

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 žalobkyně **PhDr. Z. Š.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích** se sídlem Mánesova 3, České Budějovice, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze 11. 1. 2005, č. j. 7916/110/2004, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 4. 2005, č. j. 10 Ca 35/2005 – 13,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 1. 2005, č. j. 7916/110/2004, bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále též „správce daně“) ze dne 30. 9. 2004, č. j. 230351/04/077910/5953, kterým byl žalobkyni sdělen předpis penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1.2000 do 31. 12. 2000 ve výši 17 124 Kč.

Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně včasnou žalobu, v níž uvedla, že sice správce daně jí dodatečným platebním výměrem doměřil za předmětné zdaňovací období daň a žalovaný zamítl její odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru, rozhodnutí žalovaného však bylo rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 10. 1. 2005 zrušeno. Jestliže neexistuje pravomocné rozhodnutí o tom, že její daňová povinnost byla vyšší, nebylo najisto postaveno, že je tady další splatná částka daně a žalobkyně je daňovým dlužníkem. Protože není pravomocně rozhodnuto o dani, nemůže být

pravomocně rozhodnuto o daňovém penále sledujícím právě daň a nemohlo jí být pravomocně předepsáno penále vztahující se k doměření daně v této výši.

Krajský soud shledal tuto žalobu důvodnou a rozsudkem ze dne 22. 4. 2005, č. j. 10 Ca 35/2005 - 13, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že dodatečným platebním výměrem správce daně ze dne 29. 3. 2004, č. j. 91838/04/077910/5953, byla žalobkyni doměřena za předmětné zdaňovací období daň z příjmů fyzických osob ve výši 2 240 Kč, rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2004, č. j. 3626/110/2004, jímž zamítl odvolání žalobkyně, bylo rozsudkem Krajského soudu ze dne 10. 1. 2005, č. j. 10 Ca 207/2004 – 16 zrušeno; žalobkyni bylo rozhodnutím správce daně předepsáno penále jak za opožděnou platbu původně vyměřené daně tak i částky daně dodatečně vyměřené. Soud uvedl, že platební výměr je aktem deklaratorním, neboť povinnost zaplatit penále vzniká ze zákona, povinnost platit penále správce daně vydáním platebního výměru nezakládá, pouze sděluje daňovému subjektu předpis penále. Podání opravného prostředku proti rozhodnutí o dodatečném vyměření daně není překážkou vydání platebního výměru na daňové penále, jako příslušenství daně však sleduje osud daně. Jestliže v předmětné věci správce daně předepsal penále jak za pozdní úhrady daně ale též penalizoval částku 2 240 Kč představující daň dodatečně vyměřenou platebním výměrem, kdy rozhodnutí žalovaného o odvolání bylo následně soudem zrušeno, žalovaný pravomocně rozhodl o předpisu penále, ačkoliv není v právní moci rozhodnutí o doměření daně. Skutečnost, že odvolání do rozhodnutí o dodatečném vyměření daně nemá odkladný účinek není důvodem pro vydání rozhodnutí o odvolání v záležitosti předpisu penále, neboť s ohledem na § 58 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“), nelze dříve pravomocně předepsat penále, jestliže neexistuje pravomocné rozhodnutí o doměření daně. Nemůže být proto v odvolacím řízení dříve rozhodnuto o předpisu daňového penále a teprve poté o základu daně a dani.

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.

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 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 žalobkyni 1. 4. 2004 a jelikož splatnou daňovou povinnost zaplatila

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 10. 1. 2005, č. j. 10 Ca 207/2004 – 16, zrušil pouze rozhodnutí stěžovatele, nikoliv však dodatečný platební výměr správce daně, jímž byla doměřena daň, neobstojí závěr krajského soudu o tom, že odpadl důvod pro předpis daňového penále, neexistuje-li pravomocné rozhodnutí o dani.

Žalobkyně v písemném vyjádření označila kasační stížnost za nedůvodnou a ztotožnila 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.].

O kasační stížnosti usoudil následovně:

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.

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 a vzniká mu povinnost platit za dobu, po kterou je s placením daně v prodlení, penále ve výši stanovené v § 63 odst. 2 daňového řádu. Pokud je daň dodatečně doměřena, zákonná 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. Jestliže v rámci přezkumu soud rozhodnutí odvolacího orgánu zruší a věc mu vrátí k dalšímu řízení, vrací se řízení o doměření daně do stadia před vydání rozhodnutí odvolacího orgánu a tím je i odstraněna právní moc dodatečného platebního výměru; ta může opětovně nastat pouze v případě, kdy novým rozhodnutím odvolacího orgánu bude odvolání daňového dlužníka opět zamítnuto. 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.

Ač tedy Nejvyšší správní soud nesdílí názor krajského soudu, že podání opravného prostředku proti rozhodnutí o doměření daně a tedy nedostatek právní moci dodatečného platebního výměru není překážkou pro vydání platebního výměru na daňové penále a je pouze překážkou pro to, aby dříve, než bude pravomocně rozhodnuto o doměření daně, bylo v odvolacím řízení rozhodnuto o předpisu daňového penále, je rozhodnutí krajského soudu, jímž napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v souladu se zákonem.

Kasační stížnost byla proto shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji 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. a contr.). Žalobkyni, jíž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti náleželo (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.), dle obsahu spisu náklady řízení o kasační stížnosti nevznikly, a proto bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

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

V Brně dne 20. dubna 2006

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu