



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce v právní věci stěžovatele **Finančního ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61, za účasti **D. V.**, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 8. 2005, č. j. 15 Ca 252/2004 – 21,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 8. 2005, č. j. 15 Ca 252/2004 - 21, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 9. 8. 2005, č. j. 15 Ca 252/2004 - 21 zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 19. 10. 2004, č. j. 8385/150/04, jímž bylo zamítnuto odvolání D. V. (dále jen „účastnice“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 3. 9. 2003, č. j. 81246/03/196911/6742, kterým byl účastnici sdělen předpis penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 v celkové výši 171 526 Kč. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že shledal důvodnou žalobní námitku účastnice, která namítala nesprávné vymezení období penalizace neuhrazených částek daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995, neboť dospěl k závěru, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když penále předepsal již za období od 1. 4. 1996, neboť účastnice se podle § 63 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) dostala do prodlení s úhradou dodatečně stanoveného nedoplatku na dani ve výši 59 648 Kč až po jeho splatnosti, která nastala uplynutím třicátého dne od doručení dodatečného platebního výměru ze dne 7. 3. 1997. Dovodil také, že stěžovatel pochybil, když při vydání napadeného rozhodnutí nepřihlédl k námitce o uplynutí prekluzivní lhůty pro vydání dodatečného platebního výměru správce daně ze dne 4. 3. 2002, č. j. 22248/02/196911/6604 (penalizační titul v předmětné věci). Poukázal přitom na vlastní rozsudek ze dne 30. 6. 2005,

č. j. 15 Ca 108/2005 - 11, jímž pro zmeškání lhůty k vyměření daně zrušil rozhodnutí stěžovatele o odvolání účastnice proti rozhodnutí o dodatečném stanovení daně za rok 1995.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel především namítal nesprávné posouzení otázky splatnosti daně, resp. jejího rozlišení na splatnost původní a náhradní, a jejich vliv na vznik a možnost sdělení penále. Argumentoval ustanovením § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého 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. Penále se tedy nepočítá od náhradní lhůty splatnosti, jak mylně dovodil krajský soud. Tomu také odpovídá i díkce zákona o správě daní a poplatků, jež výslovně stanoví, že náhradní lhůta splatnosti dodatečně stanovené daně nemá vliv na uplatnění penále. Nelze proto dospět k jinému závěru než, že penále se vždy počítá od původního dne splatnosti daně. Z těchto důvodů se proto nemůže ztotožnit s právním názorem krajského soudu, že sdělení penále v částce 59 648 Kč bylo v rozporu se zákonem o správě daní a poplatků. Krajský soud též chybně dovodil, že odvolací správní orgán neměl při vydání zrušeného rozhodnutí vycházet ze skutkového a právního stavu, který existoval ke dni vydání napadeného platebního výměru na daňové penále. Právní úprava totiž vyžaduje zkoumat zákonnost napadeného rozhodnutí ve světle skutkového a právního stavu platného v době vydání napadeného rozhodnutí. Tato skutečnost vyplývá nejen z ustanovení § 58 zákona o správě daní a poplatků, ale především z ustanovení § 63 odst. 5 citovaného zákona. Krajský soud také, s poukazem na rozsudek ve věci dodatečně stanovené daně ze dne 30. 6. 2005, č. j. 15 Ca 108/2005 - 11, dospěl k nesprávnému závěru, že se účastnice nemohla vůbec ocitnout v prodlení s penalizovanou úhradou nedoplatku daně ve výši 85 104 Kč. Je tomu tak proto, že v době, kdy stěžovatel jako odvolací orgán rozhodoval o odvolání účastnice proti sdělenému a předepsanému penále, měl stále za to, že prekluzivní lhůta pro dodatečné vyměření daně doposud neuplynula. Z tohoto důvodu nemohl z úřední moci přihlídnout k uplynutí této lhůty, jak krajský soud nesprávně dovodil. Skutečnost, že právo dodatečně stanovit daň účastnici zaniklo marným uplynutím lhůty totiž vyšla najevo až po vydání zrušeného rozhodnutí ze dne 19. 10. 2004, č. j. 8385/150/04. Proto se domáhal, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Ze spisů předložených Nejvyššímu správnímu soudu vyplynulo, že ke dni 1. 4. 1996 byla účastnici správcem daně, na podkladě podaného přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1995, stanovena daň ve výši 39 488 Kč. Po následně provedené daňové kontrole správce dodatečným platebním výměrem ze dne 7. 3. 1997, č. j. 11785/97/196921/0471 doměřil účastnici daň ve výši 59 648 Kč. Na základě další daňové kontroly zahájené správcem daně v roce 1998 byla účastnici rozhodnutím správce daně ze dne 4. 3. 2002, č. j. 22248/02/196911/6604 opětovně, a za použití pomůcek, dodatečně vyměřena daň ve výši 85 104 Kč. Odvolání proti této dodatečně stanovené dani stěžovatel zamítl rozhodnutím ze dne 9. 6. 2003, č. j. 2161/150/03/2. Jelikož účastnice řádně a včas neuhradila částky daně dodatečně stanovené za rok 1995 vykonatelnými rozhodnutími ze dne 7. 3. 1997, č. j. 11785/97/196921/0471 a ze dne 4. 3. 2002, č. j. 22248/02/196911/6604, správce daně účastnici sdělil a předepsal daňové penále za jejich neuhrazení. Ke dni 31. 8. 2003 činilo penále podle rozhodnutí správce daně ze dne 3. 9. 2003,

č. j. 81246/03/196911/6742 částku 171 526 Kč. Proti tomuto platebnímu výměru na penále podala účastnice odvolání, o němž rozhodl stěžovatel žalobou napadeným rozhodnutím.

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné především poukázat na to, že řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) a že správní soudy při přezkumu správních rozhodnutí vycházejí ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel za důvod pro podání kasační stížnosti označil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V této souvislosti Nejvyšší správní soud především obecně poznamenává, že nesprávné posouzení právní otázky může spočívat buď v tom, že soud při svém rozhodování aplikoval na posuzovanou věc jiný právní předpis, než měl správně použít, a pro toto pochybení je výrok soudu v rozporu s příslušným ustanovením toho kterého právního předpisu nebo v tom, že soudem byl sice aplikován správný právní předpis, avšak tento byl nesprávně vyložen. O nesprávné posouzení právní otázky může jít také tehdy, pokud by byl vyvozen nesprávný právní závěr z jinak správně zjištěného skutkového stavu věci, nebo je sice učiněn správný právní závěr, ale v odůvodnění rozhodnutí je nesprávně prezentován.

S ohledem na obsah podané kasační stížnosti, přestože to nebylo stěžovatelem explicitně vyjádřeno, je zřejmé, že považuje za nesprávný výklad ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků, zejména jeho druhého odstavce.

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. V odst. 2 citovaného ustanovení je pak zakotvena zásada, podle které se penále počítá za každý den prodlení, a to ode dne původní splatnosti. Okamžik splatnosti daně zákon o správě daní a poplatků upravuje v ustanovení § 40 odst. 1 a § 46 odst. 7 rozdílně. V prvním případě (§ 40 odst. 1), který se týká původní (prvotní) daňové povinnosti, je mimo jiné stanoveno, že daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení a v druhém případě (§ 46 odst. 7), který se týká situace, kdy o daňové povinnosti bylo již dříve pravomocně rozhodnuto (daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti), je dodatečně vyměřená daň splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru (náhradní lhůta splatnosti). Právní moc rozhodnutí o původní daňové povinnosti není dodatečnému stanovení daně na překážku a náhradní lhůta splatnosti nemá podle ustanovení § 63 citovaného zákona vliv na stanovení penále (§ 46 odst. 7 věta 2, 4 zákona o správě daní a poplatků).

Jestliže tedy krajský soud v předmětné věci dovodil, že penále byl správce daně oprávněn počítat a sdělit v souladu s ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků nikoli od původního dne splatnosti, tj. dne, kdy mu ze zákona vznikla daňová povinnost, ale až ode dne následujícího po uplynutí náhradní lhůty splatnosti, pak citované ustanovení vyložil nesprávně. Z odst. 2 věty první citovaného ustanovení totiž vyplývá, že pod termínem splatnosti je nutno považovat původní den splatnosti, tj. den, ke kterému byl účastník řízení povinen odvést do státního rozpočtu daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995. Tímto dnem byl v předmětné věci den 1. 4. 1996 (§ 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Od něj je třeba důsledně odlišit termín náhradní lhůty splatnosti daně (§ 46 odst. 7 téhož zákona), s jehož porušením, resp. nerespektováním, citovaný zákon pro účastníka řízení nespojuje vznik žádného nepříznivého právního důsledku. Ve zrušeném

rozhodnutí stěžovatele tak byl počátek prodlení vymezen v souladu s ustanovením § 63 zákona o správě daní a poplatků a rozsudek krajského soudu je v tomto směru stížen namítanou vadou.

Nejvyšší správní soud dále dospěl k závěru, že důvodná je i další stížní námitka. Krajský soud totiž v napadeném rozsudku vyšel ze skutkového stavu věci, který vznikl na základě jeho rozsudku ze dne 30. 6. 2005, č. j. 15 Ca 108/2005 - 11 a nikoli toho, který tu byl ke dni vydání napadeného správního rozhodnutí. Podle správního spisu je nesporné, že při vydání účastníci žalobou napadeného rozhodnutí stěžovatele byly naplněny zákonné předpoklady, pro jejichž absenci krajský soud toto rozhodnutí zrušil. Rozhodnutí správce daně o dodatečném stanovení daně účastníku řízení ve výši 85 104 Kč ze dne 4. 3. 2002, č. j. 22248/02/196911/6604 bylo totiž, jak před vydáním platebního výměru na penále ze dne 3. 9. 2003, č. j. 81246/03/196911/6742, tak i před rozhodnutím stěžovatele o odvolání proti němu ze dne 19. 10. 2004, č. j. 8385/150/04 vykonatelné (§ 32 odst. 13, § 46 odst. 7 věta čtvrtá, § 40 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Rovněž bylo, ač to není podmínkou pro uplatnění penále (§ 63 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků), i v právní moci. O odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 (penalizačním titulu) totiž rozhodl stěžovatel již dne 9. 6. 2003, tedy před sdělením a předpisem penále.

Krajský soud tak v předmětné věci jednak nesprávně vyložil ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků, když uvedl, že penále bylo účastníci sděleno před splatností nedoplatku na daň, a jednak nepostupoval v souladu s ustanovením § 75 odst. 1 s. ř. s., když nevycházel ze skutkového a právního stavu věci, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Skutečnost, že krajský soud v jiné a samostatné věci vynesl dne 30. 6. 2005 rozsudek č. j. 15 Ca 108/2005 - 11, kterým zrušil rozhodnutí správních orgánů o dodatečném stanovení daně účastníci ve výši 85 104 Kč, byla relevantní pouze v tomto řízení, případně v řízení před správcem daně vedeném podle § 63 odst. 5 a § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Neměla však vliv v řízení vedeném pod sp. zn. 15 Ca 252/2004, v němž krajský soud přezkoumával v mezích žalobních bodů, zda rozhodnutí stěžovatele o odvolání ze dne 19. 10. 2004 proti platebnímu výměru na penále bylo vydáno v souladu se zákonem a zda jím byl účastník zkrácen na právech či nikoli. V odvolacím řízení proti platebnímu výměru na penále lze totiž účinně namítat pouze to, že nebyly splněny zákonné podmínky pro jeho sdělení, tj. že účastník řízení nebyl v prodlení s úhradou daně (např. absence penalizačního titulu), že byla uplatněna nesprávná sazba daně, že bylo nesprávně vymezeno období penalizace, případně že správní rozhodnutí jsou neplatná či nicotná nebo trpí jinou vadou, pro kterou by je bylo třeba zrušit. Pro správní rozhodnutí v řízení o daních totiž platí princip předběžné vykonatelnosti, resp., že rozhodnutí je vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek a nebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta k plnění (§ 32 odst. 13 zákona o správě daní a poplatků).

Se zřetelem k uvedeným skutečnostem Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení se bude krajský soud v mezích žalobních bodů opětovně zabývat podstatou věci, tj. přezkoumá rozhodnutí stěžovatele z hlediska věcné argumentace účastnice. Bude se tak zabývat otázkou, zda penále bylo sděleno a předepsáno daňovému dlužníku po právu, resp., zda ke dni vydání zrušeného správního rozhodnutí byly splněny veškeré

zákonné předpoklady pro sdělení penále (§ 63 zákona o správě daní a poplatků). Přitom je vázán vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 31. ledna 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu