

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Servis Leasing a. s.,** se sídlem Na Krčské stráni 37, Praha 4, zastoupený Mgr. et Mgr. Václavem Sládkem, advokátem se sídlem Janáčkovo nábřeží 39/51, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 7. 1. 2011, č. j. 10 Ca 106/2008 – 64,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 7. 1. 2011, č. j. 10 Ca 106/2008 - 64, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 28. 2. 2008, č. j. 3105/08-1500-108439, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 27. 9. 2007, č. j. 303220/07/004515/6965, kterým byl stěžovateli sdělen předpis penále na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období od 1. 9. do 30. 9. 2002 ve výši 2 414 945 Kč. Městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zdůraznil, že předmětem sporu je přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství včetně platebního výměru, tedy správních rozhodnutí týkajících se daňového penále a nikoli DPH, a proto nejde o přezkum správnosti a zákonnosti pravomocného vyměření daně, nýbrž o penalizaci, která je ve vztahu k vyměřené dani

akcesorická. Napadením platebního výměru na daňové penále poté, kdy odvolání proti němu bylo finančním ředitelstvím zamítnuto, nelze „dohnat“ nespokojenost s vyměřením daně. Přezkoumává-li se proto rozhodnutí, kterým byl sdělen předpis penále, zjišťuje se pouze, zda existuje pravomocné vyměření daně a prodlení s jejím placením. V rámci správního uvážení se posoudí, zda stav účtu dlužníka vyžadoval, aby bylo penále sděleno, resp. předepsáno. Výše daňového penále za pozdní zaplacení daně vyplývala přímo ze zákona. Pro vznik zákonné povinnosti platit daňové penále podle ust. § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) bylo právně irelevantní, z jakého důvodu nebyla daň zaplacena, resp. z jakého důvodu vznikla primární povinnost uhradit vyměřenou daň. Pro přezkum zákonnosti rozhodnutí finančního ředitelství ohledně penále, předepsaného správním orgánem I. stupně v době pravomocného vyměření daně (dodatečným platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 24. 5. 2006, č. j. 185771/06/004515/6965, když odvolání proti němu bylo zamítnuto rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 22. 5. 2007, č. j. 8467/07-1300-108624), tak není rozhodná ani skutečnost, že rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 22. 5. 2007, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na DPH za zdaňovací období září 2002, bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2010, č. j. 8 Ca 235/2007 - 90, a to výlučně pro procesní vady ve správním řízení, resp. proto, že finanční ředitelství svým postupem nezajistilo, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji. Do vydání nového rozhodnutí v dalším řízení u finančního ředitelství nelze předjímat jeho meritorní závěr.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že městský soud se s jeho argumentací vypořádal nesprávně a v rozporu s příslušnou judikaturou. Předně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007 - 68, ve kterém bylo uvedeno, že soud při přezkoumávání rozhodnutí může dokazovat, a tedy přihlížet i ke skutečnostem, které jsou mu známy z jeho činnosti. Je-li zjištěno, že ve věci daňového penále bylo rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň pravomocně zrušeno, nepochybí, když z tohoto stavu vychází. Finanční ředitelství však k danému vůbec nepřihlédlo a nezohlednilo skutečnost, že jeho rozhodnutí o odvolaní ve věci dodatečného vyměření daně bylo zrušeno, tudíž se nejedná o pravomocné rozhodnutí. Právě v důsledku zásady, že penále sleduje osud daně pak je nepochybné, že není-li výměr na dani v právní moci, nelze penále předepsat k úhradě. Finanční ředitelství pak přehlédlo skutečnost, že vzniká-li daňové penále v důsledku prodlení se zaplacením daně, musí dojít k tomuto prodlení, což je v daném případě sporné, když není vydáno pravomocné rozhodnutí o vyměření daně, tedy rozhodnuto, zda vůbec měla být nějaká daň placena. Dále stěžovatel odkázal na další obdobné rozhodnutí Krajského soudu v Brně ve věci vedené pod sp. zn. 10 Ca 34/2005. Napadený rozsudek je proto nezákonný a finanční ředitelství mělo v dané věci postupovat jinak, minimálně vyčkat do rozhodnutí o doměření daně či samo si tento stav posoudit. Zamítnutí žaloby tak bylo předčasné a zasahuje do práv stěžovatele nezákonným a nedůvodným způsobem. Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatelem uvedené rozsudky se týkají jiného daňového řízení. V daném případě správce daně vydal platební výměr na daňové penále dne 27. 9. 2007, tj. v době, kdy byla daňová povinnost stanovena pravomocně. Také finanční ředitelství o odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále rozhodlo dne 28. 2. 2008, tedy v době, kdy byla daň stanovena pravomocně. Rozhodnutí o odvolání bylo zcela v souladu s platnou právní úpravou a městský soud jej přezkoumal v souladu s ust. § 75 odst. 1 s. ř. s., tj. podle skutkového a právního stavu, který v době rozhodování finančního ředitelství. Daňové penále je příslušenstvím daně, které sleduje osud daně. Pokud by tedy byla daňová povinnost na DPH za září 2002 v odvolacím řízení změněna, správce daně by z moci úřední vydal rozdílový platební výměr na daňové penále za toto zdaňovací období. Při odvolacím řízení, stejně jako při soudním přezkumu, se pouze zjišťuje, zda ke dni rozhodování o odvolání existovalo pravomocné vyměření daně, zda došlo k prodlení v úhradě v dané délce a posoudí se, zda stav účtu daňového subjektu vyžadoval, aby penále bylo sděleno. Rozsudkem městského soudu ze dne 31. 5. 2010, č. j. 8 Ca 235/2007 - 90, bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, jímž byla dodatečně vyměřena daňová povinnost na DPH za září 2002, avšak výlučně pro procesní vady řízení. O odvolání proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru bylo dne 19. 4. 2011 rozhodnuto tak, že odvolání bylo zamítnuto a napadené rozhodnutí bylo potvrzeno, čímž DPH za zdaňovací období září 2002 je opět vyměřena pravomocně a vykonatelně. Z výše uvedených důvodů finanční ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 4 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Podle ust. § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Povinnost platit penále tak vzniká daňovému dlužníkovi okamžikem, kdy se octl v prodlení, tedy v den, následujícím po termínu splatnosti daně, přičemž náhradní lhůta splatnosti dodatečně vyměřené daně stanovená v ustanovení § 46 odst. 4 a 7 výše citovaného zákona nemá vliv na uplatnění penále.

Daňová povinnost vzniká splatností daně, podle § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení (nestanoví-li daňový zákon nebo zákon o správě daní a poplatků splatnost daně odchylně). Není-li nejpozději dnem splatnosti daně daň zaplacena ve výši odpovídající zákonné daňové povinnosti, daňový subjekt se dostává do prodlení, stává se daňovým dlužníkem a vzniká mu povinnost platit za dobu, po kterou je s placením daně v prodlení, penále v zákonem stanovené výši. Konkrétní výše penále pak závisí na tom, zda daň byla doměřena na základě dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka (§ 41 ve spojení s § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) anebo na základě dodatečného platebního výměru, jímž je na základě zjištění, že původní vyměřená daň byla nižší oproti zákonné daňové povinnosti, doměřena daň ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní stanovenou (§ 46 odst. 7 citovaného zákona). Povinnost platit penále tak vzniká přímo ze zákona, nezakládá ji správce daně vydáním platebního výměru. Platební výměr má jen

charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále, jež tu v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti v určité výši k určitému datu ex lege existuje.

V daném případě správce daně vyměřil stěžovateli DPH za zdaňovací období září 2002 shodně s daňovým přiznáním a následně na základě výsledků provedené daňové kontroly vydal dne 24. 5. 2006 dodatečný platební výměr č. j. 185771/06/004515/6965, kterým doměřil daňovou povinnost ve výši 2 333 496 Kč. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, které finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 22. 5. 2007 zamítlo. Rozhodnutí o vyměření tak nabylo právní moci a stalo se vykonatelným. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel následně žalobu. Rozsudkem městského soudu ze dne 31. 5. 2010, č. j. 8 Ca 235/2007 – 90, bylo napadené rozhodnutí zrušeno s odůvodněním, že nebyly zohledněny všechny důkazní prostředky navržené stěžovatelem při daňové kontrole, a proto je třeba odvolací řízení doplnit a vypořádat se se všemi návrhy a námitkami stěžovatele. Finanční ředitelství po doplnění dokazování znovu rozhodlo o zamítnutí odvolání dne 19. 4. 2011. Na základě žádosti stěžovatele správce daně rozhodl o posečkání DPH do 31. 8. 2007. Penále sdělil správce daně stěžovateli platebním výměrem ze dne 27. 9. 2007, č. j. 303220/07/004515/6965. Proti tomuto platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání, o kterém finanční ředitelství rozhodlo dne 28. 2. 2008 tak, že je zamítlo. Proti tomuto zamítavému rozhodnutí podal stěžovatel žalobu k městskému soudu, který ji napadeným rozsudkem zamítl.

Jedinou stížní námitkou uplatněnou v kasační stížnosti je, že městský soud měl zohlednit skutečnost, že po podání žaloby bylo rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2010, č. j. 8 Ca 235/2007 - 90, zrušeno rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 22. 5. 2007, č. j. 8467/07-1300-108624, o zamítnutí odvolání proti dodatečně vyměřené DPH za zdaňovací období září 2002, takže odpadl důvod pro penalizaci.

Přesto, že podle ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumávání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, dostupném na www.nssoud.cz a publ. pod č. 1275/2007 Sb. NSS, upozornil, že toto pravidlo není bezvýjimečné a jeho aplikace může být, i přes výslovné znění zákona, v některých případech omezena. V tomto rozhodnutí vycházel Nejvyšší správní soud z názoru Ústavního soudu, který se k dané problematice vyslovil tak, že tato možnost není principiálně vyloučena; musí jít ovšem o případy výjimečné, kdy by (s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci) nebylo možné důslednou aplikaci citovaného ustanovení z ústavně právního hlediska akceptovat (viz nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. I. ÚS 605/03).

Nejvyšší správní soud v daném případě neshledal okolnosti, které by odůvodňovaly aplikovat výjimku z uvedeného pravidla. Rozhodující význam má skutečnost, že v době vydání napadeného správního rozhodnutí, tj. v roce 2008, zrušující rozsudek městského soudu týkající se daňové povinnosti neexistoval. Rozhodnutí správce daně o doměření DPH ze dne 24. 5. 2006, č. j. 185771/06/004515/6965, bylo tedy pravomocné a vykonatelné. Správce daně tak nepochybil, pokud v předmětné věci sdělil stěžovateli předpis penále, neboť v té době zde existovalo pravomocné rozhodnutí o doměření daně a

stěžovatel byl v prodlení s jejím zaplacením. Důsledkem vydání zrušujícího rozsudku městského soudu ze dne 31. 5. 2010 pak bylo pouze to, že daňové řízení se vrátilo do fáze odvolacího řízení, takže původně doměřená daňová povinnost stěžovatele nezanikla. V této souvislosti je nutno poukázat na ust. § 63 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, které stanovilo, že byla-li rozhodnutím o odvolání proti stanovení daně nebo jiným rozhodnutím o daňové povinnosti předepsaná daň zcela nebo zčásti odepsána, odepíše se z úřední povinnosti také penále, které z odepsané daně bylo předepsáno, pokud v rozhodnutí není stanoveno jinak. Tato situace však v daném případě nenastala, protože v důsledku rozhodnutí finančního ředitelství dne 19. 4. 2011, č. j. 4746/11-1300-108624, byla DPH za zdaňovací období září 2002 doměřena pravomocně, neboť odvolání stěžovatele bylo opět zamítnuto a rozhodnutí správce daně ze dne 24. 5. 2006, č. j. 185771/06/004515/6965, bylo potvrzeno.

Pokud tedy městský soud s odkazem na § 75 odst. 1 s. ř. s., nepřihlédl k tomu, že rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 22. 5. 2007, č. j. 8467/07-1300-108624, bylo zrušeno rozsudkem téhož soudu ze dne 31. 5. 2010, č. j. 8 Ca 235/2007 – 90, není napadený rozsudek nezákonný.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 26. ledna 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu