



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **UK-service s.r.o.**, se sídlem Jandova 8, Praha 9, zast. JUDr. Jírím Stránským, advokátem se sídlem Jandova 8, Praha 9, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 12. 11. 2007, č. j. 16102/07-1500-106054, č. j. 16104/07-1500-106054, č. j. 16107/07-1500-106054, č. j. 16108/07-1500-106054, č. j. 16111/07-1500-106054, č. j. 16113/07-1500-106054, č. j. 16115/07-1500-106054 a č. j. 16116/07-1500-106054, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 28. 5. 2014, č. j. 8 Af 66/2010 – 203,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) vydal dne 19. 3. 2007 platební výměry č. j. 85359/07/009513/4904, č. j. 85360/07/009513/4904, č. j. 85361/07/009513/4904, č. j. 85362/07/009513/4904, č. j. 85363/07/009513/4904, č. j. 85364/07/009513/4904, č. j. 85365/07/009513/4904, a dne 28. 5. 2007 platební výměr č. j. 173514/07/009513/4904, kterými žalobkyni sdělil předpis penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 6. 2002.

[2] Proti platebním výměrům podala žalobkyně odvolání se shodnými odůvodněními. Jejich stěžejní námitkou bylo porušení principu právní jistoty a zákazu překvapivých rozhodnutí, neboť platební výměry byly vydány poté, co Finanční úřad pro Prahu 7 (dále jen „dřívější správce daně“) žalobkyni dne 7. 11. 2005 vystavil potvrzení, č. j. 96543/05/007913/8193, že k tomuto dni neměla daňové nedoplatky vůči územním finančním orgánům České republiky (dále také jen „potvrzení o bezdlužnosti“).

[3] Na tomto místě je vhodné podotknout, že potvrzení o bezdlužnosti bylo vydáno v době, kdy obchodní firma stěžovatelky zněla „... a la vista s.r.o.“, měla odlišné sídlo, společníky

i jednatele. V době mezi vydáním potvrzení o bezdlužnosti a platebních výměrů došlo k převodu stoprocentního obchodního podílu na nového společníka a v souvislosti s tím i ke změně obchodní firmy a dalších zapisovaných skutečností.

[4] Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu podaná odvolání zamítlo rozhodnutími citovanými v záhlaví tohoto rozsudku.

[5] Žalobkyně je napadla u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který její žalobu zamítl rozsudkem ze dne 7. 12. 2009, č. j. 8 Ca 369/2007 – 105. Tento rozsudek byl následně pro svou nepřezkoumatelnost zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 11. 2010, č. j. 9 Afs 10/2010 – 237.

[6] Rozsudkem ze dne 7. 6. 2012, č. j. 8 Af 66/2010 – 164, městský soud žalobu stěžovatelky opět zamítl. I tento rozsudek však Nejvyšší správní soud pro nepřezkoumatelnost zrušil, a to rozsudkem ze dne 18. 9. 2013, č. j. 9 Afs 54/2012 – 34.

[7] V dalším řízení vydal městský soud rozsudek citovaný v záhlaví, kterým žalobu zamítl.

[8] Nejprve odkázal na zákonnou úpravu penále v § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Uvedl, že platební výměr je deklaratorní akt, který nezakládá vznik penále (to vzniká *ex lege*), pouze konstatuje, že daňovému dlužníku vznikla povinnost platit penále a v jaké výši. V době vydání potvrzení o bezdlužnosti a souhlasu s výmazem z obchodního rejstříku nebylo penále na příslušném osobním daňovém účtu evidováno, není však pochyb o tom, že ze zákona vzniklo.

[9] Poté zkoumal obsah a povahu potvrzení o stavu osobních a daňových účtů podle § 62 zákona o správě daní a poplatků a dospěl k závěru, že jeho příjemce může oprávněně očekávat, že v něm bude zachyceno také daňové penále, pokud v době vydání potvrzení již povinnost k jeho platbě vznikla. Konstatoval také, že toto potvrzení je veřejnou listinou, pro kterou platí presumpce správnosti. Každá osoba tedy může předpokládat, že obsah potvrzení odpovídá skutečnosti.

[10] Z toho však nelze dovodit, že vystavení potvrzení o bezdlužnosti nesprávného obsahu má za následek zánik povinnosti platit penále. Jak bylo uvedeno výše, penále vzniká ze zákona. Vyjde-li najevo, že obsah veřejné listiny neodpovídá skutečnosti, může se osoba, která na pravdivost jeho obsahu oprávněně spoléhala, domáhat náhrady škody. Nemůže však požadovat, aby se skutečnost přizpůsobila nepravdivému obsahu veřejné listiny.

[11] Vydání potvrzení o bezdlužnosti nemá za následek zánik daňových povinností, protože to zákon nestanoví. Není správním rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), ale jiným úkonem (osvědčením) ve smyslu § 154 a násl. zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů. Není jím rozhodováno o právech a povinnostech osob a zákon s jeho vydáním nespojuje uvedené důsledky; penále lze prominout postupem podle § 65 zákona o správě daní a poplatků.

[12] Městský soud shrnul, že třetí osoba (zájemce o koupi obchodního podílu společnosti) mohla předpokládat, že potvrzení o bezdlužnosti odpovídalo skutečnosti, jeho vydáním však nezankla povinnost penále zaplatit. Proto správce daně ani žalovaný tím, že platebními výměry sdělily předpis dlužného penále, nepochybily. Pokud obsah tohoto potvrzení neodpovídal

pokračování

skutečnosti, představuje postup správního orgánu, který je vydal, nesprávný úřední postup a poškozený subjekt se může domáhat náhrady škody.

[13] Dále městský soud dovedl, že výše daňového penále nebyla nepřiměřená. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, publ. pod č. 1889/2009 Sb. NSS, a shrnul jeho závěry.

[14] V této souvislosti také polemizoval s argumenty žalobkyně převzatými z odborných článků. Uvedl, že dle judikatury Evropského soudu pro lidská práva čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod není aplikovatelný ve sporech souvisejících s daňovým řízením.

[15] Závěrem se krátce vyjádřil k tvrzené nehospodárnosti řízení, zejména konstatoval, že zpochybňovaným postupem žalobkyně nemohla být zkrácena na svých právech (což ani netvrdí), k nezákonnosti rozhodnutí žalovaného tudíž nevede.

[16] Proti tomuto rozsudku městského soudu nyní žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brojí kasační stížností.

II. Obsah kasační stížnosti

[17] Stěžovatelka rozsudku městského soudu vytkla nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl městský soud napadená rozhodnutí zrušit, nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů a konečně nerespektování závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu.

[18] V kasační stížnosti se zabývala především nesprávným vypořádáním žalobního bodu, kterým namítala rozpor napadených rozhodnutí s principem právní jistoty. Městský soud sice přisvědčil tomu, že vydáním potvrzení o bezdlužnosti bylo založeno legitimní očekávání, stěžovatelka však nesouhlasí s jeho názorem, že uvedená situace nemá za následek nezákonnost napadených rozhodnutí, ale toliko vznik nároku na náhradu škody. Proces nápravy zásahu do základních práv, kdy by nejprve musela zaplatit částku odpovídající daňovému penále a pak ji složitým a zdoluhavým způsobem vymáhat zpět, je projevem přepjatého formalismu, respektive sofistikovaným zdůvodňováním zřejmé nespravedlnosti. Uvedený postup je v rozporu se základními zásadami činnosti správních orgánů uvedenými v § 2 až § 8 správního řádu.

[19] Poté zopakovala svoji argumentaci uvedenou v odvolání i žalobě, vztahující se k požadavku na předvídatelnost správních rozhodnutí. Poukazovala na princip právní jistoty a jeho důsledky, k tomu odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které musí být soustava daní z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. Uzavřela, že je v rozporu s principem právní jistoty, potažmo předvídatelnosti aktů veřejné moci, aby jednotlivé skutečnosti, v předchozím správním aktu mocensky aprobované státem, byly následně zcela popřeny v dalších správních aktech téhož správního orgánu (správce daně). Takovýto postup dle stěžovatelky svědčí o libovůli a je mimo meze čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

[20] Citovala také z judikatury Ústavního soudu a navázala, že jednotlivec (jediný společník stěžovatelky, který kupoval stoprocentní obchodní podíl na ní) jednal v důvěře ve správnost potvrzení o bezdlužnosti a na jeho základě činil nevratné právní úkony. Ve své důvěře však byl zklamán.

[21] Poznamenala také, že: „*v civilizovaném světě není možné, aby jeden subjekt (věřitel) druhému subjektu (dlužník) písemně potvrdil, že vůči tomuto subjektu (svému dlužníkovi) nemá žádných pohledávek, a poté, co tento subjekt v dobré víře v toto potvrzení započne s činností, která by byla existencí dluhu vůči věřiteli vyloučena, vůči tomuto subjektu (svému dlužníkovi) požadoval úhradu pohledávky z období před vydáním písemného potvrzení o neexistenci dluhu.*“ Tento postup není tím spíše možný, že se jedná o vztah mezi soukromoprávním subjektem jako dlužníkem a orgánem státní správy jako věřitelem.

[22] Zdůraznila, že městský soud se opět nevyvaroval opisování celých pasáží napadených rozhodnutí (str. 7 odst. 3 napadeného rozsudku), přestože byl na nepřípustnost takového odůvodnění upozorněn již v prvním kasačním rozsudku (ze dne 4. 11. 2010, č. j. 9 Afs 10/2010 – 237). Zmínila také následující odstavce (str. 7 odst. 4 napadeného rozsudku), který dle jejího názoru není srozumitelný.

[23] Shrnuje, že městský soud již potřetí ve věci rozhodl nesprávně, proto se ani po sedmi letech od počátku soudního řízení nedomohla spravedlnosti. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil nejen napadený rozsudek, ale i rozhodnutí žalovaného a uložil mu povinnost nahradit stěžovatelce náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[24] Žalovaný zdůraznil, že předmětem přezkumu jsou rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na penále za prodlení s úhradou daně z přidané hodnoty. Pro posouzení jejich zákonnosti je rozhodné, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem.

[25] Dle právní úpravy účinné v rozhodné době penále vznikalo ze zákona za každý den prodlení s úhradou splatné částky daně, vydáním platebních výměrů správce daně pouze deklaroval jeho výši. Správce daně měl povinnost vydat platební výměry, a to na základě § 63 zákona o správě daní a poplatků, nemohl tedy zkoumat okolnosti předchozího řízení ani vydané potvrzení o bezdlužnosti.

[26] Uvedl, že pokud se stěžovatelka domnívá, že jí v důsledku vydání potvrzení o bezdlužnosti vznikla újma, má možnost požadovat náhradu škody. Ta ovšem není předmětem tohoto řízení a není namístě se jí zabývat. Řízení o vydání platebního výměru na penále a řízení o nároku na náhradu škody jsou různá, mají zcela odlišný titul i režim a jsou vedena před různými orgány finanční správy. Správce daně je nemůže propojit, byť by to stěžovatelka požadovala, neboť takový postup by byl svévolný a nezákonný.

[27] Poté upozornil, že správce daně může daňový nedoplatek prominout pouze ze zákonem stanovených důvodů, v době rozhodné upravených v § 65 zákona o správě daní a poplatků. Vydání potvrzení o bezdlužnosti pod něj však nelze podřadit. Stěžovatelka při své zmínce o „civilizovaném světě“ vycházela z charakteru civilního práva, v jehož mezích se pohybuje se svými obchodními partnery. Správce daně však nemůže překročit svou pravomoc a prominout daňový nedoplatek z důvodu, který zákon nezná.

[28] Závěrem podotkl, že opsaný odstavec převážně popisuje úkony správce daně. Závěr tam obsažený však městský soud následně odůvodnil vlastními slovy. Je na Nejvyšším správním soudu, aby posoudil, zda takový postup způsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku.

[29] Žalovaný se ztotožnil s napadeným rozsudkem a navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

pokračování

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[30] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že byla podána včas a stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté se zabýval otázkou, zda kasační stížnost není nepřijatelná z důvodu uvedeného v § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., následně přistoupil k přezkumu rozsudku městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Ověřil také, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[31] Přezkumem napadeného rozsudku v uvedeném rozsahu dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

IV. a) Přípustnost kasační stížnosti

[32] Nejvyšší správní soud nejprve posuzoval přípustnost kasační stížnosti, neboť stěžovatelka se na něj v této věci obrací již potřetí.

[33] Zruší-li Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 s. ř. s. rozsudek krajského (zde městského) soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, zaváže jej současně podle § 110 odst. 4 s. ř. s. svým právním názorem pro další postup či rozhodnutí. Závazným právním názorem se podle § 110 odst. 4 s. ř. s. rozumí ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci a jímž se soud zabýval ke kasačním námitkám, nebo jímž se zabýval nad jejich rámec v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[34] Možnost účastníků řízení napadnout nové rozhodnutí krajského (městského) soudu je omezena § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle něhož je kasační stížnost nepřijatelná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[35] V první řadě je třeba uvést, že stěžovatelka namítá, že se městský soud (opět) neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. I bez toho by však kasační stížnost byla přípustná, neboť v nynější věci se jedná o jednu ze situací, u nichž judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila výjimku nad rámec doslovného znění § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

[36] Dospěla k závěru, že toto ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 – 165, publikované pod č. 2365/2011 Sb. NSS; všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou také dostupná na www.nssoud.cz).

[37] Rozsudkem ze dne 4. 11. 2010, č. j. 9 Afs 10/2010 – 237, Nejvyšší správní soud zrušil původní rozsudek městského soudu ze dne 7. 12. 2009, č. j. 8 Ca 369/2007 – 105, pro nepřezkoumatelnost. Stejně tak rozsudkem ze dne 18. 9. 2013, č. j. 9 Afs 54/2012 – 34, Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu ze dne 7. 6. 2012, č. j. 8 Af 66/2010 – 164, opět pro nepřezkoumatelnost.

[38] Kasační stížnost je z uvedených důvodů přípustná.

IV. b) Přezkoumatelnost napadeného rozsudku

[39] Nejvyšší správní soud se následně zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Ta je navíc natolik závažnou vadou, že se jí musí zabývat i z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud by ji stěžovatelka nenamítala (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Teprve pokud by rozsudek byl přezkoumatelný, mohl by se soud zabývat námitkami směřujícími do právního posouzení věci samé, neboť zákonnost rozhodnutí lze zpravidla hodnotit pouze v takovém případě.

[40] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá nepřezkoumatelnost rozhodnutí v nedostatku důvodů rozhodnutí, nesrozumitelnosti nebo jiné vadě řízení, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[41] Stěžovatelka namítá, že městský soud se ani tentokrát nevyvaroval opisování pasáží napadených rozhodnutí (str. 7 odst. 3 napadeného rozsudku), čímž zpochybňuje srozumitelnost napadeného rozsudku a současně v této skutečnosti spatřuje nedodržení závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu. Upozorňuje také na nesrozumitelnost konkrétní pasáže odůvodnění (str. 7 odst. 4 napadeného rozsudku).

[42] Nejvyšší správní soud při posuzování přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu vycházel ze závěrů své konstantní judikatury, dle které je rozhodnutí zatíženo touto vadou, jestliže z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí, je-li jeho odůvodnění vnitřně rozporné, popřípadě je-li výrok v rozporu s odůvodněním a nelze-li z jeho výroku zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Dále se jedná o případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo byli účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán (srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publ. pod č. 244/2004 Sb. NSS, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 76).

[43] Stěžovatelce lze přisvědčit v tom, že odst. 3 na str. 7 rozsudku je převzat z napadených rozhodnutí (např. v rozhodnutí ze dne 12. 11. 2007, č. j. 16102/07-1500-106054, se jedná o odst. 2 na str. 3, předmětnou pasáž však obsahují všechna rozhodnutí citovaná v záhlaví tohoto rozsudku).

[44] Jen z této skutečnosti nicméně nelze dovodit, že by rozsudek byl nesrozumitelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Tak by tomu bylo např. tehdy, pokud by napadený rozsudek obsahoval pouze parafrázovaný text napadeného rozhodnutí či vyjádření žalovaného bez toho, aby městský soud popsal vlastní právní úvahy a odpověděl na stěžovatelčiny námitky. Dále by se mohlo jednat o situaci, kdy by městský soud převzal pasáže napadeného rozhodnutí takovým způsobem, že by to odůvodnění rozsudku činilo vnitřně rozporným apod.; těmito vadami byly ostatně stíženy předchozí rozsudky městského soudu ve věci stěžovatelky. V nyní posuzované věci však Nejvyšší správní soud žádné takové vady neshledal.

[45] Sporný odstavec shrnuje pro věc rozhodnou právní úpravu a následný postup správce daně. Jistě by bylo vhodnější, pokud by městský soud užil vlastních slov, nicméně za situace, kdy v dalších částech srozumitelně popisuje vlastní právní úvahy, pro které žalobu zamítl, rozsudek není nesrozumitelný. Městský soud zdůvodnil, proč vydání potvrzení o bezdlužnosti mohlo založit legitimní očekávání, současně vysvětlil, z jakých důvodů bylo i za této situace

pokračování

možné sdělit předpis penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty a proč nemá legitimní očekávání vliv na zákonnost vydaných platebních výměrů, respektive napadených rozhodnutí. Jinými slovy se řídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 18. 9. 2013, č. j. 9 Afs 54/2012 - 34, neboť se všem těmto otázkám v odůvodnění věnoval a popsal své související úvahy.

[46] Totéž lze uvést k odst. 4 na str. 7 napadeného rozsudku, který dle stěžovatelky jako celek postrádá srozumitelnost. Ta je však způsobena spíše formulační neobratností, neboť městský soud nevhodně ukončil a následně navázal na první větu tohoto odstavce. Následkem toho je uvedený odstavec nejasný a ne zcela srozumitelný, nicméně zbytek odůvodnění je dostatečný.

[47] Lze tedy shrnout, že namítané vady jsou pouze dílčími nedokonalostmi či nepřesnostmi, které ovšem nečiní rozsudek nesrozumitelný ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Rozsudek je totiž dostatečně a srozumitelně odůvodněn v následujících pasážích.

[48] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že rozsudek neshledal nepřezkoumatelným ani pro nedostatek důvodů či z důvodu jiné vady v řízení před soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

IV. c) Vliv potvrzení o bezdlužnosti na zákonnost platebních výměrů

[49] Poté, co Nejvyšší správní soud kladně zhodnotil přípustnost kasační stížnosti a přezkoumatelnost napadeného rozsudku, mohl se zabývat posouzením věci samé.

[50] Městský soud dospěl k závěru, že na základě potvrzení o bezdlužnosti sice každá osoba mohla předpokládat, že stěžovatelka neměla daňové nedoplatky, jeho vydání však nemělo vliv na zákonnost pozdějších platebních výměrů, potažmo napadených rozhodnutí. Proto žalovaný jejich vydáním nepochybil. Stěžovatelka na tomto základě naopak nezákonnost napadených rozhodnutí dovozuje. Nejvyšší správní soud se tedy zabýval otázkou, zda dříve vydané potvrzení o bezdlužnosti má vliv na zákonnost pozdějších platebních výměrů a tím i napadených rozhodnutí žalovaného.

[51] Ve vztahu k uvedené otázce jsou relevantní tyto okolnosti věci:

[52] Na základě zprávy o daňové kontrole byly vydány dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 6. 2002, které byly stěžovatelce doručeny dne 5. 6. 2002. Stěžovatelce vzniklo za jednotlivá zdaňovací období penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty, a to vždy ode dne splatnosti do dne platby. (Nejvyšší správní soud zde vychází z částí odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaného a rozsudku městského soudu, které stěžovatelka nerozporovala.)

[53] Ze správního spisu vyplývá, že dřívější správce daně vydal stěžovatelce na její žádost potvrzení o tom, že ke dni 7. 11. 2005 nemá žádné daňové nedoplatky vůči územním finančním orgánům České republiky.

[54] Dne 19. 3. 2007 a 28. 5. 2007 správce daně vydal platební výměry specifikované v bodě [1] tohoto rozsudku, kterými stěžovatelce sdělil předpis penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 6. 2002, tedy za období předcházející vydání potvrzení o bezdlužnosti. Výše penále sděleného platebními výměry činila celkem 80 270 Kč. Odvolání proti platebním výměrům byla zamítnuta.

[55] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že ze správního spisu je dále patrné, že správce daně na žádost stěžovatelky částečně prominul příslušenství daně z přidané hodnoty (v částce 38 270 Kč), a to rozhodnutím ze dne 4. 12. 2007, č. j. 317451/07/009513/4904.

[56] Městský soud vycházel z toho, že penále vzniká ze zákona za každý den prodlení s platbou splatné částky daně a vydání platebního výměru je toliko deklaratorním rozhodnutím. Existence daňového penále není dle jeho názoru závislá na potvrzení o bezdlužnosti, neboť jeho vznik i zánik je upraven výhradně zákonem. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem ztotožňuje.

[57] Podle § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

[58] Podle § 63 odst. 2, věty první, téhož zákona se penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti.

[59] Podle § 63 odst. 4 téhož zákona je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.

[60] Povinnost platit penále tedy vzniká ze zákona prvním dnem prodlení s placením daně a každý den prodlení se částka penále navyšuje podle pravidel pro jeho výpočet uvedených v § 63 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně matematickou operací dospěje k výši penále k určitému dni, kterou daňovému subjektu pouze sděluje (vyrozumívá jej o ní) formou platebního výměru. Platební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je pouze deklaratorním správním aktem, kterým nedochází ke vzniku, změně nebo zániku práv a povinností, ta jsou jím pouze deklarována (srovnej také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 – 72).

[61] Na vznik či zánik povinnosti platit penále přitom nemá vliv ani vydání potvrzení o bezdlužnosti. Zákon o správě daní a poplatků (ani jiný zákon) s ním totiž tento následek nespojuje, postup správce daně ani žalovaného proto nebyl v rozporu se zásadami uvedenými v § 2 až § 8 správního řádu nebo čl. 2 odst. 2 Listiny.

[62] Podle § 62 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků se z údajů evidence daní daňovým dlužníkům na jejich žádost vystavují potvrzení o stavu jejich osobních účtů a pro potřeby správce daně výkazy nedoplatků.

[63] Podle § 62 odst. 1 téhož zákona je předmětem evidence příjmů, kterou vedou správci daně, zachycování daňových a platebních povinností, jejich úhrad nebo zániků a z toho vyplývajících daňových přeplatků a nedoplatků. Tyto údaje jsou evidovány na osobních účtech jednotlivých daňových dlužníků odděleně za každý druh daně.

[64] Potvrzení o stavu osobního účtu (zde tzv. potvrzení o bezdlužnosti) je tedy úkonem, kterým správce daně daňový subjekt pouze informuje o stavu jeho osobního účtu k určitému

pokračování

momentu a nemůže ovlivnit stanovení daňových povinností (srovnej také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, č. j. 2 Afs 150/2005 – 53, publ. pod č. 887/2006 Sb. NSS).

[65] Ve vztahu k nynější věci lze proto shrnout, že stěžovatelce ze zákona vznikla povinnost platit penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období od 1. 7. 2000 do 30. 6. 2002. Tato její povinnost trvala jak v době vydání potvrzení o bezdlužnosti, tak v době vydání platebních výměrů, neboť nenastala žádná skutečnost, se kterou by zákon spojoval zánik povinnosti penále platit (potvrzením o bezdlužnosti správce daně stěžovatelku toliko informoval o stavu jejího osobního daňového účtu). Vydanými platebními výměry správce daně neukládal povinnost penále platit, pouze v souladu s § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stěžovatelce sdělil výši penále k určitému dni.

[66] Jinými slovy námitky stěžovatelky o nepředvídatelnosti postupu správce daně a jeho libovůli nemohly být ve vztahu k posuzování zákonnosti platebních výměrů na penále za prodlení úhrady daně z přidané hodnoty opodstatněné. Povinnost stěžovatelky platit penále totiž ze zákona vznikla a v době vydání platebních výměrů existovala (bez ohledu na to, zda platební výměry vydány byly, či nikoliv). Správce daně stěžovatelce neukládal povinnost platit penále ani autoritativně nestanovoval jeho výši, pouze sdělil, jaké penále doposud ze zákona vzniklo.

[67] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že předmětem tohoto řízení není posouzení správnosti postupu dřívějšího správce daně spojeného s vydáním potvrzení o bezdlužnosti v době, kdy existovala povinnost stěžovatelky uhradit penále. Stejně tak se v tomto řízení nelze zabývat případnými jinými nároky stěžovatelky (tedy ani její argumentací o náročnosti vymáhání náhrady škody) nebo jejího společníka. To nicméně nebrání ve využití jiných právních institutů, jež český právní řád nabízí.

V. Závěr a náklady řízení

[68] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[69] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti.

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

V Brně dne 21. května 2015

JUDr. Radan Malík
předseda senátu