ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci **žalobce S., s. r. o.,** zastoupeného JUDr. Stanislavem Flaškou, advokátem se sídlem Žižkova 12, 371 22 České Budějovice, proti **žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích** se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 30. 6. 2004, č. j. 4630/120/2004, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 12. 2004, č. j. 10 Ca 168/2004-36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění

Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 6. 2004, č. j. 4630/120/2004, bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále též „správce daně“) ze dne 18. 8. 2003, č. j. 198937/03/077910/3349, kterým byl žalobci sdělen předpis penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1997 do 31. 12. 1997 ve výši 381 572 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce včasnou žalobu, v níž uvedl, že skutkové a právní důvody, pro které považuje rozhodnutí žalovaného za nezákonné, jsou zcela odvislé od skutkových a právních důvodů, které uvedl v samostatné žalobě ze dne 30. 8. 2004, jíž napadl rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2004, č. j. 4622/120/2004. Tímto rozhodnutím

žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně ze dne 25. 7. 2003, č. j. 184101/03/077910/3349, jímž mu byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1997 do 31. 12. 1997 ve výši 332 280 Kč. Žalobce se plně odvolal na skutkové a právní důvody, které v této samostatné žalobě uvedl a pro něž považuje rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru za nezákonné; z týchž důvodů považuje za nezákonné i rozhodnutí žalovaného o odvolání proti platebnímu výměru o předpisu penále.

Krajský soud shledal tuto žalobu důvodnou a rozsudkem ze dne 15. 12. 2004, č. j. 10 Ca 168/2004 - 36, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Poukázal na to, že rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 6. 2004, č. j. 4622/120/2004, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým mu byla doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1997 do 31. 12. 1997, bylo rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 15. 12. 2004, č. j. 10 Ca 167/2004 – 41, zrušeno pro vady řízení a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Odkázal na § 58 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), podle nějž výše penále jako příslušenství daně souvisí s výší daně; penále bylo žalobci předepsáno proto, že nezaplatil dodatečně předepsanou daň. Jestliže bylo rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň soudem zrušeno, neexistuje zde pravomocné rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti a nelze proto ani žalobci předepsat k úhradě penále, neboť není v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku.

Rozhodnutí krajského soudu napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížností, opírající se formálně o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., a domáhá se zrušení napadeného rozsudku. Z obsahu kasační stížnosti však vyplývá, že stěžovatel věcnou a právní argumentací zpochybňuje zákonnost kasační stížností napadeného rozhodnutí pouze co do nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. To je ovšem i logické, neboť snáší-li stěžovatel v kasační stížnosti argumenty pro to, že jeho rozhodnutí bylo zákonné a soud jej neprávem zrušil, bylo by protismyslným, aby současně uváděl důvody, pro které jeho rozhodnutí mělo být soudem zrušeno pro vady správního řízení, k čemuž míří důvod § 103 odst. 1 písm b) s. ř. s.

Žalovaný v písemném vyjádření označil kasační stížnost za nedůvodnou a ztotožnil se se závěry krajského soudu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu a z důvodů uvedených v kasační stížnosti; důvody, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, neshledal [§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.].

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku stěžovatel označil názor krajského soudu, podle něhož žalobce není v prodlení a nelze mu proto předepsat k úhradě penále, jestliže neexistuje pravomocné rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti.

Stěžovatel s odkazem na § 63 daňového řádu poukázal na to, že daňový dlužník je v prodlení tehdy, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti; povinnost zaplatit penále mu vzniká okamžikem, kdy se daňový dlužník dostal do prodlení, tato povinnost vzniká ze zákona a platební výměr je deklaratorním rozhodnutím, jímž se pouze oznamuje, v jaké výši k danému dni penále existuje. V daném

případě byl dodatečný platební výměr na daň doručen žalobci 8. 8. 2003 a jelikož splatnou daňovou povinnost zaplatil až po lhůtě splatnosti, ze zákona běží penále. Podstatné je , že toto rozhodnutí bylo vykonatelné dle § 32 odst. 13 daňového řádu. Povinnost platit penále není vázána na právní moc rozhodnutí o daňové povinnosti, neboť odvolání nemá odkladný účinek a toto rozhodnutí je tak vykonatelné i když není dosud pravomocné. Jestliže krajský soud rozsudkem ze dne 15. 12. 2004, č. j. 10 Ca 167/2004 – 41, zrušil pouze rozhodnutí stěžovatele, nikoliv však dodatečný platební výměr správce daně ze dne 25. 7. 2003, č. j. 184101/03/077910/3349, jímž byla doměřena daň, neobstojí závěr krajského soudu o tom, že odpadl důvod pro předpis daňového penále neexistuje-li pravomocné rozhodnutí o dani.

Kasační stížnost není důvodná.

Penále představuje majetkovou sankci postihující daňového dlužníka za neplnění uložených daňových povinností řádně a včas. Je vždy příslušenstvím daně (§ 58 daňového řádu) a sleduje tak její osud.

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

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

Vydá-li správce daně dodatečný platební výměr, autoritativně tak rozhoduje o tom, že daňový subjekt měl za předmětné zdaňovací období na příslušné dani vyšší daňovou povinnost, než kterou uvedl v daňovém přiznání a jež mu byla správcem daně i vyměřena. Proti dodatečnému platebnímu výměru správce daně je přípustné odvolání. Daňové řízení spojuje s odvoláním odkladný účinek pouze tehdy, pokud daňový řád nebo zvláštní zákon výslovně odvolání proti konkrétnímu druhu rozhodnutí vydávaných v daňovém řízení odkladný účinek zakládá (§ 48 odst. 12 daňového řádu). Tak tomu v případě odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru není, a proto řádně doručený dodatečný platební výměr se stává dle § 32 odst. 13 daňového řádu vykonatelným uplynutím lhůty k plnění, a to bez ohledu na právní moc tohoto rozhodnutí.

Právní moc správního rozhodnutí je taková jeho vlastnost, která činí výrok rozhodnutí o právu nebo povinnosti závazným a nezměnitelným a vytváří tak překážku bránící novému projednání věci. Pravomocné rozhodnutí je „odstranitelné“ pouze cestou mimořádných opravných prostředků či rozhodnutím soudu ve správním soudnictví k podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu; tuto vlastnost si rozhodnutí zachovává i po dobu řízení, které se o takovém opravném prostředku či žalobě vede (s výjimkou situace kdy je rozhodnuto o odkladném účinku žaloby podle § 73 odst. 3 s. ř. s.), a to až do doby právní moci rozhodnutí, jímž je pravomocné rozhodnutí zrušeno. Právní moci nabývá takové daňové rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit řádný opravný prostředek (§ 32 odst. 12 daňového řádu).

Vykonatelnost naproti tomu znamená takový účinek rozhodnutí, který spočívá v tom, že povinnosti ve výroku rozhodnutí stanovené lze vynutit i proti vůli povinného účastníka. U převážné většiny daňových rozhodnutí napadnutelných odvoláním (včetně dodatečných platebních výměrů), není vykonatelnost vázána na právní moc rozhodnutí ale pouze na uplynutí lhůty k plnění (§ 32 odst. 13 ve spojení s § 48 odst. 12 daňového řádu), a jsou tedy předběžně vykonatelné.

Je-li dodatečným platebním výměrem dodatečně stanovena daňová povinnost, pak, s ohledem na předběžnou vykonatelnost tohoto rozhodnutí, je daňový subjekt povinen splnit povinnost a daň doplatit v náhradní lhůtě správcem daně stanovené, bez ohledu na to, zda podal proti dodatečnému platebnímu výměru odvolání. Právní moc dodatečného platebního výměru nastává buď marným uplynutím lhůty k odvolání, nebo, pokud odvolání bylo podáno, doručením rozhodnutí o odvolání. Vykonatelnost dodatečného platebního výměru tedy určuje, kdy je daňový subjekt povinen plnit povinnost tímto rozhodnutím mu uloženou, zatímco právní moc tohoto rozhodnutí určuje závazně a s konečnou platností výši daňové povinnosti daňového subjektu za příslušné zdaňovací období.

Stěžovatel se proto mýlí, jestliže z předběžné vykonatelnosti dodatečného platebního výměru odvozuje i účinky pro vznik povinnosti platit penále. O tom, zda zákonná daňová povinnost daňového subjektu byla vyšší než byla dříve správcem daně vyměřena, je závazně a s konečnou platností rozhodnuto až tehdy, kdy rozhodnutí nabude právní moci. Teprve dnem právní moci dodatečného platebního výměru je tak zároveň s konečnou platností rozhodnuto i o tom, že daňový dlužník je v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále.

Jestliže tedy krajský soud vyslovil právní názor, že neexistence právní moci rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti brání tomu předepsat k úhradě penále, je tento názor správný; důvodně tak rozhodl o zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného.

Kasační stížnost byla proto shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji proto podle § 110 odst. 1 věty poslední zamítl.

Žalovaný neměl ve věci úspěch, nenáleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovaný je povinen zaplatit úspěšnému žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 1075 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta žalobce. Tato částka je určena vyhláškou č. 177/1996 Sb., (advokátním tarifem) za 1 úkon právní služby 1 000 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d)] a náhradu hotových výdajů ve výši 75 Kč. Pokud žalobce požadoval odměnu i za další úkon právní služby spočívající v převzetí věci, soud tuto náhradu žalobci nepřiznal, neboť zástupce žalobce zastupoval již v řízení před krajským soudem a s věcí byl proto obeznámen.

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

V Brně dne 8. února 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu