



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatelky **Mgr. D. K.**, zastoupené JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem v Praze 1, Platněřská 2, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti podané proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 7. 2004, č. j. 22 Ca 311/2003 – 69,

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 :

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 7. 2004, č. j. 22 Ca 311/2003 – 69, byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 16. 5. 2002, č. j. 6458/130/2001-1, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Havířově ze dne 12. 6. 2001, č. j. 51494/01/370910/6039, jímž byl stěžovatelce sdělen předpis daňového penále ve výši 416 862 Kč v důsledku nezaplacení splatných částek spotřební daně ve výši 313 333 Kč za zdaňovací období od 1. 3. do 31. 3. 1993. V odůvodnění napadeného rozsudku krajský soud vyhodnotil žalobní námitky stěžovatelky jako nedůvodné. Nejprve však konstatoval, že předmětným platebním výměrem sdělil správce daně předpis penále za prodlení s úhradou spotřební daně „z vína“, přičemž se ve skutečnosti jednalo o daňové penále vztahující se ke spotřební dani z lihu a z lihovin. K prvnímu žalobnímu bodu týkajícímu se nesprávnosti vyměření vlastní daňové povinnosti uvedl, že v rámci soudního

přezkumu rozhodnutí o daňovém penále se již nelze věcně zabývat skutečností, zda byla či nebyla daňová povinnost vyměřena ve správné výši. Námitku stěžovatelky v tomto směru, že jí byla nesprávně spotřební daň vyměřena, protože vůbec neměla daňové přiznání podávat, vyhodnotil krajský soud jako právně nevýznamnou pro toto řízení. Za nedůvodnou označil i námitku, že daňové penále nemohlo být předepsáno, neboť došlo k promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek. Pokud stěžovatelka argumentovala tím, že výzva správce daně podle § 73 odst. 1 zákona č. 377/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) ze dne 5. 8. 1994 je nicotným správním aktem, je podle názoru krajského soudu z odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství zřejmé, že tuto výzvu nepovažovalo finanční ředitelství za úkon, kterým by se promlčecí doba přerušila ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Správce daně vydal k zajištění pohledávky podle § 72 citovaného zákona v tehdy platném znění rozhodnutí o uplatnění rozsahu zástavního práva ze dne 5. 4. 1995, což je úkon směřující k zajištění majetku a přerušující tak promlčecí lhůtu pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. Od 1. 1. 1996 tak začala běžet nová promlčecí doba. Námitku stěžovatelky, že výzva správce daně podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nicotným správním aktem, vyhodnotil krajský soud pro toto řízení jako právně bezvýznamnou, protože výzva je pouze předpokladem pro vymáhání daňových nedoplatků, což není předmětem tohoto řízení, a nikoliv předpokladem pro vydání rozhodnutí o daňovém penále.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatelka označila právní názor krajského soudu, že nesprávné označení spotřební daně jako daně z vína, když měla být označena jako daň z lihu a lihovin za pouhou „zřejmou chybu v psaní“ za nesprávný, neboť stěžovatelka má za to, že správní orgány musí postupovat natolik odborně, aby platební povinnosti ukládané účastníkům definovaly naprosto pregnantně a bez jakýchkoli pochybností. K tomu doplnila, že daň z vína byla daní z obratu, kterou ve stejné době stěžovatelka projednávala se správcem daně a tudíž nepřesné označení daňové povinnosti bylo zcela nejasné a zavádějící. Stěžovatelka také vyjádřila nesouhlas s tím, že její žalobní námitka týkající se nesprávnosti vyměření vlastní daňové povinnosti byla hodnocena krajským soudem jako nedůvodná. Její nesouhlas se týkal především hodnocení, že platební výměr na daňové penále má povahu pouze deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně pouze sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále. Dle právního názoru stěžovatelky je platební výměr rozhodnutím ve správním řízení a právě jím je založena povinnost daňového subjektu uhradit částku v platebním výměru uvedenou. Vlastní daňový dluh je tak důvodem k vyměření penále, nikoli k samotnému vzniku platební povinnosti. Platební výměr tak musí splňovat všechny náležitosti stanovené zákonnými předpisy, přičemž touto otázkou se krajský soud vůbec nezabýval. Stejně tak stěžovatelka vyjádřila nesouhlas s názorem krajského soudu, že otázka vyměření spotřební daně, když daňové přiznání nemělo být vůbec podáno, je pro řízení právě nevýznamná, neboť podle ní je předmětem řízení právě namítaná nezákonnost vyměření příslušenství spotřební daně. Nejsou-li dány důvody pro vznik vlastní daňové povinnosti, nemohou být dány ani důvody ke vzniku příslušenství k této daňové povinnosti. Stěžovatelka v této souvislosti znovu zdůraznila, že penále je příslušenství daňové pohledávky a pokud není vymahatelný samotný daňový nedoplatek, není vymahatelné ani daňové penále. Z těchto důvodů se domáhala zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnilo s právními závěry krajského soudu vyjádřenými v předmětném rozsudku s tím, že stále trvá na tom, že postup správce daně při vydání platebního výměru na penále na daň spotřební byl v souladu s právními předpisy. Z těchto důvodů navrhlo, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů, které uplatnila stěžovatelka v kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3 citovaného ustanovení, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

První ze stížných bodů uplatněných stěžovatelkou se týkal nesprávného označení daně v platebním výměru vydaném správcem daně dne 12. 6. 2001. Tento stížní bod je ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřipustný, protože jej stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Pokud se krajský soud k této otázce v odůvodnění napadeného rozsudku vyjádřil, učinil tak nad rámec žalobních bodů, jimiž byl podle § 75 odst. 2 věta první s. ř. s. vázán.

Nedůvodný v dalším stížním bodě je stěžovatelkou vyjádřený nesouhlas s právním názorem krajského soudu týkající se povahy platebního výměru na daňové penále. 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. Podle odst. 4 citovaného ustanovení je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění a předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Z citovaného ustanovení tak vyplývá, že daňovému dlužníku vzniká povinnost platit penále okamžikem, kdy se dostal do prodlení, tj. dnem následujícím po dni splatnosti daně, a platebním výměrem správce daně pouze sděluje daňovému dlužníkovi výši penále. To však neznamená, že takový platební výměr není rozhodnutím, ale z hlediska účinků, které způsobuje, je rozhodnutím deklaratorním, protože tímto rozhodnutím se autoritativně ověřuje (zjišťuje, stanovuje, deklaruje), že nějaká situace ve formě právního vztahu nastala a existuje. Povinnost stěžovatelky platit penále nebyla konstituována platebním výměrem, protože vznikla ze zákona již následující den po splatnosti daně, nebyla-li zaplacená. Správce daně stěžovatelce platebním výměrem pouze oznámil, jaké penále jí vzniklo v souvislosti s nezaplacením spotřební daně za zdaňovací období březen 1993. V případě povinnosti platit penále nemá poplatník, na rozdíl od povinnosti platit daň, současně také povinnost si penále sám vypočítat, ale výpočet provádí správce daně a jeho výsledek sdělí daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Zásadní význam deklaratorního aktu spočívá v tom, že je jím vyjasněn právní vztah a zajištěna jistota subjektů tohoto vztahu především co do obsahu jejich chování i možnosti jeho vynucení. Pokud stěžovatelka v této souvislosti vytýkala krajskému soudu, že se nezabýval tím, má-li platební výměr všechny zákonné náležitosti, postupoval krajský soud v souladu s ustanovením § 75 odst. 5 věta první s. ř. s., z níž vyplývá, že soud v souladu s dispoziční zásadou je vázán žalobními body a jen v jejich mezích může napadené správní rozhodnutí přezkoumat. Protože v tomto smyslu nebylo v žalobě nic uvedeno, nelze vytýkat krajskému soudu nezákonný postup.

Stejně tak je nedůvodný další stížní bod, že krajský soud nezákonně posoudil námitku stěžovatelky týkající se neexistence důvodů pro vznik vlastní daňové povinnosti jako právně pro toto řízení nevýznamnou. Rozsah přezkumné činnosti soudu je vymezen v § 75 odst. 2 s. ř. s. tak, že soud přezkouvá v mezích žalobních bodů výroky napadeného rozhodnutí, což je v daném případě platební výměr o sdělení předpisu penále. Byl-li závazným podkladem přezkoumávaného rozhodnutí jiný úkon správního orgánu, přezkoumá soud k námitce také jeho zákonnost, není-li jím sám vázán a neumožňuje-li tento zákon napadnout takový úkon samostatnou žalobou ve správním soudnictví. O takovou situaci se v případě vyměření daňové povinnosti zaplatit spotřební daň nejedná, a proto krajský soud zcela důvodně námitku stěžovatelky, že jí byla nesprávně vyměřena spotřební daň, vyhodnotil jako právně

nevýznamnou pro toto řízení, protože zákonnost vyměření daňové povinnosti nemohl přezkoumat.

Je nesporné, že penále je příslušenstvím daně a sleduje tedy osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak, neboť tak stanoví § 58 zákona o správě daní a poplatků. Protože v daném případě však nebylo prokázáno, že vyměření spotřební daně v souladu s § 46 odst. 5 zákona o správně daní a poplatků ve znění účinném v r. 1993 bylo zrušeno nebo změněno, je zcela neopodstatněné, dovozuje-li stěžovatelka s poukazem na neexistenci důvodů pro vznik vlastní daňové povinnosti, že nejsou dány ani důvody pro vznik příslušenství k této pohledávce.

Protože předmětem jak správního, tak i soudního řízení je předpis penále a nikoliv jeho vymahatelnost, jsou jakékoliv úvahy o vymahatelnosti, ať už daňového nedoplatku nebo daňového penále právně bezvýznamné. Krajský soud tedy zcela důvodně označil otázku posuzování výzvy vydané podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků správcem daně dne 5. 8. 1994 k zaplacení nedoplatku na spotřební daní za rok 1993 za právně nevýznamnou pro toto řízení.

Námítkami obsaženými v doplnění kasační stížnosti nad rámec stížních bodů se Nejvyšší správní soud nezabýval, protože nebyla-li stěžovatelka vyzvána k doplnění náležitostí kasační stížnosti podle § 106 odst. 3 s. ř. s., když v daném případě pro to nebyly splněny zákonné podmínky, bylo možné rozšířit důvody kasační stížnosti podle § 106 odst. 2 s. ř. s. pouze ve lhůtě stanovené pro podání kasační stížnosti, tedy do dvou týdnů po doručení rozhodnutí. Protože napadený rozsudek krajského soudu byl stěžovateli doručen k rukám advokátky dne 3. 9. 2004, byla posledním dnem lhůty pro podání kasační stížnosti středa 17. 9. 2004, avšak doplnění kasační stížnosti bylo sepsáno 11. 10. 2004 a doručeno krajskému soudu dne 13. 10. 2004.

Pouze obiter dictum Nejvyšší správní soud poznamenává, že neopodstatněná byla výtku krajskému soudu, že měl vyčkat do doby skončení řízení vedeného Okresním soudem v Havířově pod sp. zn. 49 (správně 39) E 1227/98, protože toto řízení nemá žádnou souvislost s předpisem penále, resp. jeho výsledek nemohl žádným způsobem rozhodnutí i předpisu penále ovlivnit. V tomto řízení Okresní soud v Karviné – pobočka v Havířově usnesením ze dne 17. 1. 2005, č. j. 39E1227/98-404 nařídil podle vykonatelného výkazu nedoplatků Finančního úřadu v Havířově ze dne 23. 9. 1994, č. j. FÚ/ŠR/232/94 k uspokojení pohledávky ve výši 313 333 Kč výkon rozhodnutí prodejem nemovitosti ve společném jmění manželů, tj. stěžovatelky a jejího manžela. K odvolání stěžovatelky bylo usnesením Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 7. 2005, č. j. 10 Co 241/2005 - 237 napadené usnesení Okresního soudu v Karviné – pobočka v Havířově potvrzeno.

Z důvodů výše uvedených Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 citovaného zákona.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 větu 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. Stěžovatelka v řízení úspěch neměla, proto jí nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 20. ledna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu