



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **MULTA Praha, spol. s r.o. v likvidaci**, se sídlem Štefánikova 48, Praha 5, zast. JUDr. Zdeňkem Koschinem, advokátem, se sídlem Štefánikova 75/48, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2014, č. j. 10 Af 26/2010 – 49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4.114 Kč do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, JUDr. Zdeňka Koschina, advokáta, se sídlem Štefánikova 75/48, Praha 5.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Rozhodnutím ze dne 16. 3. 2010, č. j. 3632/10-1500-108784 (dále jen „napadené rozhodnutí“), Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru ze dne 14. 10. 2009, č. j. 393082/09/005513106310, na daňové penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5. V odůvodnění napadeného rozhodnutí finanční ředitelství popsalo, že správce daně vydal platební výměr na daňové penále v celkové výši 151.965,- Kč na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003. Ze spisového materiálu finanční ředitelství zjistilo, že žalobce podal ke správci daně dne 30. 6. 2003 přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002, dle kterého činila celková daňová povinnost částku 3.069.930,- Kč; v této výši byla žalobkyni i daň vyměřena ke dni 30. 6. 2003. Dle ustanovení § 38a odst. 4 zákona

č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z příjmů“), poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150.000 Kč, platí zálohy na daň na zdaňovací období, a to ve výši^{1/4} poslední známé daňové povinnosti. Žalobkyni proto byla předepsána záloha na daň z příjmů právnických osob na zdaňovací období roku 2003 ke dni 15. 12. 2003 ve výši 767.500,- Kč, která však nebyla ve lhůtě splatnosti uhrazena. Dne 29. 5. 2006 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2002, ze kterého vyloučena ztráta ve výši 4.996.683 Kč, vyměřená dle ustanovení § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zsdp“), ke dni 31. 5. 2006. Záloha na daň z příjmů právnických osob byla podle závěru finančního ředitelství vypočtena v souladu s ustanovením § 38a zákona o daních z příjmů, přičemž odst. 7 citovaného paragrafu stanoví, že při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období se zálohy do té doby splatné nemění. Dodatečné přiznání k dani z příjmů právnických osob podané dne 29. 5. 2006 proto nemělo žádný vliv na výši zálohy splatné k 15. 12. 2003. Podle § 41 odst. 5 zsdp sice v důsledku dodatečného daňového přiznání, které snížilo původní daňovou povinnost, dojde rovněž ke snížení daňového příslušenství vyjma pokut a zvýšení daně, to však nedopadá na daný případ, kdy se jedná o penále za pozdní úhradu zálohy, jejíž výše nebyla v důsledku podaného dodatečného daňového přiznání změněna. Odkaz žalobkyně na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 49/04 je bezpředmětný, neboť se týká problematiky zamítnutí žádosti o stanovení záloh jinak podle ustanovení § 67 odst. 5 zákona o správě daní, nikoliv penále za pozdní úhradu zálohy. K žádosti žalobkyně o prominutí příslušenství daně (obsažené v odvolání) finanční ředitelství uvedlo, že je o něm vedeno samostatné řízení. Finanční ředitelství proto uzavřelo, že žalobkyně nezaplatila splatnou zálohu ve lhůtě splatnosti, dostala se proto do prodlení a bylo jí tudíž vyčísleno penále, které se podle § 63 odst. 2 zsdp ve znění do 31. 12. 2006 počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Za každý den prodlení je daňový dlužník povinen zaplatit penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně, přičemž penále se nejdéle uplatní za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140% diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí. Správce daně proto správně vydal platební výměr na penále na dani z příjmů právnických osob za období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 v částce 151.965,- Kč, přičemž penále bylo vypočteno pouze do dne 30. 6. 2004, protože v souladu s § 63 odst. 3 zsdp penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno.

[2] Žalobkyně proti napadenému rozhodnutí brojila žalobou ze dne 10. 5. 2010, v níž popsala, že předepsaná záloha ve výši 767.500,- Kč vyplývá z poslední známé povinnosti žalobkyně za rok 2002 ve výši 3.069.930,- Kč, která byla vykázána v řádném daňovém přiznání na dani z příjmů. Na základě výsledku kontroly u žalobkyně a u společnosti FLAME GUARD Praha, spol. s r.o., která je personálně propojená s žalobkyní, jí bylo dovoleno podat dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2002, což žalobkyně učinila 12. 4. 2006, v němž žalobkyně vykázala daňovou ztrátu ve výši 4.996.683,- Kč, kterou správce daně rovněž vyměřil. Vzhledem k této skutečnosti a k § 41 odst. 1 zsdp je proto podle žalobkyně vyloučeno, aby jí byla za čtvrté čtvrtletí 2003 předepsána záloha a aby byla následně penalizována za její neuhrazení. Žalobkyně rovněž obsáhle citovala právní úpravu regulující placení záloh a jejich výši a dovozovala, že v případě dodatečného přiznání k dani na snížení daňové povinnosti se sníží i daňové příslušenství připadající na částku snížení daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že záloha na daň něco zálohuje, tudíž by neměla daň převyšovat; měla by být proto penalizovatelná pouze do rozsahu nedoplatku celkové daňové povinnosti. Pokud záloha na daň následnou daň převyšuje, není možno uvažovat o jakémkoliv příslušenství. Proto byla žalobkyně přesvědčena, že je nutné aplikovat § 41 odst. 5 zsdp, podle kterého v případě dodatečného přiznání k dani na snížení daňové povinnosti se sníží i daňové

pokračování

příslušenství připadající na částku snížení daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti. Dodatečné daňové přiznání tedy má mít účinky ex tunc. Žalobkyně v neposlední řadě odkázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 49/04, z něhož dovozovala oprávněnost svého názoru. Žalobkyně proto navrhovala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.

[3] Finanční ředitelství se k žalobě vyjádřilo podáním ze dne 17. 9. 2010, ve kterém shrnulo dosavadní průběh daňového řízení vedeného s žalobkyní v dané věci, přičemž odkázalo na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí, které se s totožnou argumentací podrobně vypořádává. V souladu s ustanovením § 38a odst. 4 zákona o daních z příjmů byla žalobkyni předepsána záloha na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ke dni 15. 12. 2003 ve výši 767.500,- Kč, která nebyla ve lhůtě splatnosti uhrazena. Žalobkyně sice dne 29. 5. 2006 podala dodatečné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob, z něhož vyplynula ztráta ve výši 4.996.683,- Kč, avšak podle § 38a odst. 7 zákona o daních z příjmů při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období se zálohy do té doby splatné nemění. Dodatečné daňové přiznání proto podle finančního ředitelství nemělo žádný vliv na výši zálohy splatné ke dni 15. 12. 2003. Finanční ředitelství dále obsáhle popsalo způsob výpočtu výše předmětného penále. Ustanovení § 41 odst. 5 zsdp nelze na daný případ aplikovat, protože upravuje snížení příslušenství v důsledku snížení daňové povinnosti na základě dodatečného daňového přiznání, v daném případě se však jedná o penále za pozdní úhradu zálohy, jejíž výše nebyla v souladu se zákonem v důsledku podaného dodatečného daňového přiznání změněna. Odkaz žalobkyně na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 49/04 je irelevantní, neboť se týká problematiky zamítnutí žádosti o stanovení záloh jinak podle ustanovení § 67 odst. 5 zsdp. Žalovaný proto navrhoval, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[4] Žalobkyně k věci podala repliku ze dne 18. 1. 2011, podle níž se správce daně držel formálně textu zákona, avšak nepřihlédl k jeho smyslu. Žalobkyně uvedla příklad, že poplatník, který v řádném daňovém přiznání vyčíslí nesprávně nižší daňovou povinnost, je povinen na následující zdaňovací období hradit tomu odpovídající nižší zálohy na daň; pokud podá dodatečné daňové přiznání obsahující správnou vyšší daň těsně po lhůtě splatnosti poslední zálohy na dané zdaňovací období, nemění se výše jeho záloh a není za tento postup jakkoli sankcionován. Postup správce daně tedy fakticky zvýhodňuje ty subjekty, které jednájí se zájmem ne zcela legálním a které v řádném daňovém přiznání uvedou nižší daňovou povinnost, aby toto své pochybení napravily dodatečným daňovým přiznáním podaným těsně po lhůtě splatnosti poslední zálohy. Postavení daňových subjektů by tedy bylo rovné. Žalobkyně proto trvala na tom, že napadené rozhodnutí je nesprávné.

[5] Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 13. 1. 2014, č. j. 10 Af 26/2010 – 49, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Soud uvedl, že předmětem sporu je posouzení zákonnosti vydání rozhodnutí o sdělení penále, tedy zjištění, zda existoval dluh, který nebyl ve lhůtě splatnosti uhrazen za situace, kdy žalobkyně nezaplatila splatnou zálohu ve lhůtě splatnosti, avšak kdy v mezidobí podala dodatečné daňové přiznání, v němž vykázala daňovou ztrátu. Finanční ředitelství k námitce žalobkyně, že na věc dopadá ustanovení § 41 odst. 5 zsdp, pouze uvedlo, že jej nelze použít, protože se jedná o penále za pozdní úhradu zálohy, jejíž výše nebyla v souladu se zákonem v důsledku podaného dodatečného daňového přiznání změněna. Městskému soudu proto nebylo zřejmé, proč nepovažuje výši záloh v důsledku dodatečného daňového přiznání za změněnou, jestliže se poslední daňová povinnost, na základě které se záloha stanovuje, změnila. Pokud by závěr odvolacího orgánu byl postaven na úvaze, která není v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřena, že se v případě zálohy nejedná o daňovou povinnost, a proto by nemohla být ani změněna, byl by tento závěr v rozporu s § 1 odst. 1 zsdp. Povinnost platit zálohy se podle městského soudu odvíjí od poslední známé

daňové povinnosti předchozího zdaňovacího období. Zálohy se platí v průběhu zálohového období, přičemž se při stanovení výše vychází z poslední známé daňové povinnosti ve smyslu § 41 odst. 1 zsdp. V důsledku podání dodatečného daňového přiznání byla změněna daňová povinnost předchozího zdaňovacího období, čímž byla změněna i povinnost platby daně za toto předchozí zdaňovací období, což mělo vliv i na povinnost platit zálohy pro následující období. Odkaz finančního ředitelství na § 38a odst. 7 zákona o daních z příjmů není správný, neboť toto ustanovení řeší změnu poslední daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období, což nebyl projednávaný případ, neboť ke změně došlo až po uplynutí zdaňovacího období, v němž se zálohy vybíraly. V době vydání platebního výměru byla totiž situace taková, že za zdaňovací období 2002 byla žalobkyně ve ztrátě a proto v důsledku změněné daňové povinnosti neměla povinnost platit v následujícím zdaňovacím období zálohy. V důsledku této situace proto nemohla žalobkyně ani platit penále, neboť tyto účinky nastaly v souladu s § 41 odst. 5 zsdp od původního dne splatnosti. I v případě, kdyby bylo podáno daňové přiznání na daňovou povinnost vyšší, úroky by vznikaly za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti. Městský soud připomněl, že penále je platba sankční povahy, avšak v projednávaném případě byl sankcionován omyl žalobkyně, kterého se dopustila ve svůj neprospěch. Priorita zásady správného stanovení daně měla být upřednostněna před fiskálními zájmy státu, jak nyní výslovně vyplývá z daňového řádu. Soud na závěr uzavřel, že povinnost trvat na řádném odůvodnění rozhodnutí je v projednávané věci zesílena rovněž skutečností, že v daném případě platební výměr ze zákona nemusí obsahovat (a ani neobsahoval) odůvodnění, tudíž daňový subjekt může podat pouze odvolání, se kterým se musí odvolací orgán řádně vypořádat, což se však v dané věci podle názoru městského soudu nestalo.

[6] Proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 13. 1. 2014, č. j. 10 Af 26/2010 – 49, podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost ze dne 26. 3. 2014, v níž uvedl, že rozsudek městského soudu napadá z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V doplnění kasační stížnosti ze dne 30. 4. 2014 stěžovatel uvedl, že napadené rozhodnutí se s odvolací argumentací žalobkyně řádně vypořádává, jak ostatně vyplývá i z napadeného rozsudku, který obsáhle vyvrací závěry finančního ředitelství. Vzhledem k tomu, že odvolací orgán závěr o nemožnosti aplikace § 41 odst. 5 zsdp nevyvodil ze skutečnosti, že se v případě zálohy nejedná o daň, je pro stěžovatele nepochopitelné, proč mu soud vytýká, že nezdůvodnil, proč se v případě zálohy nejedná o platbu daně. Soud tedy sám uvedl, že žádný názor v tomto směru finanční ředitelství nevedlo v odůvodnění napadeného rozhodnutí, ačkoli mu následně jeho argumentaci vytýká jako nesprávnou. Skutečným názorem městského soudu podle stěžovatele je to, že ačkoli žalobkyně nezaplatila zálohu na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2003 ve lhůtě splatnosti vypočtené z poslední známé daňové povinnosti za zdaňovací období 2002, nemohl správce daně nezaplacení zálohy penalizovat z důvodu podání dodatečného daňového přiznání dne 29. 5. 2006 za zdaňovací období roku 2002, v jehož důsledku byla žalobkyně ve ztrátě, přičemž odmítl argumentaci finančního ředitelství odvolávající se na § 38a odst. 7 zákona o daních z příjmů. Rovněž s tímto meritorním právním názorem městského soudu stěžovatel nesouhlasí, neboť to neodpovídá relevantní právní úpravě obsažené v zsdp a nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 49/04, na který se městský soud odvolává. Stěžovatel vyjádřil názor, že daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li zpětnou daň nejpozději v den její splatnosti, přičemž penalizace záloh končí podle § 63 odst. 3 zsdp dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztahujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno. Za daň ve smyslu legislativní zkratky se považuje i záloha na daň, kterou je daňový poplatník povinen platit v průběhu zdaňovacího období, jestliže skutečná výše daně za toto období ještě není známá, přičemž závisí-li změna periodicity nebo výše záloh na poslední známé daňové povinnosti, účinnost změny poslední známé daňové povinnosti nastává následující měsíc po právní moci

pokračování

rozhodnutí o stanovení daně. Zvláštní úpravu záloh na dani obsahuje zákon o daních z příjmů, podle něž se rovněž vychází z poslední známé daňové povinnosti, za kterou se považuje částka, kterou si poplatník sám vypočetl a uvedl v daňovém přiznání za období bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, s platností od následujícího dne po termínu pro podání daňového (dodatečného) přiznání; při opožděném podání s platností od následujícího dne po dni jeho podání, do účinnosti další změny poslední známé daňové povinnosti. Po skončení zdaňovacího období se zálohy na daň zaplacené v jeho průběhu započítávají na úhradu skutečné výše daně. Podle ustanovení § 38a odst. 7 zákona o daních z příjmů se však při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období zálohy do té doby splatné nemění. Z této právní úpravy stěžovateli rezultuje závěr, že zálohy slouží k úhradě budoucí daňové povinnosti, přičemž zálohy mají přispět k pravidelnému, rovnoměrně rozloženému přísunu finančních prostředků do státního rozpočtu. Nezaplacení některé ze záloh ve lhůtě splatnosti je sankcionováno daňovým penále, přičemž platebním výměrem se pouze sděluje jeho předpis. Podle názoru stěžovatele je pro věc rozhodná právní úprava v ustanovení § 38a odst. 7 zákona o daních z příjmů, na které rovněž odkázal odvolací orgán. Nemůže proto obstát názor soudu, že pokud dojde ke změně poslední známé daňové povinnosti rozhodné pro stanovení záloh až po splatnosti daně za zdaňovací období, za které byly zálohy hrazeny, má to vliv na výši záloh. Vzhledem k tomu, že poplatník má povinnost hradit zálohy na daň v průběhu zdaňovacího období, bylo by fakticky možné přihlížet ke změnám poslední známé daňové povinnosti, k níž došlo pouze v průběhu tohoto zdaňovacího období, a to jen ve vztahu k dosud nesplacným zálohám, jak vyplývá z ustanovení § 38a odst. 7 zákona o daních z příjmů. Ke změnám poslední známé daňové povinnosti, k nimž došlo po splatnosti záloh na daň, nelze tudíž přihlížet. Byť ustanovení § 38a odst. 7 zákona o daních z příjmů výslovně nedopadá na případ, kdy ke změně poslední známé daňové povinnosti došlo až po splatnosti záloh, výslovná úprava by byla podle stěžovatele nadbytečná. Pokud totiž nelze přihlížet ke změnám poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období ve vztahu k již splacným zálohám, tím spíše nelze přihlížet ke změně poslední známé daňové povinnosti, k níž došlo po uplynutí zdaňovacího období, po splatnosti poslední zálohy na daň na toto zdaňovací období a po splatnosti daně za toto zdaňovací období. Právní úprava citovaná městským soudem (§ 41 odst. 1 a 5 zsdp) na danou situaci tak nedopadá. Stěžovatel nadto poukázal na to, že dodatečné daňové přiznání se týkalo zdaňovacího období roku 2002, kdežto zálohy a vyměřené penále roku 2003. Změna poslední známé daňové povinnosti nemá vliv na výši záloh, ale na existenci přeplatku za předpokladu, že daň z příjmů za zdaňovací období 2002 byla zaplacená a že daňový subjekt nemá na této dani nedoplatek. Pokud městský soud uvedl, že kdyby bylo podáno daňové přiznání na vyšší daňovou povinnost, úrok by vznikl za každý den prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni splatnosti, stěžovatel odkazuje na to, že ustanovení § 63 zsdp ve znění do 31. 12. 2006 úrok neupravovalo, změna nastala až po 1. 1. 2007. Stěžovatel setrval na stanovisku, že výše záloh je zákonem taxativně stanovena z poslední známé daňové povinnosti a nemůže být opravována zpětně poté, co více než po 2 letech od splatnosti zálohy došlo na základě vyměření dodatečného daňového přiznání ke zjištění skutečné výše daně za předchozí zdaňovací období. Stěžovatel proto navrhoval, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalobkyně se ke kasační stížnosti vyjádřila v podání ze dne 13. 6. 2014, v němž uvedla, že kasační stížnost nesplňuje zákonné náležitosti, neboť neobsahuje jasně konkretizované důvody. Městský soud podle žalobkyně jasně uvedl, že zálohu považuje za daň, s čímž se mělo napadené rozhodnutí vypořádat. Městský soud dospěl k jednoznačnému závěru, že povinnost platit zálohy se odvíjí od předchozí známé daňové povinnosti nejenom co do výše, ale i co do samotné existence; nebyla-li poslední známá daňová povinnost ve výši, která by odůvodňovala platbu zálohy, nemůže být diskuse nejenom o její výši, ale i o její existenci.

Žalobkyně s odkazem na § 41 odst. 5 zsdp setrvala na svém stanovisku, že pokud dojde v důsledku podání dodatečného daňového přiznání ke snížení daňové povinnosti, má to vliv i na příslušenství, včetně záloh, s účinností ex tunc, s výjimkou situace, na kterou dopadá § 38a odst. 7 ZDP. Chybí tedy zákonný podklad pro stanovení povinnosti platby zálohy v dané věci, pro níž neplatí výjimka z obecného pravidla, že pouze při změně poslední známé daňové povinnosti, dojde-li k ní v průběhu zdaňovacího období, se zálohy do té doby splatné nemění. Ustanovením § 38a odst. 7 ZDP podle žalobkyně zákonodárce pouze vyjádřil svůj záměr nekomplikovat daňové řízení, ačkoli může být z pohledu ústavní konformity diskutabilní s ohledem na možný případ, kdy již splatnými zálohami je nejen povinnost záloh podle dříve platné poslední známé daňové povinnosti, ale i sama následná daň přepřelacena. Povahu daně by proto neměla mít záloha na daň ve výši, ve které ji přesahuje. Tomu odpovídají i závěry obsažené v nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 49/04. Žalobkyně nesouhlasila s výtkami stěžovatele, kterými se dovolával nepřezkoumatelnosti rozsudku, neboť ty neodpovídají skutečnému obsahu rozsudku městského soudu. Žalobkyně dále odkazovala na své podání ze dne 18. 11. 2011, které podrobně rekapitulovala a konkrétně uváděla příklady, podle kterých by docházelo ke zjevným nespravedlnostem, pokud by měla platit argumentace stěžovatele, že následná změna poslední známé daňové povinnosti nemá vliv na již splatné zálohy. Žalobkyně proto navrhovala kasační stížnost zamítnout.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[8] Stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek Městského soudu v Praze vzešel (ustanovení § 102 s. ř. s.), kasační stížnost je včasná (ustanovení § 106 odst. 2 s. ř. s.) a přípustná, neboť nejsou naplněny důvody zakládající její nepřipustnost podle ustanovení § 104 s. ř. s.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[10] Z obsahu kasační stížnosti vyplývá, že ji stěžovatel podal z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., neboť dovozuje nesprávné právní posouzení věci Městským soudem v Praze a nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.*“ Nesprávné posouzení právní otázky v předcházejícím řízení spočívá v tom, že na správně zjištěný skutkový stav byl krajským soudem aplikován nesprávný právní názor. Podle písm. d) téhož ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené „*nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.*“

[11] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[12] Na úvod Nejvyšší správní soud nejprve předesílá, že nemůže souhlasit s výtkami žalobkyně ohledně toho, že kasační stížnost stěžovatele neobsahuje konkretizované důvody jejího podání. Doplnění kasační stížnosti ze dne 30. 4. 2014 necituje pouze ustanovení příslušných právních předpisů, jak dovozuje žalobkyně, ale dospívá ke konkrétním právním závěrům dopadajícím na daný případ. Ostatně pokud by kasační stížnost byla nekonkrétní a neurčitá,

pokračování

jak dovozuje žalobkyně, nemohla by k ní podat tak obsáhlé vyjádření čítající 8 stran, v nichž s názorem stěžovatele důrazně polemizuje.

[13] V posuzované věci je spornou právní otázkou, zda lze žalobkyni předeepsat penále za úhradu zálohy na dani z příjmů právnických osob za rok 2003 po dni její splatnosti v situaci, kdy jí byla později na základě dodatečného daňového přiznání dodatečně vyměřena daňová ztráta za předchozí zdaňovací období roku 2002. Nejvyšší správní soud předesílá, že obdobnou otázkou týčhž účastníků se zabýval ve věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 4 Afs 66/2014, v níž dospěl k týmž závěrům jako v nyní projednávaném případě, přičemž nevidí důvodu se v nyní projednávané věci od nich odchýlit.

[14] Podle § 67 odst. 1 zsdp „záloha je povinná platba na daň, kterou je povinen daňový poplatník platit v průběhu zdaňovacího období, jestliže skutečná výše daně za toto období není ještě známa.“ Podle § 67 odst. 2 písm. a) zsdp „poplatník platí stanovené zálohy na daň v případech určených tímto nebo zvláštním zákonem ve lhůtách a výši tam stanovených“.

[15] Povinnost poplatníka platit zálohy na daň je upravena i v § 38a zákona o daních z příjmů. Podle odstavce prvního věty první až třetí tohoto ustanovení, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 2003, „zálohy na daň z příjmů se platí v průběhu zálohového období. Zálohové období je období od prvního dne následujícího po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za minulý zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání v následujícím zdaňovacím období. Při stanovení výše a periodicity záloh se vychází z poslední známé daňové povinnosti.^{39a} Tato poznámka pod čarou odkazuje na ustanovení § 41 odst. 1 zsdp, podle jehož závěrečné věty *poslední známou daňovou povinností je částka daně nebo daňová ztráta ve výši, jak ji naposled stanovil pravomocně správce daně, a to bez ohledu, zda daň byla stanovena podle § 46 odst. 5, platebním výměrem, dodatečným platebním výměrem nebo rozhodnutím o opravném prostředku.*

[16] Podle § 38a odst. 4 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném ve zdaňovacím období roku 2003, *poplatníci, jejichž poslední známá daňová povinnost přesáhla 150 000 Kč, platí zálohy na daň na zdaňovací období, a to ve výši 1/4 poslední známé daňové povinnosti. První záloha je splatná do 15. dne třetího měsíce zdaňovacího období, druhá záloha je splatná do 15. dne šestého měsíce zdaňovacího období, třetí záloha je splatná do 15. dne devátého měsíce zdaňovacího období a čtvrtá záloha je splatná do 15. dne dvanáctého měsíce zdaňovacího období.*

[17] Po takto stanovené splatnosti zálohy na daň je poplatník penalizován. Podle § 63 odst. 1 a odst. 2 věty první a druhé zsdp, ve znění účinném do 31. 12. 2006, totiž *daňový dlužník je 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. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně.* Podle § 63 odst. 3 věty páté zsdp, ve znění účinném do 31. 12. 2006, přitom *penalizace záloh končí dnem uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení vztažujícího se ke zdaňovacímu období, které bylo zálohováno.*

[18] Nedoplatek vzniklý nezaplacením zálohy na daň z příjmů se tedy ve smyslu posledně uvedeného ustanovení penalizuje pouze do uplynutí lhůty pro podání daňového přiznání za příslušné zdaňovací období. Následně se nedoplatek na záloze vyrovnává platbou daně a penalizuje se přímo nedoplatek na dani, nebo je výsledná daň zaplacená. Podle § 40 odst. 1 poslední věty zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2007, totiž *není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení.*

[19] Je tedy zřejmé, že daň z příjmů a záloha na tuto daň představují různé daňové povinnosti. Při stanovení výše daně z příjmů za příslušné zdaňovací období se vychází ze zdanitelných příjmů a daňově uznatelných výdajů, které mají s tímto obdobím věcnou a časovou souvislost, jak vyplývá z § 23 zákona o daních z příjmů. Splatnost daně z příjmů nastává až po uplynutí daného zdaňovacího období ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Záloha na daň z příjmů je naproti tomu splatná již v průběhu zdaňovacího období, které je zálohováno, a při stanovení její výše se vychází z daňové povinnosti pravomocně stanovené za předchozí zdaňovací období.

[20] Jestliže se tedy po podání dodatečného daňového přiznání sníží výše daně z příjmů za minulé zdaňovací období, z níž se vypočetla záloha na daň z příjmů za dané zdaňovací období, musí být následně aplikováno znění § 41 odst. 5 zsdp, podle něhož *dojde-li v důsledku dodatečného daňového přiznání podle odstavce 4 ke snížení původní daňové povinnosti, sníží se současně s výjimkou pokut a zvýšení daně i daňové příslušenství připadající na částku snížené původní daňové povinnosti, a to od původního dne splatnosti*. Není zde totiž žádný důvod pro závěr, že podle tohoto ustanovení lze penále snížit jen ve vztahu k nedoplatku na dani z příjmů za příslušné zdaňovací období, a nikoliv také ohledně nedoplatku zálohy na tuto daň.

[21] Při snížení daně z příjmů za předchozí zdaňovací období, k němuž dochází v důsledku dodatečného daňového přiznání, se snižuje i záloha na daň za dané zdaňovací období. Předchozí výše zálohy tak představuje původní daňovou povinnost podle § 41 odst. 5 zsdp, při jejímž snížení dochází také k poměrnému snížení penále za pozdní úhradu zálohy. Navíc daní se rozumí i záloha na daň, jak vyplývá z § 1 odst. 1 zsdp. Také z tohoto důvodu je nutné naposled stanovenou zálohu na daň považovat za předchozí daňovou povinnost ve smyslu § 41 odst. 5 téhož zákona. Navíc příslušenství daně, kterým se rozumí i penále, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak (§ 58 věta první a druhá zsdp). Jestliže se tedy daní rozumí i záloha na daň, musí i příslušenství zálohy sledovat její osud a při snížení zálohy dojít k poměrnému snížení penále za její pozdní úhradu. Konečně podle § 38a odst. 1 věty šesté zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v roce 2003, *po skončení zdaňovacího období se zálohy na daň zaplacené v jeho průběhu započítávají na úhradu skutečné výše daně*. Není proto logické, aby při snížení výsledné daně z příjmů za příslušné zdaňovací období docházelo k poměrnému snížení penále za její pozdní úhradu, zatímco při snížení zálohy na tuto daň by se penále nezměnilo.

[22] Lze tedy uzavřít, že při snížení zálohy na daň z příjmů naposled pravomocně stanovené postupem podle § 38a zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v roce 2003, k němuž dochází v důsledku dodatečného daňového přiznání za předcházející zdaňovací období, se ve smyslu § 41 odst. 5 zsdp současně snižuje i penále připadající na částku snížení původní zálohy, a to od původního dne její splatnosti.

[23] Na tomto závěru nemůže nic změnit ani znění § 38a odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v roce 2003, podle něhož *při změně poslední známé daňové povinnosti v průběhu zdaňovacího období se zálohy do té doby splatné nemění*. Uvedené ustanovení se totiž vztahuje jen na výši zálohy na daň z příjmů za příslušné zdaňovací období při změně daňové povinnosti za zdaňovací období předchozí a jeho smyslem je ponechat již splatné zálohy nedotčeny, neboť ty se společně s případnými nově stanovenými zálohami nakonec započtou na úhradu výsledné daně, jak již bylo zmíněno. Lze proto souhlasit s názorem stěžovatele, že splatné zálohy nemohou být zpětně změněny po zjištění skutečné výše daně za předchozí zdaňovací období. Znění § 38a odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v roce 2003, však vůbec nedopadá na penále za pozdní úhradu zálohy na daň z příjmů, která byla následně snížena v návaznosti na dodatečné

pokračování

daňové přiznání za předchozí zdaňovací období. Výši takového penále je proto možné dodatečně měnit za podmínek stanovených v § 41 odst. 5 zsdp, stejně jako v případě penále za úhradu původně stanovené výsledné daně po lhůtě její splatnosti.

[24] V nyní projednávané věci byly žalobkyni stanoveny čtvrtletní zálohy na daň z příjmů právnických osob za rok 2003 ve výši 767.500 Kč, které vycházely z poslední známé daňové povinnosti za předcházející zdaňovací období, jež činila 3.069.930 Kč. Na základě dodatečného daňového přiznání ze dne 29. 5. 2006 však byla žalobkyni dodatečně vyměřena daňová ztráta za rok 2002 ve výši 4.996.683 Kč, takže podle § 38a zákona o daních z příjmů nebyla ve zdaňovacím období roku 2003 povinna platit žádné zálohy.

[25] Městský soud v Praze tedy dospěl ke správnému závěru, že podle § 41 odst. 5 zsdp nebylo možné žalobkyni předepsat penále za pozdní úhradu zálohy na daň z příjmů právnických osob za rok 2003.

[26] Tomuto soudu lze pouze vytknout, že rozhodnutí o odvolání nezrušil pro nezákonnost, nýbrž kvůli nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů, které spatřoval v absenci úvahy odvolacího orgánu, proč se v případě zálohy nejednalo o platbu daně a nebyla tak možná aplikace § 41 odst. 5 zsdp. V žalobou napadeném rozhodnutí se však odvolací orgán uvedeným ustanovením zabýval a dospěl k závěru, že jej nelze použít, neboť upravuje snížení příslušenství při snížení daňové povinnosti na základě dodatečného daňového přiznání, zatímco v dané věci se jedná o penále za pozdní úhradu zálohy, jejíž výše nebyla v důsledku dodatečného daňového přiznání za předchozí zdaňovací období změněna. V této souvislosti odvolací orgán poukázal zejména na ustanovení § 38 odst. 7 zákona o daních z příjmů, ve znění účinném v roce 2003, které podle něho vylučovalo aplikaci § 41 odst. 5 zsdp. S tímto závěrem se Nejvyšší správní soud na základě uvedených úvah neztotožňuje, nicméně ho považuje za natolik odůvodněný, že rozhodnutí o odvolání není možné označit za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

[27] I přes toto pochybení však lze s ohledem na správné posouzení stěžejní právní otázky konstatovat, že zrušující rozsudek Městského soudu v Praze obstál v podstatné míře. Proto Nejvyšší správní soud v kasačním řízení tento rozsudek nezrušil a jen v něm uvedený nesprávný důvod pro zrušení rozhodnutí o odvolání částečně nahradil svým vlastním odůvodněním. Pro stěžovatele je pak závazný právní názor Městského soudu v Praze korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75). Stěžovatel je tedy v dalším řízení zavázán právním názorem, podle něhož nelze v dané věci žalobkyni sdělit předpis penále za pozdní úhradu zálohy na daň z příjmů právnických osob za rok 2003.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[28] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[29] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšnému stěžovateli náhrada nákladů řízení nepřísluší. Náklady žalobce spočívají v odměně jeho zástupce JUDr. Zdeňka Koschína, advokáta, za jeden úkon právní služby ve smyslu ustanovení § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů – písemné podání nebo návrh ve věci samé.

Tato odměna je podle ustanovení § 9 odst. 4 písm. d) cit. vyhlášky ve spojení s ustanovením § 7 cit. vyhlášky stanovena ve výši 3100 Kč za jeden úkon právní služby. Dále Nejvyšší správní soud přiznal na náhradě hotových výdajů podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (jeden úkon právní služby po 300 Kč). Tuto částku přitom navýšil o DPH, neboť advokát je dle soudu předloženého osvědčení jeho plátcem. Přiznané náklady řízení stěžovatel uhradí k rukám stěžovatelova zástupce do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2014

JUDr. Dagmar Nygrínová
předsedkyně senátu