěžovateli. Zahájil-li tedy správce daně daňové řízení týkající se daně z příjmů právnických osob, provedl v jeho rámci daňovou kontrolu, zaručil-li stěžovateli všechna s

ní spojená procesní práva a vydal na jejím základě dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob, nijak nepochybil, užil-li následně při předpisu penále sazby odpovídající 0,2 % z nedoplatku daně, přestože se jeho kontrolní zjištění částečně kryla se zjištěními, k nimž v minulosti dospěl v rámci jiného daňového řízení vedeného se stěžovatelem.

Je třeba přitakat názoru žalovaného i městského soudu, že bylo na stěžovateli, aby se zřetelem k výsledkům daňových řízení týkajících se daně z přidané hodnoty postupoval v souladu s § 41 odst. 1 daňového řádu a podal dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob. Jedině v takovém případě bylo možné uvažovat o aplikaci jiné sazby penále. Pokud tak stěžovatel nepostupoval, nemůže nyní nesprávně zvolenou procesní strategii napravit nepřiléhavou právní argumentací. Nejvyšší správní soud neshledal stížní námitku důvodnou a naopak přisvědčil právním závěrům žalovaného a městského soudu, na které pro stručnost rovněž odkazuje.

Setrval-li stěžovatel i v kasační stížnosti na stanovisku, že se zřetelem k vyššímu zdanění společnosti MULTA Praha, spol. s r. o. v konečném důsledku k žádnému zkrácení daně nedošlo, nebyla námitka přiléhavá. Jelikož stěžovatel v tomto ohledu nenabídl jiné argumenty, než které byly žalovaným i městským soudem v dosavadních řízeních vypořádány, postačí na tomto místě zopakovat správné závěry obsažené v napadeném rozsudku, podle nichž je třeba daňovou povinnost důsledně posuzovat jednotlivě ve vztahu k oběma právně samostatným subjektům.

Se zřetelem ke shora přijatým právním závěrům nemohl Nejvyšší správní soud shledat důvodnou ani námitku, kterou stěžovatel brojl proti neprovedení důkazu výsledkem pracovních kontrolního oddělení správce daně. Podstata sporu mezi účastníky spočívala výhradně v posouzení právní otázky aplikace § 63 odst. 3 věty čtvrté daňového řádu na zjištěný skutkový stav. V tomto ohledu by ani informace případně získané provedením stěžovatelem navrženého výsledku nemohly na jeho právním postavení nic změnit.

Nejvyšší správní soud pro úplnost podotýká, že s ohledem na neprodlené rozhodnutí o věci samé samostatně nerozhodl o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek městského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisů nevznikly.

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

V Brně 29. prosince 2010

JUDr. Jan Passer
předseda senátu