



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce **Města Kopřivnice**, se sídlem v Kopřivnici, Záhumní 1152, zastoupeného JUDr. Stanislavem Janákem, advokátem se sídlem ve Frenštátě pod Radhoštěm, Rožnovská 241, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 10. 2007, č. j. 22 Ca 277/2006 - 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 29. 10. 2007, č. j. 22 Ca 277/2006 - 36 zamítl žalobu Města Kopřivnice (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 29. 6. 2006, č. j. 1457/120/2006, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Kopřivnici (dále jen „finanční úřad“) ze dne 26. 9. 2005, č. j. 40582/05/376922/1185, jímž byl žalobci sdělen předpis daňového penále na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 201 113 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že legislativní zkratka „daň“ podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2006, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zahrnuje daně, poplatky, odvody, zálohy na tyto platby a odvody za porušení rozpočtové kázně, nikoliv však příslušenství daně. Daňové řízení podle ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je pak řízením o daních, tj. nikoliv řízením o jejich příslušenství. Doktrína finančního práva ovšem přesto dospěla k závěru, že o příslušenství daně se rozhoduje podle zákona o správě daní a poplatků, ovšem s tím, že v tomto případě není vyloučeno podpůrné užití zákona č. 71/1967 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Řízení o příslušenství daně je řízením vedeným správcem daně s daňovým subjektem ve smyslu ustanovení § 1 odst. 3 zákona o správě daní

a poplatků. Vzhledem k aplikaci zákona o správě daní a poplatků je proto nedůvodná námitka vytýkající absenci odůvodnění odvoláním napadeného platebního výměru, neboť podle ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků obsahuje rozhodnutí odůvodnění jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon. Jelikož zákon o správě daní a poplatků obsahuje úpravu základních náležitostí rozhodnutí, je v tomto směru vyloučeno podpůrné užití ustanovení § 47 správního řádu. Navíc subsidiarita správního řádu v případě řízení o příslušenství daně je vyloučena, neboť nechybí právní úprava zmíněného řízení v zákoně o správě daní a poplatků. V zákoně o správě daní a poplatků není stanovena územním finančním orgánům povinnost seznámit účastníky s podklady pro rozhodnutí. Pro daňové penále je nutno prokázat jen to, že tu byla splatná daň a že nebyla včas zaplacená, popř. kdy byla zaplacená. Základním podkladem pro sdělení penále proto musí být daň, která je řádně vyměřená rozhodnutím. V případě konkludentního vyměření daně však správce daně nemusí daňovému subjektu sdělovat výsledek vyměření, přičemž se má za to, že k vyměření daně došlo. V dané věci je pak nerozhodné, že podle zákona č. 243/2000 Sb., o rozpočtovém určení výnosů některých daní územním samosprávným celkům a některým státním fondům, ve znění účinném do 31. 12. 2007, (dále jen „zákon o rozpočtovém určení daní“) je předmětná daň součástí daňového příjmu obce. Vznik penále totiž zákon o správě daní a poplatků v ustanovení § 63 odst. 1 odvozuje jen od povahy tohoto plnění jako daně, bez ohledu na jakékoliv její další rozpočtové určení. I když v daném případě nedochází k odepsání peněžních prostředků na úhradu daně z účtu obce ve prospěch účtu správce daně, lze i v tomto případě jednoznačným způsobem určit den platby daně. V případě obce je u „vlastní“ daně takovým okamžikem operace obce, i když v zákoně o správě daní a poplatků neuvedeným, při které zaúčtuje platbu daně jako realizovaný daňový výdaj. Ze sdělení stěžovatele k dodatečnému daňovému přiznání lze však dovodit, že v den jeho podání ještě k „zaplacení“ dodatečně přiznané daně nedošlo.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti stěžovatel namítal, že krajský soud v rozporu se zákonem posoudil právní otázku možnosti vzniku prodlení v případě dodatečného přiznání daně obcí, která je zároveň jejím rozpočtovým příjmem, jakož i právní otázku dne platby dodatečně přiznané daně. Krajský soud zastává nesprávný názor, pokud tvrdí, že není-li daň zaplacená řádně a včas, bez ohledu na její rozpočtové určení, vzniká povinnost platit penále. Je tomu tak proto, že pokud žádná daň nemá být podle zákona fyzicky placena, nemůže dojít ani k prodlení s jejím placením. V daném případě však nelze jednoznačným způsobem stanovit ani den platby. Dny platby jsou totiž v ustanovení § 61 zákona o správě daní a poplatků stanoveny taxativně, a ani výkladem soudu je nelze rozšiřovat. Podle toho, jak na danou věc nahlíží krajský soud, lze pak dojít k absurdnímu závěru. Jako původní den splatnosti byl chápán den 30. 6. 2004 a za den platby byl považován den 7. 3. 2005, a to i přesto, že žádné finanční prostředky ani jedním ze způsobů definovaných v ustanovení § 59 zákona o správě daní a poplatků neodešly. Nejasný a rozporný výklad zákona však nemůže jít k tíži daňového subjektu. Krajský soud se navíc ani nezabýval otázkou, jaký je vlastně skutečný den proúčtování dodatečné daňové povinnosti, kterým je podle účetnictví stěžovatele 1. 3. 2005. Stěžovatel z uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti plně odkázalo na své stanovisko k žalobě proti rozhodnutí ze dne 29. 6. 2006, č. j. 1457/120/2006, ve kterém je uveden podrobný popis provedeného daňového řízení a navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil

stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z obsahu spisu vyplývá, že dne 7. 3. 2005 podal stěžovatel dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. V tomto přiznání zvýšil částku daně oproti poslední známé daňové povinnosti o 1 608 900 Kč. V podání ze dne 7. 3. 2005, č. j. OF 13001/2004/Hrn-1399/04, nazvané Sdělení k dodatečnému daňovému přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 uvedl stěžovatel důvody, pro které bylo dodatečné daňové přiznání podáno. V jeho závěru uvedl, že dodatečně doměřená daň bude součástí daňového příjmu rozpočtu obce v souladu se zákonem o rozpočtovém určení daní (§ 4 odst. 1 písm. h) za použití odst. 3 tohoto ustanovení) a bude proúčtována v účetnictví stěžovatele. Penále z daně doměřené podle dodatečného daňového přiznání bylo vypočteno za dobu od 1. 7. 2004 (den následující po dni splatnosti daně řádně přiznané – 30. 6. 2004) do 7. 3. 2005, tj. 250 dní prodlení, sazbou 0,05% z částky 1 608 900 Kč (dodatečně doměřené daně) a výše penále tak činí 201 113 Kč.

Příslušenstvím daně se rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona. Příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Zvláštní zákon může stanovit u příslušenství daně jeho rozpočtové určení odchýlně od rozpočtového určení daně, k němuž bylo vyměřeno (§ 58 zákona o správě daní a poplatků).

Daňové přiznání nebo hlášení je povinen podat každý, komu vzniká v souladu s tímto zákonem nebo zvláštním předpisem tato povinnost, nebo ten, koho k tomu správce daně vyzve. Daňové přiznání se nepodává v průběhu konkurzu. Není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení (§ 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

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 (§ 41 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků).

Podle ustanovení § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti (§ 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

Z daně, doměřené podle dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka, se vypočte penále podle odstavce 2 poloviční sazbou (§ 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků). Penále se vypočte vždy ve výši rozdílu mezi daní původně vyměřenou a daní doměřenou na základě dodatečného daňového přiznání.

Podle ustanovení § 4 odst. 3 zákona o rozpočtovém určení daní není součástí daňového příjmu podle odstavce 1 písm. h) tohoto ustanovení úhrada rozdílu mezi daní vyměřenou nebo dodatečně vyměřenou obcí správcem daně a daní obcí přiznanou nebo dodatečně přiznanou ani příslušenství daně.

Z ustanovení § 4 odst. 3 zákona o rozpočtovém určení daní vyplývá, že příjmem obce není mimo jiné penále jakožto příslušenství daně, které bylo finančním úřadem stěžovateli předepsáno.

Podává-li obec přiznání k dani z příjmů, toto pouze vyplní a předloží správci daně, a ve svém účetnictví si pak zaúčtuje odvod finančnímu úřadu a zároveň přijetí prostředků od finančního úřadu. K faktickému převodu finančních prostředků však nedochází. Uvedený postup byl upraven opatřením Ministerstva financí k účtování daně z příjmů placené obcí ze dne 23. 5. 1994, č. j. 124/28 997/1994, kterým byl stanoven postup obcí při placení daně z příjmů. Toto opatření je plně v souladu s ustanovením § 4 odst. 1 písm. h) zákona o rozpočtovém určení daní, podle kterého tvoří daňové příjmy rozpočtů obcí daň z příjmů právnických osob v případech, kdy poplatníkem je příslušná obec, s výjimkou daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby. V daném případě tak dochází k fikci placení řádně přiznané daně.

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 správci daně podle zákona fyzicky placena. Tato okolnost však není v dané 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. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvodnou kasační námitku stěžovatele, že v předcházejícím soudním řízení byla nesprávně posouzena právní otázka možnosti vzniku prodlení, v případě dodatečného přiznání daně obcí.

Nedůvodná je rovněž i druhá stížní námitka, v níž stěžovatel vytýká krajskému soudu, že v napadeném rozsudku v rozporu se zákonem posoudil právní otázku dne platby, neboť nesprávně interpretoval § 61 zákona o správě daní a poplatků a nepřípustným způsobem výkladu, navíc v neprospěch daňového subjektu, rozšířil taxativní výčet dnů platby.

V ustanovení § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je bez dalšího stanoveno, že z daně, doměřené na základě dodatečného daňového přiznání nebo hlášení daňového dlužníka, se vypočte penále podle odstavce 2 zákona o správě daní a poplatků, a to poloviční sazbou, tedy 0,05%. Stěžovatel byl v postavení daňového dlužníka, neboť tím, že v roce 2005 podal dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, kterým zvýšil svoji poslední známou daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2003, ještě nezaplátil splatnou částku daně za uvedené období nejpozději v den její splatnosti. Den splatnosti daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003

byl 30. 6. 2004, tedy den, kdy byl stěžovatel povinen podat řádné daňové přiznání za uvedené zdaňovací období. Počátek prodlení, od něhož se odvíjí povinnost platit penále, je tedy určen přímo zákonem, a to v ustanovení § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně platebním výměrem pouze deklaratorně sděluje daňovému subjektu předpis penále, sám o něm však konstitutivně nerozhoduje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 65/2007 - 54, www.nssoud.cz).

Dále stěžovatel namítal, že v § 61 zákona o správě daní a poplatků není stanoven den platby pro případ placení daně z příjmů právnických osob obcí, tedy pro tento speciální případ, a tvrdí, že ani výkladem soudu nelze rozšiřovat dny platby, které jsou v zákoně stanovené taxativně.

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, ačkoliv 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 (řádne či dodatečně přiznané a vyměřené) a penále vypočtené z titulu dodatečně přiznané a následně doměřené daně z příjmů právnických osob obcí.

Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje i s názorem krajského soudu, že i když v této věci nejde o odepsání peněžních prostředků na úhradu dodatečně doměřené daně z příjmů právnických osob z účtu obce ve prospěch účtu správce daně, lze i zde jednoznačně určit den platby doměřené daně. Konkrétně je to ten den, kdy obec zaúčtovala platbu daně jako realizovaný daňový výdaj. Pokud stěžovatel v podání ze dne 7. 3. 2005 uvedl, že: „... dodatečně doměřená daň bude součástí daňového příjmu rozpočtu obce v souladu se zákonem č. 243/2000 § 4 odst. 1 písm. h) s použitím odst. 3 a bude proúčtována v účetnictví stěžovatele.“, potvrdil tím minimálně tu skutečnost, že dodatečně přiznaná daň ještě nebyla v souladu se shora uvedeným opatřením zaplacená. Finanční úřad tak 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).

Nejvyšší správní soud proto na základě výše uvedeného konstatuje, že i když daň z příjmů právnických osob, pokud je jejím poplatníkem přímo obec, je daňovým příjmem rozpočtu obce a tato daň není z jeho účtu fyzicky placena, penále vypočtené z dodatečně přiznané a doměřené daně je však obec povinna zaplatit na účet správce daně. Postup finančních orgánů byl proto zcela v souladu se zákonem o správě daní a poplatků i se zákonem o rozpočtovém určení daní.

V závěru kasační stížnosti stěžovatel poznamenává, že se krajský soud vůbec nezabýval otázkou, jaký je skutečný den proúčtování dodatečné daňové povinnosti a uvádí, že podle jeho účetnictví je dnem proúčtování 1. 3. 2005. Tato námitka stěžovatele však neodpovídá skutečnosti. Krajský soud se v závěru odůvodnění svého rozsudku zabýval dnem platby (účetní operace) dodatečně přiznané daně stěžovatelem a z textu podání, která se vztahovala k dodatečnému daňovému přiznání, dovodil, že dodatečně doměřená daň bude zaplacená (proúčtována) nejdříve 7. 3. 2005, resp. po tomto datu. Jestliže z data 7. 3. 2005 vycházel při penalizaci dodatečně doměřené daně i finanční úřad, nelze tomuto postupu vytknout žádné pochybení. Ostatně stěžovatel ani správním orgánům nedoložil nic na podporu svého tvrzení, že k proúčtování dodatečně doměřené daně došlo již dne 1. 3. 2005.

Především však nelze pominout fakt, že ani v žalobě, ani při ústním jednání před krajským soudem se stěžovatel nezmínil o datu 1. 3. 2005, jako o datu, kdy došlo (či mělo dojít) k proúčtování dodatečně přiznané daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 v jeho účetnictví. V takovém případě se jedná o skutkové novum, uplatněné až v kasační stížnosti, k němuž kasační soud při svém rozhodování nepřihlíží (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Afs 34/2004 - 49, publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 419/2004).

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

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 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.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. března 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu