



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. v právní věci žalobce: **Město Kralupy nad Vltavou**, se sídlem Kralupy nad Vltavou, U Cukrovaru 1087, zastoupeného JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem Liberec, U Soudu 363, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2013, č. j. 6 Ca 102/2009 - 62,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 10. 1. 2013, č. j. 6 Ca 102/2009 - 62, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 23. 12. 2008, č. j. 7005/08-1200-200470, byl dle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), k odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) změněn platební výměr Finančního úřadu v Kralupech nad Vltavou (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 5. 2008, č. j. 23564/08/044971/0931, kterým bylo stěžovateli předepsáno k přímému placení daňové penále ve výši 449 951 Kč k dani

z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005. Změna platebního výměru spočívala ve stanovení odlišné výše daňového penále, které bylo z částky 449 951 Kč sníženo na částku 449 219 Kč. Proti rozhodnutí žalovaného podal stěžovatel žalobu k Městskému soudu v Praze (dále též „městský soud“), kterou tento soud zamítl jako nedůvodnou a uložil stěžovateli zaplatit žalovanému náhradu nákladů řízení ve výši 3367 Kč.

[2] Městský soud ve svém rozhodnutí vycházel z následujícího stavu věci. Řádným daňovým přiznáním k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2005 stěžovatel přiznal správci daně základ daně ve výši 16 392 000 Kč a daň ve výši 4 261 920 Kč. Dne 2. 4. 2008 stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání, kterým tvrzenou daňovou povinnost zvýšil o částku 1 709 760 Kč, načež mu správce daně platebním výměrem ve smyslu § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků sdělil předpis daňového penále ve výši 449 951 Kč.

[3] Z hlediska právního hodnocení věci dospěl soud k závěru, že postup správce daně nebyl v rozporu se zákonem. I když je totiž daň z příjmů právnických osob, pokud je jejím poplatníkem přímo obec, dle § 4 odst. 1 písm. h) zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní“) daňovým příjmem rozpočtu obce a tato daň tedy není fyzicky placena, penále vypočtené z dodatečně přiznané a doměřené daně je obec povinna zaplatit na účet správce daně (§ 4 odst. 8 zákona o rozpočtovém určení daní). V dané věci je pak dle městského soudu nerozhodné, že podle zákona o rozpočtovém určení daní je daň z příjmů právnických osob součástí daňového příjmu obce. Vznik penále totiž zákon o správě daní a poplatků odvozuje jen od povahy tohoto plnění jako daně, bez ohledu na jakékoliv její další rozpočtové určení. S ohledem na tuto skutečnost proto soud konstatoval, že žalovaný při přezkumu napadeného platebního výměru nepochybil a žalobu stěžovatele proto dle ustanovení § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zamítl.

II.

Shrnutí argumentace obsažené v kasační stížnosti

[4] Rozsudek městského soudu napadl stěžovatel včasnou kasační stížností, a to z důvodů nesprávného posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], vadě řízení před správním orgánem [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] a nepřezkoumatelnosti spočívající v jiné vadě řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti předně namítl, že bylo povinností správce daně při výpočtu daňového penále zohlednit také přeplatky na jeho osobním daňovém účtu v průběhu období od 30. 6. 2006 do 2. 4. 2008. K jejich existenci však správní orgány ani městský soud nesprávně nepřihlédly, a to z důvodu, že v době jejich existence vůči stěžovateli žádný nedoplatek na dani z příjmů právnických osob neevidovaly (viz k tomu část IV. B. tohoto rozsudku, ve které se bude kasační soud touto námitkou věcně zabývat).

[6] Stěžovatel namítl rovněž nesprávné právní posouzení vady rozhodnutí odvolacího orgánu spočívající ve skutečnosti, že i když žalovaný částečně akceptoval odvolací námitku

pokračování

stěžovatele a změnil výši předepsaného penále ze 449 951 Kč na částku 449 370 Kč, z výroku rozhodnutí vyplývá, že částka předepsaného penále byla snížena až na hodnotu 449 219 Kč. Dle stěžovatele je rozhodnutí odvolacího orgánu neurčité a vnitřně rozporné a proto mělo být městským soudem zrušeno (viz IV. C.).

[7] Stěžovatel v průběhu odvolacího řízení mimo jiné žádal, aby v jeho věci bylo rozhodnuto v souladu s ústavněprávní zásadou projednací, pokud bude postupováno dle ust. § 50 zákona o správě daní a poplatků. Odvolací správní orgán nicméně takto nepostupoval, přičemž ani soud se k dané otázce přezkoumatelně nevyjádřil, když pouze uvedl, že z uvedeného ustanovení pro odvolací orgán nevyplývala povinnost nařizovat v dané věci ústní jednání (viz IV. D.).

[8] Nezákonnost napadeného rozsudku stěžovatel spatřuje také v nedostatečném vypořádání se městského soudu s námitkou nepřiměřenosti a nezákonnosti výše daňového penále. Stěžovatel v žalobě uvedl obvyklou výši příslušenství a daňového penále v členských státech Evropské unie a namítl diametrálně odlišnou výši jemu vyměřeného daňového penále. Soud však danou otázku posoudil v obecné rovině bez vztahu k projednávané věci, nikterak neodůvodnil svůj závěr a ani ho neopřel o zjištěný skutkový stav, tím porušil zásadu spravedlivého soudního procesu a žalobní námitku vyřídil pouze formálně (viz IV. E.).

[9] Další z četných námitek stěžovatele byla nezákonnost platebního výměru, a to z důvodu absence náležitostí rozhodnutí. Chybějícími náležitostmi jsou dle stěžovatele mimo jiné: řádné odůvodnění platebního výměru; uvedení všech předpisů, dle kterých bylo rozhodováno; uvedení podkladů pro vydání platebního výměru; či absence správní úvahy, ze které vyplývalo, jak byl vypočten rozdíl mezi daní dodatečně přiznanou a dodatečně vyměřenou (viz IV. F.).

[10] Stěžovatel obdobně jako ve správní žalobě rovněž namítl, že mu penále vůbec nemělo být předepsáno, protože se do prodlení s platbou daně nedostal. Jeho argumentaci však městský soud pominul a citoval závěry z rozsudku Nejvyššího správního soudu, které však vyplývají z jiné věci. Napadený rozsudek je proto i z tohoto důvodu nepřezkoumatelný (viz IV. G.).

[11] Stěžovatel má také za to, že mu daňová povinnost nebyla stanovena pravomocně pro nedostatek doručení dodatečného platebního výměru. V daňovém řízení lze ukládat povinnosti a přiznávat práva pouze rozhodnutím, které je právně účinné jen, je-li řádným způsobem doručeno. Zákon tedy předpokládá fyzickou existenci rozhodnutí. Dle stěžovatele proto nelze vycházet automaticky pouze z tiskopisu podaného dodatečného daňového přiznání, protože rozhodnutí o dodatečném vyměření daně má obsahovat náležitosti dle ustanovení § 32 zákona o správě daní a poplatků (viz IV. H.).

[12] Závěrem stěžovatel napadl také výrok, kterým městský soud přiznal žalovanému náhradu nákladů řízení. Uvedl, že rozhodnutí soudu o náhradě nákladů řízení je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, protože se soud dostatečně nevypořádal s argumenty stěžovatele, a dále nezákonné v té části, kde se soud argumenty sice zabýval, resp. kde soud uvedl, jaké náhrady nákladů přiznal žalovanému, ale jeho odůvodnění je chybné, protože je založeno na chybně zjištěném stavu a vychází z právních předpisů, která na věc nedopadají. S ohledem na tyto skutečnosti proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud po projednání věci napadený rozsudek jako nezákonný zrušil (viz IV. I.).

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odmítl tvrzení stěžovatele napadající přezkoumatelnost rozsudku městského soudu a ve vztahu k otázce, zda stěžovatel byl v prodlení s platbou daně z příjmů právnických osob, odkázal na rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 6. 3. 2008, č. j. 7 Afs 5/2008 - 58, publ. pod č. 1595/2008 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na internetové adrese www.nssoud.cz) a na něj navazující nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 1. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1434/08 (N 11/52 SbNU 113, rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na internetové adrese nalus.usoud.cz). Vyjádřil se také i ke zbylým námitkám stěžovatele, které však s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejména rozsudky ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. pod č. 1440/2008 Sb. NSS, ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, ze dne 11. 1. 2006, č. j. 7 Afs 49/2004 - 7, publ. pod č. 839/2006 Sb. NSS, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50 či ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 - 78) nepovažuje za důvodné. Výrok soudu o náhradě nákladů řízení považuje taktéž za zákonný, a to mimo jiné s ohledem na skutečnost, že to byl právě stěžovatel, kdo trval na nařízení jednání ve věci, které bylo příčinou vzniku nákladů řízení přiznaných žalovanému ve výroku napadeného rozsudku. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud rozsudkem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[14] Stěžovatel se včas podanou kasační stížností (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhá přezkumu rozhodnutí krajského soudu (v souzené věci označeného jako „městský soud“), které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud neshledal ani žádné důvody pro nepřipustnost kasační stížnosti.

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel ve své kasační stížnosti uplatnil. Neshledal přitom v dosavadním řízení vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost je důvodná.

IV. A.

K námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku

[17] Jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces, je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit. Nepřezkoumatelné rozhodnutí totiž nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94 (N 34/3 SbNU 257), ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 (N 85/8 SbNU 287) nebo ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02 (N 155/35 SbNU 147)].

pokračování

[18] K otázce nepřezkoumatelnosti soudních rozhodnutí pro nedostatek důvodů se Nejvyšší správní soud vyjádřil již ve svém rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[n]edostatkem důvodů nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“

[19] Za nepřezkoumatelné je pak dle navazující judikatury zdejšího soudu nutné považovat také rozhodnutí, v němž se soud nevypořádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74) či rozhodnutí, z jehož odůvodnění není „[z]řejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, [a to] zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (podle rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS).

[20] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v částech, kde se městský soud zabýval popsány námitkami stěžovatele, dospěl k závěru, že přezkoumávané rozhodnutí žádnou z výše uvedených vad netrpí. Předně v této souvislosti kasační soud považuje za vhodné uvést, že rozhodně není povinností soudů v situacích, jako byla ta v předcházejícím řízení, kdy žalobce uplatňuje nepřeborné množství námitek, provádět detailní rozbor každého jednotlivého žalobního bodu. To zejména, pokud žalobce brojí pouze proti formálním vadám řízení a nijak nekonkretizuje dotčení na svých hmotných právech. I v těchto případech nicméně přesto musí odůvodnění soudního rozhodnutí poskytovat dostatečnou záruku, že nebylo vydáno v důsledku libovůle. Z odůvodnění soudního rozhodnutí tak musí být seznatelné, ať už výslovně nebo implicitně, proč soud považoval námitky žalobce za nedůvodné, resp. proč se jimi odmítl zabývat.

[21] Vychází-li kasační soud z výše uvedeného pojetí, pak konstatuje, že nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu tak, jak ji stěžovatel namítal, neshledal. Z napadeného rozsudku je zřejmé, z jakých skutečností soud vycházel, jakými úvahami se při svém rozhodování řídil a proč námitky stěžovatele nepovažoval za důvodné. V podrobnostech soud odkazuje na další části tohoto svého rozsudku, ve kterých se otázce přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu věnuje blíže, a to v kontextu tam posuzovaných námitek.

IV. B.

Existence přeplatků na osobním daňovém účtu stěžovatele

[22] Nejvyšší správní soud se otázkou, zda při výpočtu penále musí správce daně zohlednit případné přeplatky na dani, které se od původního data splatnosti na osobním daňovém účtu daňového subjektu vyskytovaly, zabýval již opakovaně, např. v rozsudku č. j. 8 Afs 1/2009 - 109, ze dne 23. 10. 2009, v němž uvádí: „Předepíše-li správce daně za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, daňovému subjektu

penále z titulu existence nedoplatku na jiné dani, postupuje v rozporu se zákonem. [...] Za situace, kdy daňový řád výslovně nestanoví, že se při výpočtu penále přihlíží pouze k přeplatku, který je na osobním účtu daňového subjektu evidován a který je použit k úhradě daňového nedoplatku, nelze názoru žalovaného přisvědčit a Nejvyšší správní soud se musí přiklonit k výkladu příznivějšímu daňovému subjektu. [...] V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani.“

[23] Daňové penále ve smyslu § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro posouzení věci, tj. do 31. 12. 2006, představuje druh sankce, kterou je poplatník stížen za to, že nepřiznal a neuhradil svoji daňovou povinnost řádně v době, kdy příslušná daňová povinnost byla splatná, tj. porušil zákonem stanovenou povinnost řádně daň vypočítat a přiznat. Je proto v takovém případě zcela legitimní konstatovat, že poplatník se ocitá v prodlení s úhradou daňové povinnosti již ode dne původní splatnosti daně, kterou nesprávně uvedl již v řádném daňovém přiznání.

[24] Jak již Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, pokud je na daňovém účtu poplatníka (plátce) evidován přeplatek, je správce daně povinen postupovat podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Předepíše-li správce daně za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, daňovému subjektu penále z titulu existence nedoplatku na jiné dani, postupuje v rozporu se zákonem.

[25] Správci daně je § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanovena povinnost použít evidovaný vratitelný přeplatek, neřeší však, zda tak má činit i zpětně. V případě dodatečně doměřené daně a následně penalizace vzniká tak vždy zásadní otázka, zda je správce daně povinen přihlížet při výpočtu penále k případným přeplatkům, které na osobním daňovém účtu daňového subjektu existovaly v době od původní splatnosti do doby úhrady dodatečně vyměřené daně. Zákon o správě daní výslovně tuto otázku neupravuje. Bylo by tedy lze dospět k závěru, že za takové situace se vůbec nepřihlíží k eventuálním přeplatkům, které na osobním účtu existovaly před vznikem dodatečně vyměřené daně. Při výkladu jednotlivých ustanovení zákona však je nutno vycházet z teorie, že spíše než samotný text právního předpisu, je platným právem smysl tohoto textu, který je zjišťován interpretací.

[26] V této souvislosti poukazuje soud i na názor vyslovený Ústavním soudem, podle kterého „soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku.“ [nález ze dne 4. 2. 199, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, (N 13/7 SbNU 87)].

[27] Nejvyšší správní soud přistoupil k výkladu konformnímu s účelem a smyslem zákona a se zřetelem na relevantní právní principy, a dospěl k názoru, že jakkoli sice zákon o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, že se při výpočtu penále přihlíží k přeplatkům, které jsou (byly) na osobním účtu daňového subjektu evidovány, musí se přiklonit k výkladu příznivějšímu daňovému subjektu [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000 (N 59/22 SbNU 31)].

[28] Při uplatnění penále se vychází z původního data splatnosti daně či jiné povinné platby, její výše a počtu dnů prodlení s jejím uhrazením a v neposlední řadě k tomu, zda

pokračování

krácení daně bylo zjištěno daňovým subjektem či správcem daně. Uplatněná sankce v podobě penále, postihuje daňový subjekt z důvodu neplnění uložených daňových povinností, a to s právními účinky *ex tunc*. Penále vzniká zpětně a od tohoto data je nutno dle § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků počítat penále vždy, dojde-li kdykoli později k navýšení této povinnosti. V případě, kdy zákonodárce presumoval existenci nedoplatku na dani již k datu původní splatnosti, jinak by nebylo co penalizovat, je pak nutno respektovat toto interpretační pravidlo i v dalších případech, tj. při výpočtu penále zohlednit i dobu, po kterou byl na osobním účtu daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009 - 75).

[29] V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existuje přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je pak výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani. Uvedený postup je dle názoru zdejšího soudu zcela logický a spravedlivý, neboť sankcionuje pouze skutečné nedoplatky, tedy částky, s jejichž úhradou byl daňový subjekt skutečně v určitém období v prodlení. Vykazoval-li stav účtu stěžovatele, na němž je účtováno o plnění jeho veřejnoprávního závazku vůči státu, v určitém období jakýkoli vratitelný přeplatek, který byl v dispozici správce daně, nikoli však v dispoziční sféře daňového subjektu, nelze odůvodněně dospět k závěru, že v tomto určitém období byl daňový subjekt současně v prodlení.

[30] Jakkoli nedoplatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu vznikne až dodatečně, musí správce daně posuzovat vztah daňového subjektu ke státu souhrnně (tzn. s přihlédnutím k předchozím přeplatkům), bez ohledu na průběh tohoto vztahu u jednotlivých daní.

[31] Městský soud proto nesprávně uzavřel, že k existenci přeplatků evidovaných před 2. 4. 2008 na daňovém účtu stěžovatele nemohlo být při výpočtu penále přihlédnuto, a kasační stížnost je proto důvodná. V dalším řízení bude na městském soudu, aby posoudil existenci daňových přeplatků stěžovatele v rozhodném období a ověřil, zda případné pochybení odvolacího orgánu mohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[32] I přes konstatované nesprávné právní hodnocení soudu týkající se relevance přeplatků na osobním daňovém účtu stěžovatele (která sama o sobě implikuje nutnost zrušení napadeného rozsudku), považuje zdejší soud za vhodné vyjádřit se i k dalším bodům kasační stížnosti, které jsou svou povahou nezávislé na posouzení posledně uvedené námitky.

IV. C.

Neurčitost a vnitřní rozpornost platebního výměru

[33] Námitku vnitřní rozpornosti rozhodnutí odvolacího orgánu neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou, když má ve shodě s názorem městského soudu za to, že rozhodnutí o odvolání sice obsahuje odlišnou výši nově předepsaného daňového penále, než ve svém výroku, jedná se nicméně pouze o chybu v psaní, kterou lze překlénout výkladem dotčeného rozhodnutí.

[34] Rozhodnutí odvolacího orgánu obsahuje na straně 2 podrobný rozpis výpočtu daňového penále, přičemž tam uvedené údaje korespondují s údaji uvedenými na straně 8 a 9 rozhodnutí. Odpovídá taktéž doba prodlení i výše daňového přeplatku, který byl odvolacím orgánem při výpočtu daňového penále zohledněn. Pokud pak odvolací orgán v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl nesprávnou výši daňového penále, jedná se o zjevný omyl, který je patrný s ohledem na výpočet daňového penále uvedený ve výroku rozhodnutí, a který současně odpovídá daňovému základu, z něhož bylo penále počítáno i době prodlení, v němž se stěžovatel nacházel. Pochybení odvolacího orgánu nemělo vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí a hodnocení městského soudu proto lze považovat za správné.

IV. D.

K aplikaci zásady projednací

[35] Pokud stěžovatel v kasační stížnosti namítl nezákonnost napadeného rozsudku z důvodu, že se městský soud v odůvodnění svého rozhodnutí nevypořádal přezkoumatelným způsobem s otázkou aplikace „zásady projednací“ v daňovém řízení, kasační soud jeho výtce nemohl vyhovět.

[36] V obecné rovině právní věda zásadu projednací definuje jako protiklad zásady vyšetřovací; k jejímu uplatnění dochází nejčastěji ve sporných řízeních. Určitým zjednodušením lze tuto zásadu definovat jako postup, při němž rozhodující orgán přihlíží pouze k tvrzením, které mu přednesou účastníci řízení, a provede pouze ty důkazy, které mu tito účastníci ve svých tvrzeních sami nabídli.

[37] Z obsahu písemných podání založených ve spise přitom vyplývá, že stěžovatel této zásadě s největší pravděpodobností přisuzuje poněkud odlišný význam než právní doktrína. Definici zásady projednací patrně dovozuje z jejího běžného jazykového významu a spíše než zásady projednací v jejím doktrinálním chápání, se v průběhu soudního řízení před městským soudem domáhal ústního projednání věci odvolacím správním orgánem.

[38] Uvedl-li městský soud na straně 20 napadeného rozsudku, že „[z] ustanovení § 50 zákona č. 337/1992 Sb. upravujícího postup odvolacího orgánu nevyplývala pro odvolací orgán povinnost nařizovat v dané věci ústní jednání“ a že „[z] obsahu spisového materiálu nevyplývá, že by žalobci bylo v průběhu odvolacího řízení jakkoli bráněno v uplatňování jeho práv a v možnosti aktivně se tak odvolacího řízení účastnit“, považuje Nejvyšší správní soud citované hodnocení nejenom za přezkoumatelné, nýbrž i za věcně správné. Městský soud se současně vyjádřil nejenom k aplikaci projednací zásady v jejím obecném chápání, nýbrž i v jejím doktrinálním významu. Námitka stěžovatele proto není důvodná.

[39] K povinnosti finančních orgánů nařídít v daňovém řízení ústní jednání lze mimo jiné poukázat také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 7 Afs 114/2006 - 78, v němž zdejší soud uvedl, že ačkoliv jsou i finanční orgány povinny postupovat ústavně konformním způsobem, není povinností správce daně nařídít v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí: „Tento závěr potvrzuje i ustanovení § 2 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (zásada nevěřejnosti daňového řízení) a § 50 citovaného zákona, jež neukládá odvolacímu orgánu povinnost vést se stěžovatelkou před vydáním rozhodnutí ústní jednání.“ Ostatně „pokud je daňovému subjektu umožněno seznámit

pokračování

se s obsahem správního spisu a rozhoduje-li správce daně pouze na základě listin v něm zařazených, lze takový postup považovat za naplnění předmětného atributu práva na spravedlivý proces“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 59/2005 - 83, publ. pod č. 1440/2008 Sb. NSS).

[40] V posuzovaném případě stěžovatel v odvolání vznášel toliko námitky právního charakteru a nenavrhoval provedení nových důkazů. Odvolací orgán při posuzování podaného odvolání vycházel pouze z údajů obsažených ve správním spisu, proto nebylo účelné v dané věci ústní jednání nařizovat (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82).

[41] Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani nález Ústavního soudu ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01 (N 2/32 SbNU 9), na který sice stěžovatel v kasační stížnosti neodkazoval, nicméně jeho existence mu je patrně známá s ohledem na jiná soudní řízení, v nichž v minulosti vystupoval jeho právní zástupce před Nejvyšším správním soudem. Uvedené rozhodnutí se totiž jednak týká situace, kdy byla Ústavním soudem přezkoumávána zákonnost postupu finančních orgánů při stanovování základní daňové povinnosti daňového subjektu, a jednak svými nosnými důvody míří především na aplikaci § 16 odst. 4 písm. e) zákona o správě daní a poplatků, dle něhož má daňový subjekt, u něhož se provádí daňová kontrola, právo klást svědkům a znalcům otázky při ústním jednání a místním šetření. Ústavní soud se v tomto řízení tedy nezabýval postupem finančních orgánů, které pouze deklaratorně sdělovaly daňovému subjektu výši daňového penále. V této souvislosti přitom nelze než uvést, že sám Ústavní soud v usnesení ze dne 19. 3. 2008, sp. zn. I. ÚS 107/05 poukázal na „specifičnost každého jednotlivého případu a nutnost z tohoto pohledu ke každému jednotlivému případu přistupovat“.

IV. E.

K přiměřenosti výše daňového penále

[42] Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s námitkou týkající se nepřiměřenosti daňového penále, resp. že se městský soud touto otázkou dostatečně nezabýval. Ačkoliv není odůvodnění napadeného rozsudku v dané části zcela vyčerpávající, z jeho znění je bez dalšího zřejmé, jaké důvody vedly soud k odmítnutí argumentace stěžovatele. Pokud soud v projednávané věci dospěl k závěru, že daňové penále bylo stanoveno v souladu se zákonem a ve správné výši, lze se s jeho argumentací zcela ztotožnit.

[43] Aprobovat lze ostatně i závěr, že výše daňového penále neohrozila právo stěžovatele na vlastnictví majetku, ani nepředstavuje nepřiměřené omezení jeho základních práv. Jestliže stěžovatel namítl, že uvedená argumentace zůstala pouze v obecné rovině, nelze než uvést, že sám stěžovatel ve správní žalobě neuvedl žádná konkrétní tvrzení, která by prokazovala, že byl na svých právech dotčen způsobem, jenž by byl v rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Omezil-li se stěžovatel při konkretizaci své újmy na obecné konstatování o „zásadním dopadu daňového penále do své finanční situace“, nelze městskému soudu vytýkat, že k vypořádání jeho námitky přistoupil stejně obecně.

[44] Pokud stěžovatel ve svých tvrzeních odkazuje na akty přijaté Evropským společenstvím pro atomovou energii (Euratom) či Organizací pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD), je tato jeho argumentace zcela nepřipadná a na věc nedopadající. Stejně tak jsou nepřipadné i odkazy na judikaturu Soudního dvora Evropské unie (C-84/94, C-

284/94, C-401/95, C-363/00, C-460/01 a C-163/06 P), která nevykazuje žádný vztah k problematice daní z příjmů právnických osob.

[45] Zcela nedůvodným je pak i tvrzení, že výše daňového penále představuje „zatížení a znemožnění uplatnění komunitárního práva“. Stěžovatel nejenže neuvádí jediný odkaz na ustanovení unijního práva, se kterým je úprava § 63 zákona o správě daní a poplatků v rozporu, nýbrž jeho argumentace je v rozhodných pasážích více než zmatená. Jak ze žaloby, tak i kasační stížnosti je zcela zřejmé, že stěžovatel nečiní žádných velkých rozdílů mezi judikaturou Evropského soudu pro lidská práva a Soudního dvora Evropské unie, či organizacemi Euratom, OECD a Radou Evropy. Jeho argumentaci nelze považovat za důvodnou.

[46] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud k problematice přiměřenosti daňového penále odkazuje na svoji dřívější judikaturu, zejména rozsudek ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, publ. pod č. 1889/2009 Sb. NSS, v níž se ústavností daňového penále již zabýval. K zákonem stanovené výši daňového penále kasační soud v posledně uvedeném rozhodnutí konkretizoval, že „[s]azby penále podle této právní úpravy (zásadně 0,1 % z dlužné částky denně, ve specifických případech pak 0,05 % resp. 0,2 % denně – viz § 63 odst. 2 věta druhá, odst. 3 věta první až třetí, odst. 3 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků) představují roční úrok 36,5 % (případně 18,25 % resp. 73 %) a jsou odstupňovány od nižší sazby k vyšší sazbě v závislosti na intenzitě přičitatelnosti prodlení ve vztahu k pochybení daňového subjektu. Navíc takto (zákonem určenou denní procentní sazbou penále) je penále určováno pouze prvních 500 dní prodlení (tj. necelý první rok a půl) a poté sazba penále odvisí od diskontní sazby České národní banky, tedy de facto od ceny peněz v ekonomice (činí 140 % této sazby, přičemž se – a právě takto nutno vykládat ustanovení § 63 odst. 2 věty čtvrté, části věty za středníkem zákona o správě daní a poplatků – každé nové kalendářní čtvrtletí nově fixuje k aktuální výši diskontní sazby platné na jeho počátku).“

[47] Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku uzavřel, že sazby penále jednak nemají likvidační, vyvlastňující či lichvářskou povahu, jakkoli jsou nepochybně citelné, jednak v dlouhodobém časovém horizontu reflektují ekonomickou realitu, v daném případě cenu peněz. Vedle funkce spočívající v motivaci daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění jeho povinností mají i funkci paušalizované náhrady eventuelní újmy, kterou může stát jako příjemce daně utrpět, neobdrží-li ji řádně a včas a musí-li si kvůli tomuto výpadku daňových příjmů opatřit peníze jiným způsobem. Právě v časovém omezení relativně vysoké sazby penále na první necelý rok a půl prodlení a v následném poklesu sazby penále na 140 % diskontní sazby lze spatřovat zásadní argument pro závěr, že zákonodárce zde volil prostředek vhodný k tomu, aby motivoval daňové subjekty k zákonem vyžadovanému chování tím, že jim „prodražoval“ prodlení s placením daně povinností hradit penále, a že se zároveň jedná o nejmírnější ještě účinný prostředek. Funkci „odstrašovací“ plní zejména relativně vysoké sazby penále v prvním necelém roce a půl prodlení, zatímco po uplynutí tohoto období se přechodem na – fakticky nižší – sazbu penále kopírující diskontní sazbu zvýrazňuje druhá z funkcí penále, a sice funkce paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů.

[48] K otázce přiměřenosti pak soud vyslovil, že „[a]ni absenci přiměřenosti v užším slova smyslu nelze u zkoumané právní úpravy shledat. Nepřiměřenou v užším slova smyslu by zde byla zejména taková sankce, která by svojí povahou a podstatou vybočovala z povahy a podstaty finančněprávních vztahů. Takto by například za nepřiměřenou sankci bylo lze považovat,

pokračování

kdyby i za neúmyslné prodlení v placení daně (snad s výjimkou prodlení z hrubé nedbalosti) hrozila daňovému subjektu či osobám za něj jednajícím ztráta osobní svobody či jiná podobně citelná a majetkové podstatě finančněprávních vztahů vzdálená omezení jejich základních práv. Nepřiměřenou by byla i čistě majetková sankce, jejíž výše by byla ve zjevném nepoměru s rozsahem porušené povinnosti či na tomto rozsahu zcela nezávislá a zároveň nepřiměřeně vysoká. Zde však se jedná o sankci čistě majetkovou, nikoli nepoměrnou (i když citelnou) a závislou na věcném a časovém rozsahu porušené povinnosti, která hmotněprávní pozici daňového subjektu zasahuje způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené primární povinnosti“ (srov. shora citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 159/2005 - 43).

IV. F.

Chybějící náležitosti platebního výměru

[49] Platební výměr vydaný podle § 63 zákona o správě daní a poplatků není sdělením rozhodnutí o výši penále, ale sdělením jeho předpisu a náhradní lhůty, které vycházejí ze zákona. Deklaruje se jím zákonná povinnost, ale současně i splnění podmínek penalizace, od nichž se konkrétní výše penále odvíjí. I platební výměr na penále proto musí obsahovat náležitosti předpokládané ustanovením § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Podle písm. b) citovaného ustanovení to je mimo jiné datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, písm. d) výrok s uvedením právních předpisů, podle nichž bylo rozhodnuto, částky peněžitého plnění a čísla účtu, podle písm. g) vlastnoruční podpis pověřeného pracovníka správce daně s uvedením jména a příjmení, funkce a otisk úředního razítka se státním znakem.

[50] V daném případě platební výměry obsahují všechny zákonné náležitosti včetně výpočtu penále uvedeného na straně 2 platebního výměru, na který je ovšem ve výroku výslovný odkaz a který je označen stejným číslem jednacím. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 7. 2004, č. j. 3 Afs 14/2004 - 53, publ. pod č. 377/2004 Sb. NSS, pokud obsahuje výrok platebního výměru výslovný odkaz na list č. 2, který je jeho součástí, pak údaje uvedené na listu č. 2 jsou součástí výroku platebního výměru. Platební výměr není v důsledku takové úpravy neplatným rozhodnutím.

[51] Není na újmu platnosti napadeného platebního výměru ani absence odkazu na zákon o rozpočtovém určení daní. Uvedený předpis pouze stanoví, kterému subjektu zaplacená daň v konečném důsledku připadne, pro výpočet výše daňového penále však žádnou relevanci nemá. Stejně tak je neopodstatněná námitka, že platební výměr měl obsahovat podrobné odůvodnění. K této otázce se přezkoumatelně vyjádřil již městský soud, přičemž nesprávnost jeho posouzení stěžovatel nijak nezpochybnil.

[52] Nejvyšší správní soud při interpretaci relevantních ustanovení zákona vycházel zejména ze svého rozsudku ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004 - 90 z něhož vyplývá, že pojem neplatnosti rozhodnutí nelze vykládat formalisticky, případný nedostatek správního rozhodnutí musí dosahovat určité intenzity: „Uvedený závěr vychází z interpretačního přístupu, podle něhož by za každým právním pravidlem mělo stát i určité

věcné zdůvodnění. Prakticky vzato to znamená hledat smysl a účel každého zákonného ustanovení; to platí i pro základní náležitosti daňového rozhodnutí. Např. smyslem požadavku přesného označení příjemce rozhodnutí [§ 32 odst. 2 písm. c) d. ř.] je, aby osoba, jíž se např. doměřuje daň, byla z rozhodnutí seznatelná, tj. aby nebylo pochyb o tom, kdo je dlužníkem. Je-li označení této osoby nepřesné, avšak interpretací lze bezpochyby usoudit na to, kdo je dlužníkem, neodpovídalo by smyslu citovaného ustanovení, pokud by byl platební výměr považován za neplatný. [...] Pouhý nedostatek základní náležitosti rozhodnutí proto sám o sobě nemá za následek neplatnost platebního výměru; neplatnost by mohla nastat pouze za přistoupení dalších okolností, např. v případě uvedeném pod § 32 odst. 2 písm. d) d. ř. tehdy, pokud by ani interpretací platebního výměru (či jiného rozhodnutí) jako celku - tedy nejen jeho výroku - nebylo možno zjistit, podle jakého předpisu byla daň vyměřena, tj. obecně řečeno, pokud by ani interpretací daňového rozhodnutí jako celku nebylo možno zjistit údaj či informaci, kterou by rozhodnutí podle § 32 odst. 2 d. ř. ve spojení s odst. 7 obsahovat mělo.“

[53] Smysl právní úpravy uvedené v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je tak třeba hledat v poskytnutí daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Nejvyšší správní soud vycházející z těchto závěrů proto konstatuje, že platební výměr posuzovaný v nyní souzené věci obsahuje všechny potřebné náležitosti. Stěžovatel nebyl zkrácen na svém právu obrany proti tomuto rozhodnutí a toto právo rovněž využil.

IV. G.

K existenci prodlení s platbou daně

[54] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku, že se stěžovatel v rozhodné době nenacházel v prodlení s platbou daně z příjmů právnických osob, a že jeho argumentaci městský soud pominul, když pouze citoval závěry zdejšího soudu, které však vyplývají z jiné věci. Kasační soud považuje odůvodnění rozsudku městského soudu za zcela přesvědčivé a přezkoumatelné. Z použité argumentace je zřejmé, proč soud nepovažoval námitky stěžovatele za důvodné a proč na souzenou věc aplikoval závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2008, č. j. 7 Afs 5/2008 - 58, publ. pod č. 1595/2008 Sb. NSS. Samotný nesouhlas stěžovatele s právním hodnocením městského soudu pak nemůže být důvodem konstatování nezákonnosti napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost.

[55] K věci samé zdejší soud uvádí, že argumentace městského soudu uvedeným rozsudkem je zcela případná. Nejvyšší správní soud se v této věci zabýval obdobnou situací, jako v nyní souzené věci, kdy správce daně sdělil obci (městu Kopřivnice) předpis daňového penále, a to z důvodu podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Odkázal-li městský soud na toto rozhodnutí, v žádném případě nelze jeho postup hodnotit jako nezákonný.

[56] S ohledem na skutečnost, že kasační soud neshledal důvod odchýlit se od závěrů vyplývajících z rozsudku č. j. 7 Afs 5/2008 - 58, pro stručnost pouze odkazuje na klíčovou část tohoto rozhodnutí: „*Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem stěžovatele, že není možno, aby došlo k prodlení s plněním fakticky nulové platební povinnosti, když žádná daň ze strany stěžovatele nemá být správcem daně podle zákona fyzicky placena. Tato okolnost však není v dané*

pokračování

věci rozhodná. V tomto případě nejde o platbu daně, ať již řádně či dodatečně přiznané, popř. řádně či dodatečně vyměřené, a ani o penále stanovené v důsledku prodlení daňového subjektu s platbou daně (§ 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), nýbrž o stanovení, resp. vypočtení penále z daně dodatečně doměřené podle dodatečného daňového přiznání. Je tomu tak proto, že stěžovatel podal dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob, na základě něhož zvýšil svoji poslední známou daňovou povinnost. Jak již bylo výše uvedeno (§ 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků), penále se vypočte i z daně, která byla doměřena podle dodatečného daňového přiznání. Jelikož stěžovatel dodatečné daňové přiznání podal, bylo mu finančním úřadem zcela v souladu s právní úpravou penále vypočteno, a v zákonné lhůtě též sděleno. V tomto případě tedy není relevantní skutečnost, že daň, ať již řádně či dodatečně přiznaná, není fyzicky placena správci daně (státu). Relevantní je okolnost, že došlo k dodatečnému přiznání daně. Penále, resp. jeho vypočtení a placení, totiž není odvislé od toho, zda je stěžovatel povinen platit řádně či dodatečně vyměřenou daň ve prospěch státního rozpočtu. Penále podle ustanovení § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je ze zákona stanoveno na základě skutečnosti, že poplatník daně, v tomto případě stěžovatel, dodatečně přiznal daň za zdaňovací období, za které již daň byla vyměřena. Penále stanovené z titulu dodatečně vyměřené daně nemá vliv na prodlení s placením řádně či dodatečně vyměřené daně. [...] Nikde v zákoně o správě daní a poplatků však není stanoveno, že obec není povinna fyzicky platit daň z příjmů právnických osob. Způsob placení daně je upraven v ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků. V zákoně o rozpočtovém určení daní je uvedeno, jaká daň je v tom kterém konkrétním případě daňovým příjmem obce, resp. kdy tato daň tvoří příjmy rozpočtů obcí. Ani z tohoto zákona není rovněž patrné, že obec není povinna správci daně fyzicky platit daň z příjmů právnických osob, v případě, že je jejím poplatníkem. Postup, kterým se placení daně provede (prostřednictvím pouhého pohybu na účtu obce), je pak upraven výše uvedeným opatřením Ministerstva financí. Stěžovatel nic nenamítá proti stanovenému postupu placení daně z příjmů právnických osob obcí, ačkoli se jedná o způsob placení daně, který není v zákoně o správě daní a poplatků explicitně uveden. I když není možné podle tohoto postupu rozpoznat den platby tak, jak je uveden v ustanovení § 61 zákona o správě daní a poplatků, nejde uvedený způsob platby proti smyslu tohoto ustanovení. Nelze proto s úspěchem tvrdit, že by se v daném případě jednalo o extenzivní výklad tohoto ustanovení. Nejvyšší správní soud v této souvislosti znovu připomíná, že je nezbytné od sebe důsledně oddělit platbu daně (řádně či dodatečně přiznané a vyměřené) a penále vypočtené z titulu dodatečně přiznané a následně doměřené daně z příjmů právnických osob obcí.“

[57] K námitce stěžovatele, že doposud nebylo zjištěno datum, ke kterému došlo k provedení účetního zápisu dodatečně stanovené daně, a proto nebyl řádně zjištěn skutkový stav, Nejvyšší správní soud opětovně odkazuje na rozsudek č. j. 7 Afs 5/2008 - 58, v němž zdejší soud uvedl následující: „Finanční úřad postupoval zcela správně a v souladu s ustanovením § 63 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, když částku, o kterou byla zvýšena původně přiznaná daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, penalizoval sazbou 0,05% za příslušný počet dní, tedy ode dne následujícího po dni splatnosti (1. 7. 2004) do 7. 3. 2005 (stěžovatelem uvedené datum jako první možné „zaplacení“ dodatečně přiznané a doměřené daně).“ Postupoval-li správce daně v projednávané věci stejným způsobem, nemohl být stěžovatel na svých právech nijak zkrácen, neboť se jednalo o postup v jeho prospěch, když jako datum zaplacení daně bylo zvoleno první možné datum zaplacení dodatečně přiznané a doměřené daně. Ani tato námitka proto nemohla být Nejvyšším správním soudem shledána důvodnou.

IV. H.

Nedostatky v doručení dodatečného platebního výměru

[58] Důvodnou není ani námitka, že stěžovateli doposud nebyla pravomocně stanovena daňová povinnost pro nedostatek v doručení dodatečného platebního výměru. V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za dostačující pouze odkázat na odůvodnění rozsudku městského soudu, který se touto otázkou dostatečně podrobně a přezkoumatelně zabýval. K doplnění argumentace městského soudu pak lze citovat usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, publ. pod č. 2137/2010 Sb. NSS, z něhož vyplývá, že „pokud by racionální zákonodárce chtěl, aby v případě, že daňový subjekt požádá o sdělení výsledku vyměření, byl teprve v reakci na tuto žádost vydán a daňovému subjektu doručen platební výměr, který by v souladu s § 32 odst. 1 větou druhou d. ř. měl právní účinky až doručením, lze mít za to, že by nejspíše použil obdobnou formulaci jako v § 46 odst. 4 d. ř. nebo by jiným způsobem jednoznačně vyjádřil, že se má vydat a doručit platební výměr. Hovoří-li se však v § 46 odst. 5 d. ř. o „sdělení výsledku vyměření“, naznačuje takto užitá formulace, že tento úkon správce daně má toliko informativní charakter – jeho doručení nezakládá právní účinky ve smyslu § 32 odst. 1 d. ř., neboť tyto nastaly na základě zvláštní úpravy již fiktivním doručením fiktivně vydaného platebního výměru v den, který stanoví věta druhá v § 46 odst. 5 d. ř.“

[59] S ohledem na uvedené tak lze bez dalšího aprobovat tvrzení městského soudu, že jestliže stěžovateli na jeho žádost byla sdělena výše doměřené daňové povinnosti (shodná s podaným dodatečným daňovým přiznáním), šlo o postup ve smyslu § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, tedy o pouhé sdělení výše konkludentně vyměřené daně.

IV. I.

K výroku o nákladech řízení

[60] Námitkou směřující do výroku o nákladech řízení se Nejvyšší správní soud v tomto řízení nezabýval, neboť teprve na právním posouzení otázky existence přeplatků na osobním daňovém účtu stěžovatele bude záviset, zda bude mít vůbec smysl věcně přezkoumávat její důvodnost.

V.

Závěr a náklady řízení

[61] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná (viz odůvodnění tohoto rozsudku v části IV.B.), a proto napadený rozsudek podle § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil.

[62] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[63] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

pokračování

[64] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 30. října 2013

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu