



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce **JUDr. Ing. V. K.**
bytem X
Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem
se sídlem Sluneční nám. 14, 158 00 Praha 5

proti
žalovanému **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31765/16/5200-10423-708571,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

I. Základ sporu a předcházející řízení

1. Žalobce uplatňoval v roce 2005 pro účely zjištění základu daně z příjmu výdaje v procentní výši dle § 7 odst. 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v rozhodném znění (dále jen „zákon o daních z příjmu“ nebo „ZDP“), v roce 2006 uplatňoval výdaje v prokázané výši dle § 24 zákona o daních z příjmu. Na základě změny v uplatňování výdajů mu tak vznikla povinnost upravit základ daně za zdaňovací období roku 2005 v souladu s § 23 odst. 8 písm. b) zákona o daních z příjmu.
2. Dne 3. 7. 2007 proto podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém zvýšil původně vyměřenou daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2005 o částku 1 351 360 Kč. Daň v této výši zaplatil žalobce dne 28. 6. 2007. Správci daně (Finančnímu úřadu pro Prahu 8) nicméně vznikly pochybnosti o správnosti, průkaznosti a úplnosti údajů v dodatečném daňovém přiznání a výzvou ze dne 10. 9. 2007 zahájil s žalobcem vytýkácí řízení. Po jeho ukončení byla žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 3. 2008 doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 1 988 672 Kč, tedy o 637 312 Kč vyšší než daň uvedená žalobcem v dodatečném daňovém přiznání.
3. V odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru žalobce nesouhlasil s úpravou základu daně podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů a požadoval postup dle § 23 odst. 14 téhož zákona. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu odvolání zamítlo rozhodnutím ze dne 20. 2. 2009. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 19. 1. 2012, č. j. 9 Ca 131/2009-66, žalobu žalobce proti tomuto rozhodnutí zamítl. Kasační stížnost žalobce zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 6. 2013, č. j. 8 Afs 31/2012-53. Ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu odmítl Ústavní soud usnesením ze dne 22. 4. 2014, sp. zn. II. ÚS 2799/13.
4. Žalobce rozdíl dodatečně doměřené daně (dle rozhodnutí ze dne 14. 3. 2008) ve výši 637 312 Kč postupně uhradil až po 2. 7. 2007, k plné úhradě došlo ke dni 28. 3. 2008. Platebním výměrem ze dne 13. 10. 2009, předepsal správce daně podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „ZSDP“), žalobci penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 410 815 Kč. Počátek prodlení s úhradou daně přitom správce daně určil dnem splatnosti daně z příjmu fyzických osob za rok 2005, tedy dnem 30. 6. 2006. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu rozhodnutím ze dne 22. 4. 2010 odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru na penále zamítlo a platební výměr nabyl právní moci.
5. Žalobou ze dne 22. 4. 2010 podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22. 4. 2010 i platebního výměru na penále ze dne 13. 10. 2009, a to s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009-57. Na základě podání této žaloby Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu vydalo rozdílový platební výměr, kterým vyměřilo penále podle jeho názoru v souladu s citovaným rozhodnutím Nejvyššího správního soudu.
6. Městský soud rozsudkem ze dne 12. 6. 2014, č. j. 11 Af 25/2010-71, k žalobě ze dne 22. 4. 2010 zrušil rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů (tzn. i první platební výměr na

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

penále) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud konstatoval (ve shodě s názorem, který následně zaujal odvolací daňový orgán), že žalobce nemůže být penalizován již ode dne původní splatnosti daně za zdaňovací období roku 2005, jelikož ke změně daně došlo na základě postupu podle § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmu, a nikoliv na základě nesprávného postupu daňového subjektu. Městský soud učinil závěr, že z tohoto důvodu nebyly splněny podmínky pro předepsání daňového penále. Se závěrem žalovaného, že vydáním rozdílového platebního výměru na daňové penále dne 5. 10. 2010 správce daně, resp. žalovaný žalobci *de facto* vyhověl, se městský soud neztotožnil. Uvedl totiž, že napadené rozhodnutí ani platební výměr na daňové penále ze dne 13. 10. 2009 žalovaný nezrušil, ani nezměnil, a tyto zůstaly nadále v právní moci a tedy i vykonatelné.

7. Odvolací finanční orgán napadl rozsudek městského soudu kasační stížností, o níž bylo rozhodnuto rozsudkem ze dne 2. 12. 2015, č. j. 6 Afs 160/2014-46. Nejvyšší správní soud změnil rozhodnutí městského soudu tak, že se zrušuje pouze rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, a nikoliv rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8.
8. Věc tedy byla vrácena odvolacímu orgánu, kterým se s ohledem na novou organizaci finanční správy stalo Odvolací finanční ředitelství, tedy žalovaný. Žalovaný ve věci znovu rozhodnul rozhodnutím ze dne 18. 7. 2016, č. j. 31765/16/5200-10423-708571 (dále jen „**napadené rozhodnutí**“). Napadené rozhodnutí stanovilo, že rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 a platební výměr na daňové penále za zdaňovací období roku 2005, se mění z částky 410 815,- Kč na částku 26 422,- Kč.

II.

Shrnutí žaloby a vyjádření žalovaného

9. Žalobce se podanou žalobou brání proti právnímu názoru žalovaného, který v návaznosti na shora popsané řízení vyměřil daňové penále za období 2. 7. 2007 (okamžik podání dodatečného daňového přiznání za rok 2005) až do úplného uhrazení dodatečně přiznané daně dne 28. 3. 2008. Žalobce má tedy rozdílný názor na okamžik, kdy se stala dodatečně vyměřená daň splatná, a od kterého se tudíž odvíjí penalizace nedoplatku na dani stanovená napadeným rozhodnutím.
10. Žalobce tvrdí, že rozhodující je den, kdy došlo ke změně systému uplatňování výdajů. Tímto dnem byl dle něj poslední den lhůty pro podání řádného přiznání k dani z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2006 (2. 7. 2007), protože je to den, kdy se stává řádné daňové přiznání nezměnitelným formou opravného přiznání a je tak najisto postaveno rozhodnutí daňového subjektu, jeho volba, změnit systém uplatňování výdajů. Od tohoto dne se pak dle § 41 odst. 1 ZSDP odvozuje lhůta pro podání dodatečného přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2005, která skončila posledním dnem následujícího kalendářního měsíce. Jím byl v případě žalobce den 31. 8. 2007.
11. Žalobce tak tvrdí, že dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2005 mělo být podáno nejpozději do dne 31. 8. 2007 a teprve ode dne následujícího mělo být počítáno i daňové penále z prodlení s úhradou splatné daně, a proto považuje napadené rozhodnutí za nezákonné.
12. Výklad zastávaný žalovaným nemá dle žalobce žádnou oporu v objektivním právu, protože měl-li by poslední den lhůty pro podání dodatečného přiznání k dani z příjmů za zdaňovací období 2005 uplynout dne 2. 7. 2007, muselo by ke změně systému uplatňování

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

výdajů dojit dle § 41 odst. 1 ZSDP v květnu 2007, kdy žalobce žádné rozhodnutí o změně systému výdajů nepřijal a není k tomu tak žádný důkaz. Výklad žalovaného pak dle žalobce nemá oporu ani v napadeném rozhodnutí, kde žalovaný tvrdí, že k volbě systému uplatňování výdajů dochází až poslední den lhůty pro podání řádného přiznání.

13. Žalobce dodává, že žalovaným určený den pro podání dodatečného přiznání lze tak odvodit jen od novely § 23 odst. 8 ZDP provedenou zákonem č. 346/2010 Sb. účinnou ode dne 1. 1. 2011: „*Základ daně (dílní základ daně) se upraví za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo; v tomto případě se má za to, že poplatník není v prodlení, jestliže podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo.*“, který opustil obecnou lhůtu pro podání dodatečného přiznání podle daňového řádu a zavedl vlastní lhůtu. Tento institut je ale na případ žalobce neaplikovatelný, protože k novele došlo až 3,5 roku po podání předmětného dodatečného daňového přiznání.
14. Žalovaný na žalobu reagoval vyjádřením ze dne 25. 10. 2016.
15. Žalovaný uvádí, že byl vázán právním názorem obsaženým v rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 6 Afs 160/2014-46, ze dne 2. 12. 2015, a proto vydal žalobou napadené rozhodnutí, kterým změnil platební výměr na daňové penále vydaný Finančním úřadem pro Prahu 8 dne 13. 10. 2009 tak, že částku předepsaného penále změnil z částky 410.815,- Kč na částku 26.422,-Kč. Konkrétně odkázal zejména na argumentaci uvedenou v předmětném rozsudku Nejvyššího správního soudu v bodech 30 až 33.
16. Žalovaný uvádí, 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 tudíž až dne 2. 7. 2007 vznikla žalobci povinnost provést úpravu základu daně.
17. Žalovaný tak dovozuje, že zcela v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu uvedeným v rozsudku č. j. 6 Afs 160/2014-46 provedl výpočet penále z dlužné částky daně 637.312,- Kč za období od 3. 7. 2007 do 28. 3. 2008, přitom však také ve prospěch žalobce zohlednil existující přeplatky na osobním daňovém účtu žalobce (správnost postupu žalovaného u existujících přeplatků není žalobou napadána), takže původně předepsané penále ve výši 410.815,- Kč snížil na částku 26.422,- Kč. Žalobou napadené rozhodnutí tedy není nezákonné, jak žalobce tvrdí. Žalovaný navrhuje žalobu odmítnout podle § 46 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), neboť o této věci již bylo soudem pravomocně rozhodnuto, případně žalobu zamítnout.
18. Žalobce soudu adresoval repliku ze dne 7. 11. 2016 a následně ještě doplnění této repliky ze dne 12. 1. 2017.
19. Podle žalobcova názoru je interpretace rozsudku Nejvyššího správního soudu, č. j. 6 Afs 160/2014-46, nesprávná, neboť Nejvyšší správní soud se nijak nevyjadřoval ke správnosti určení časového období penalizace, protože to nebylo předmětem kasační stížnosti. Pokud se Nejvyšší správní soud v rozsudku vyjadřoval k vymezení období pro penalizaci (bod 33), tak jen jako popis skutkového stavu, což dosvědčuje závěr bodu 33, že konstrukce výroku platebního výměru na penále neumožňuje jeho částečné zrušení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

20. Žalobce uvádí, že žalovaný nijak nevysvětluje na první pohled patrný rozpor v jeho argumentaci. Na jedné straně žalovaný tvrdí, že okamžik změny uplatnění výdajů 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, tj. dne 2. 7. 2007. Zákon o dani z příjmů v § 23 odst. 8 ukládal povinnost změnu ve způsobu uplatnění výdajů deklarovat správci daně dodatečným přiznáním. Žalobce tvrdí, že když dne 2. 7. 2007 vznikla skutečnost (změna systému uplatňování výdajů) nutící jej podat dodatečné přiznání, což měl za povinnost učinit ve lhůtě dané § 41 odst. 1 ZSDP. Splatnost daně musí být dána zákonem. Pokud splatnost daně nestanovil zákon o daních z příjmů, bylo třeba aplikovat úpravu v zákoně o správě daní a poplatků.
21. V rámci doplnění repliky pak žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2015, č. j. 9 Afs 123/2014–44. V něm je řešen typově shodný případ, ale za použití § 23 odst. 8 zákona o daních z příjmů ve znění ode dne 1. 1. 2011, kdy do něj zákonodárce doplnil text: *„v tomto případě se má za to, že poplatník není v prodlení, jestliže podá dodatečné daňové přiznání a zaplatí daň nejpozději do dne, kdy je povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo.“* Nejvyšší správní soud v bodě 23 rozsudku dovozuje, že právě tím vložil zákonodárce do zákona o daních z příjmů lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání a uhrazení případné dodatečné daně. A nepoužije se tudíž lhůta pro podání dodatečného přiznání dle § 141 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „**daňový řád**“).

III.

Předchozí rozsudek městského soudu a řízení o kasační stížnosti

22. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 15. 1. 2021, č. j. 8 Af 69/2016-46, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že v posuzované věci se jedná zejména o posouzení, zda žalovaný správně určil splatnost doplatku na dani z příjmů za rok 2005, od níž následně vypočítal penále dle tehdy účinné zákonné úpravy, přičemž tato právní otázka nebyla v judikatuře správních soudů ve vztahu k rozhodné právní úpravě explicitně řešena. Tvrzení žalovaného o tom, že se při vydání napadeného rozhodnutí řídil právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku č. j. 6 Afs 160/2014 - 46, neshledal městský soud správným. V rámci daného rozsudku se Nejvyšší správní soud nikterak nezabýval dobou splatnosti dodatečně vyměřené daně, ač z některých pasáží by se tak mohlo na první pohled zdát (zejm. žalovaným zdůrazněný bod 33 rozsudku). Z kontextu rozsudku nicméně vyplývá, že se Nejvyšší správní soud zabýval zejména dobou vzniku povinnosti uhradit dodatečně vyměřenou daň.
23. Zásadním městský soud shledal rozlišení okamžiku vzniku daňové povinnosti a okamžiku splatnosti daně. V této souvislosti poukázal na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2015, č. j. 9 Afs 123/2014 – 44, který řešil vztah § 23 odst. 8 ZDP (ve znění od 1. 1. 2011) a daňového řádu, který nahradil ZSDP. Vznik daňové povinnosti byl i dle § 57 odst. 2 ZSDP vázán na okamžik, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle zákona. V rozhodné době nicméně absentovala v ustanovení § 23 odst. 8 ZDP poslední věta, která s účinností od 1. 1. 2011 určuje, že předmětná daňová povinnost nastane nejpozději do dne, kdy je daňový subjekt povinen podat daňové přiznání k dani za zdaňovací období, ve kterém ke změně uplatňování výdajů došlo. Stejný okamžik je pak stanoven pro splatnost této daňové povinnosti.

24. Z uvedeného městský soud dovodil, že pokud v rozhodné době v ZDP (ani v jiném předpise) nebyla stanovena zvláštní úprava určující vznik daňové povinnosti a splatnost dodatečně vyměřené daně, nabízelo se jediné řešení, a to použití obecné lhůty stanovené v § 41 odst. 1 ZSDP určující vznik dodatečné daňové povinnosti a splatnosti dodatečně vyměřené daně.
25. Městský soud nicméně žalobci nepřisvědčil, že rozhodující pro určení vzniku daňové povinnosti je poslední den lhůty pro podání řádného přiznání k dani z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2006 (2. 7. 2007), protože je to den, kdy se stává řádné daňové přiznání nezměnitelným formou opravného přiznání, a je tak najisto postaveno rozhodnutí daňového subjektu změnit systém uplatňování výdajů. Z § 41 odst. 1 ZSDP totiž jasně vyplývá, že rozhodným je okamžik, kdy daňový subjekt zjistí, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší. Tento den se pak povinně uvádí ve formuláři pro dodatečné daňové přiznání. Od tohoto okamžiku se pak určuje lhůta splatnosti daňové povinnosti, tedy „do konce měsíce následujícího po tomto zjištění“. Žalobce v dodatečném daňovém přiznání uvedl, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání byly zjištěny dne 13. 6. 2007. Na základě výše uvedeného lhůta splatnosti uplynula ke konci července 2007, a nikoliv ke konci srpna, jak tvrdí žalobce.
26. Proti tomuto rozsudku žalovaný uplatnil kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud shledal jako důvodnou, což konstatoval v rozsudku ze dne 9. 8. 2021, č. j. 4 Afs 46/2021 – 34. Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného přisvědčil žalovanému, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2015, č. j. 6 Afs 160/2014 – 46, vyplývá, že penále za pozdní úhradu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 v částce 637 312 Kč mělo být předsáno a žalobci sděleno za období od 3. 7. 2007 do 28. 3. 2008.
27. V návaznosti na tento dříve uvedený závěr nss shledal důvodnou námitku žalovaného, kterou brojil proti závěru městského soudu, že jelikož žalobce v dodatečném daňovém přiznání uvedl, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání byly zjištěny dne 13. 6. 2007, uplynula podle § 41 odst. 1 ZSDP lhůta splatnosti daně ke konci července 2007. Žalobce v situaci, kdy výše uvedeným způsobem změnil způsob uplatnění výdajů, byl podle § 23 odst. 8 povinen podat dodatečné daňové přiznání za rok 2005 a v něm upravit základ daně v souladu s tímto ustanovením ZSDP v termínu pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Tato lhůta v případě žalobce uplynula podle § 40 odst. 3 ZSDP dne 2. 7. 2007, neboť žalobci zpracoval a podal daňové přiznání daňový poradce, nikoli na konci července 2007, jak uvedl městský soud.

IV.

Posouzení žaloby

28. Městský soud po vrácení věci Nejvyšším správním soudem v ní nařídil jednání, jelikož žalobce v podání ze dne 17. 8. 2021 vyjádřil požadavek na to, aby se ve věci jednání konalo.
29. Zástupce žalobce při jednání dne 14. 9. 2022 uvedl, že s odkazem na předchozí rozsudek Nejvyššího správního soudu považuje věc za jasnou, k projednání zbývá pouze námitka prekluze, kterou žalobce uplatnil v doplnění žaloby ze dne 17. 8. 2021. Žalovaný, resp.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

jeho pověřená zástupkyně se k jednání dostavila až před vyhlášením rozsudku, a soud proto závěrečný návrh žalovaného konstatoval z obsahu soudního spisu.

30. Jelikož městský soud v dané věci rozhodoval poté, co byl předcházející rozsudek zrušen a věc vrácena, byl ve svém dalším postupu vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Řídil se přitom následujícími úvahami.
31. Projednávaný spor je *de facto* sporem o to, zdali žalovaný správně určil splatnost doplatku na dani z příjmu za rok 2005, od níž následně vypočítal penále dle tehdy účinné zákonné úpravy. Ostatně žalobce žádnou jinou žalobní námitku nevznáší a předchozí procesní průběh považuje za mezi stranami nesporný. Městský soud se tedy v rámci přezkumu napadeného rozhodnutí soustředil na posouzení nastolené právní otázky.
32. Dle § 23 odst. 8 ZDP v rozhodném znění platilo, že v případě změny způsobu uplatňování výdajů podle § 7 odst. 7 ZDP na způsob podle § 24 ZDP plyne poplatníkům z ustanovení § 23 odst. 8 ZDP povinnost upravit dílčí základ daně dle § 7 ZDP ve smyslu ustanovení § 23 odst. 8 ZDP za zdaňovací období předcházející zdaňovacímu období, ve kterém ke změně způsobu uplatňování výdajů došlo.
33. V rozhodné době platilo, že v takovém případě je daňový subjekt (žalobce) povinen postupovat tak, že podá dodatečné daňové přiznání ve smyslu § 41 odst. 1 ZSDP. Podle § 41 odst. 1 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2010, 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. Tento právní výklad ostatně nepochybně ani jedna ze stran, když se obě shodují v daném případě na analogické aplikaci závěrů rozsudku NSS ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009 – 57, který tento postup poprvé judikoval.
34. Jak bylo naznačeno shora, Nejvyšší správní soud v rozsudku o kasační stížnosti v této věci vyjádřil jednoznačný závěr, že za den splatnosti daně, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále z daně vyměřené na základě dodatečného daňového přiznání podaného podle § 23 odst. 8 ZDP a § 41 odst. 1 ZSDP, je třeba považovat nejpozději poslední den lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž si poplatník této daně (žalobce) změnil způsob uplatnění výdajů.
35. Nejvyšší správní soud především konstatoval, že:

„[21] ... přisvědčil stěžovateli, že z rozsudku zdejšího soudu ze dne 2. 12. 2015, č. j. 6 Afs 160/2014 – 46, vyplývá, že penále za pozdní úhradu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 v částce 637.312 Kč mělo být předepsáno a žalobci sděleno za období od 3. 7. 2007 do 28. 3. 2008. Závěr stěžovatele, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku zcela explicitně vyjádřil svůj názor ohledně období penalizace v posuzované věci je tudíž zcela správný a stěžovatel nepochybil, když podle tohoto rozsudku postupoval.

[22] Přílehlavý je odkaz stěžovatele na rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2009, č. j. 5 Afs 1/2009 – 57, který se zabývá tím, kdy nastal den splatnosti, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále (úrok z prodlení dle § 63 ZSDP), a konstatuje, že „tento den nemohl nastat dříve, než nastaly právní skutečnosti, které takový den určují – v daném případě, kdy je stanoví zákon o daních

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

z příjmů v § 23 odst. 8. Touto skutečností je tedy 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 žalobci povinnost založená hmotněprávním předpisem provést úpravu základu daně a současně povinnost postupem dle § 41 odst. 1 zákona o správě daní doplatit rozdíl na dani oproti uhrazené daňové povinnosti v roce 2005.“ Z těchto závěrů Nejvyššího správního soudu vztahující se právní úpravě platné a účinné pro posuzovanou věc vyplývá, že za den splatnosti daně, od kterého lze určit dobu prodlení a počítat penále z daně vyměřené na základě dodatečného daňového přiznání podaného podle § 23 odst. 8 ZDP a § 41 odst. 1 ZSDP, je třeba považovat nejpozději poslední den lhůty pro podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž si poplatník této daně (žalobce) změnil způsob uplatnění výdajů.

[23] Stejný závěr pak lze dovodit i z rozsudku NSS č. j. 9 AfS 123/2014 – 44, jakkoli se tento rozsudek týká právní úpravy účinné od 1. 1. 2011. Tento rozsudek ostatně citoval již městský soud, byť jej na posuzovanou věc nepoužil správně. [...]

[24] V návaznosti na výše uvedené zdejší soud shledává důvodnou námitku stěžovatele, kterou brojil proti závěru městského soudu, že jelikož žalobce v dodatečném daňovém přiznání uvedl, že důvody pro podání dodatečného daňového přiznání byly zjištěny dne 13. 6. 2007, uplynula podle § 41 odst. 1 ZSDP lhůta splatnosti daně ke konci července 2007. Žalobce v situaci, kdy výše uvedeným způsobem změnil způsob uplatnění výdajů, byl podle § 23 odst. 8 povinen podat dodatečné daňové přiznání za rok 2005 a v něm upravit základ daně v souladu s tímto ustanovením ZDP v termínu pro podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Tato lhůta v případě žalobce uplynula podle § 40 odst. 3 ZSDP dne 2. 7. 2007, neboť žalobci zpracoval a podal daňové přiznání daňový poradce, nikoli na konci července 2007, jak uvádí městský soud. Stěžovateli je třeba přisvědčit, že v posuzované věci je den 2. 7. 2007 dnem splatnosti daně, od něhož je počítáno penále. Na tom nic nemění okolnost, že na posuzovaný případ je aplikovatelné znění § 23 odst. 8 ZDP před účinností novely provedené zákonem č. 346/2010 Sb.“

36. Vycházejí z těchto závěrů Nejvyššího správního soudu, kterými byl ve svém dalším rozhodování vázán, městský soud tedy uzavřel, že žalovanému je třeba přisvědčit v tom, že v posuzované věci je den 2. 7. 2007 dnem splatnosti daně, od něhož je počítáno penále. Na tom nic nemění okolnost, že na posuzovaný případ je aplikovatelné znění § 23 odst. 8 ZDP před účinností novely provedené zákonem č. 346/2010 Sb. Žalovaný tedy postupoval správně a v souladu se zákonem, jestliže předmětné penále předeepsal žalobci od 3. 7. 2007 do 28. 3. 2008. V tomto bodě je proto žaloba nedůvodná.
37. Městský soud se dále zabýval námitkou prekluze, kterou žalobce uplatnil ve svém podání ze dne 17. 8. 2021. Pro úplnost soud konstatuje, že zde není relevantní skutečnost, že tato námitka byla uplatněna až po uplynutí doby pro podání žaloby, neboť případná prekluze oprávnění správního orgánu k vydání určitého aktu je okolnost, ke které musí správní soud přihlídnout kdykoliv, z úřední povinnosti.
38. Žalobce uvedl, že před dnem vydání žalobou napadeného rozhodnutí již marně uplynula lhůta pro sdělení penále podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a proto je namíste výše platební výměr ze dne 13.10.2009, stejně jako rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2016 zrušit. Uvedl, že lhůtou pro sdělení penále se zabýval Nejvyšší

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2015, č.j.: 1 Afs 215/2014 – 56, ve věci Viktoriapetrol a přijal závěr, že běh lhůty pro sdělení předpisu penále je shodný s během lhůty pro vybrání a vymožení daně. Navázal tak na své dřívější usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č.j.: 5 Afs 35/2009 – 265, kde dospěl k závěru, že lhůta pro sdělení penále podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků počíná plynout od původního dne splatnosti daně.

39. Lhůta podle § 70 zákona o správě daní a poplatků proto počala v žalobcově případě u daně z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období 2005 plynout dne 3. 7. 2006 a marně uplynula dne 3. 7. 2012, protože žalobce všechny své dlužné daňové povinnosti uhradil a správce daně (ani jeho právní předchůdce) je nemusel vymáhat. Nevznikly tak úkony ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které by prekluzivní lhůtu pro sdělení penále podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků prodloužily. Z tohoto důvodu dne 3. 7. 2012 marně uplynula prekluzivní lhůta pro sdělení penále.
40. Podle ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.*
41. Pokud by tato lhůta začala plynout dne 3. 7. 2006, skutečně by musela uplanout dnem 3. 7. 2012. Je však třeba v vzít v úvahu skutečnost, že v takto vymezeném období probíhalo řízení před správními soudy, které mělo vliv na běh této lhůty.
42. Podle ust. § 41 soudního řádu správního *stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.*
43. Z vlastní činnosti je městskému soudu známo, že poprvé bylo o penále rozhodnuto správcem daně dne 13. 10. 2009, resp. odvolacím orgánem dnem 22. 4. 2010, tedy v rámci běžící lhůty podle ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Proti jeho rozhodnutí podal žalobce dne 23. 4. 2010 žalobu k městskému soudu a od tohoto dne lhůta podle citovaného ustanovení neběžela (první zastavení běhu lhůty). Tento stav trval až do dne 30. 6. 2014, kdy nabyl právní moci rozsudek Městského soudu v Praze č. j 11 Af 25/2010-71. Pokračující lhůta však byla opět zastavena již dne 4. 7. 2014, kdy žalovaný podal kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (druhé zastavení běhu lhůty).
44. Rozsudek Nejvyššího správního soudu, kterým bylo rozhodnuto o kasační stížnosti, pak nabyl právní moci dne 16. 12. 2015, od kterého pak pokračoval běh lhůty. Napadené rozhodnutí potom bylo vydáno dne 18. 7. 2016.
45. Z uvedených časových údajů vyplývá, že od počátku běhu lhůty dne 3. 7. 2006 do jejího prvního zastavení (podání žaloby k městskému soudu) uplynuly 3 roky, 9 měsíců a 19 dní. Následně od právní moci jeho rozsudku do podání kasační stížnosti uplynuly 4 dny a konečně od právní moci rozsudku Nejvyššího správního soudu do vydání napadeného rozhodnutí uplynulo 7 měsíců a 2 dny. Součtem těchto údajů pak lze zjistit, že napadené rozhodnutí bylo vydáno 4 roky, 4 měsíce a 23 dny od data 3. 7. 2006, tedy v časovém

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

intervalu kratším, než je zákonem stanovených šest let. K prekluzi práva vyměřit žalobci penále tedy nedošlo.

46. Námitka prekluze uplatněná žalobcem byla proto nedůvodná.

V.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

47. Na základě všech shora uvedených skutečností dospěl Městský soud v Praze k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji v souladu s § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul.
48. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce neměl v řízení úspěch a žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 14. září 2022

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

JUDr. Slavomír Novák v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.