



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci stěžovatele **R. T.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Pavlíkem, advokátem se sídlem v Chlumci nad Cidlinou, Klicperovo nám. 1/I, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 9. 2006, č. j. 22 Ca 340/2004 - 38,

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 :

Stěžovatel včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“) ve výroku, kterým byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „žalovaný“) ze dne 9. 6. 2004, č. j. 9793/110/2003, č. j. 9794/110/2003, č. j. 9795/110/2003 a 9797/110/2003. Těmito rozhodnutími žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti čtyřem platebním výměrům Finančního úřadu Opava (dále též „správce daně“) ze dne 18. 4. 2003, kterými stěžovateli sdělil dle ustanovení § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), předpis penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1994 do 31. 12. 1994, od 1. 1. 1995 do 31. 12. 1995, od 1. 1. 1997 do 31. 12. 1997 a od 1. 1. 1999 do 31. 12. 1999.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Má zato, že krajský soud stejně jako správní orgány obou stupňů pochybily, když lhůtu, v níž lze vyměřit (sdělit) předpis penále, posuzovaly podle ustanovení

§ 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ačkoli měly dle § 99 téhož zákona postupovat podle zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení, v platném znění (dále jen „správní řád“). Stěžovatel namítá, že podle právní úpravy obsažené v ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků měl správce daně sdělit stěžovateli předpis penále do třiceti dnů po zaplacení daňového nedoplatku, tzn. nejpozději do konce roku 1999. Vystavení platebních výměrů až v roce 2003 proto stěžovatel považuje za významné porušení zákona o správě daní a poplatků a dále uvádí, že krajský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí nikterak nevypořádal s tím, proč lhůtu pro sdělení předpisu penále spojuje až se lhůtou, v níž se promlčuje vybrání daně. Stěžovatel nesouhlasí ani s interpretací textu právní normy obsažené v ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků o sdělení předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Namítá, že není možno za tento text pouhou mechanickou substitucí vložit text ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, upravující šestiletou promlčecí lhůtu pro vybrání daně. Stěžovatel konstatuje, že stejně jako nelze zaměňovat daň a její příslušenství a úkony směřující k vyměření a vybrání daně, nelze zaměňovat ani úkony směřující k vyměření (sdělení) penále a k jeho vybrání. V této souvislosti poukazuje na skutečnost, že žalovaný správní orgán po celou dobu řízení neučinil žádný úkon, který by směřoval k vybrání penále. V závěru kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje také důvod dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, spočívající v tom, že krajský soud se v odůvodnění svého rozhodnutí nevypořádal s veškerými žalobními body a svůj právní závěr dostatečně neodůvodnil. Z výše uvedených důvodů stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný se k obsahu kasační stížnosti nevyjádřil.

Ze správního spisu žalovaného Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dne 30. 12. 1996 správce daně zahájil u stěžovatele kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1993 až 1995 a na základě této kontroly stěžovateli za tato zdaňovací období dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob dodatečnými platebními výměry ze dne 14. 10. 1997, které nabyly právní moci dne 5. 9. 1998.

Za zdaňovací období roku 1997 stěžovatel podal ke dni 30. 6. 1998 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž jako daňovou povinnost uvedl částku ve výši 403 720 Kč. Tato daň byla stěžovatelem hrazena ve splátkách dle rozhodnutí správce daně, vydaného na základě žádosti stěžovatele ze dne 14. 9. 1998.

Ve zdaňovacím období roku 1999 pak byla ke dni 30. 9. 1999 splatná čtvrtletní záloha na daň z příjmů fyzických osob ve výši 289 400 Kč, kterou stěžovatel uhradil ve dvou částkách (první dne 11. 10. 1999 ve výši 161 000 Kč a druhou dne 1. 11. 1999 ve výši 188 400 Kč).

Na základě výše uvedených daňových povinností, s jejichž úhradou se stěžovatel dostal do prodlení, správce daně (po vyrovnaní daňových nedoplatků a ve lhůtě dle ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) sdělil stěžovateli platebními výměry ze dne 18. 4. 2003 předpisy penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1994, 1995, 1997 a 1999, proti nimž se stěžovatel bránil včas podanými odvoláními, která byla žalovaným jako nedůvodná zamítnuta.

Stěžovatel napadl uvedená rozhodnutí žalovaného samostatnými žalobami u krajského soudu, který je usnesením spojil ke společnému projednání. V podaných žalobách stěžovatel namítal, že žalovaný se nevypořádal s jeho námitkami týkajícími se promlčení penále, když lhůty obsažené v ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků platí pouze pro daně a nikoli pro příslušenství daně dle § 58 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že vzhledem k tomu, že zákon o správě daní a poplatků ani v ustanovení § 63 odst. 4 konkrétně neupravuje lhůtu pro promlčení příslušenství daně (penále), je dle § 99 téhož zákona nutno lhůtu, v níž lze vyměřit a vymáhat penále, posuzovat podle správního řádu, a to dle ustanovení § 71 odst. 3, podle něhož je již penále promlčeno.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného včetně řízení, která jeho vydání předcházela, a dospěl k závěru, že žaloby směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 6. 2004, č. j. 9793/110/2003, č. j. 9794/110/2003, č. j. 9795/110/2003 a 9797/110/2003 nejsou důvodné. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud ocitoval platnou právní úpravu, obsaženou v ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, podle níž může být o předpisu penále daňový dlužník vyrozuměn kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; zpravidla pak do třiceti dnů poté, kdy byl daňový nedoplatek zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, tj. po šesti letech po roce, ve kterém se stal nedoplatek daně splatným (§ 70 odst. 1 téhož zákona). K námitce stěžovatele týkající se postupu žalovaného dle ustanovení § 71 odst. 3 správního řádu krajský soud konstatoval, že s ohledem na výslovnou právní úpravu lhůty, v níž nejpozději lze vyrozumět daňového dlužníka platebním výměrem o předpisu penále, obsaženou v citovaném ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, není v přezkoumávaném případě subsidiární použití správního řádu možné. Důvodnou pak krajský soud neshledal ani námitku promlčení penále za předmětná zdaňovací období let 1994 až 1999, když z obsahu správního spisu ověřil, že platební výměry na penále byly správcem daně ve lhůtě dle ustanovení § 63 odst. 4, ve spojení s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, vystaveny a doručeny stěžovateli.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Ačkoli stěžovatel opírá důvody kasační stížnosti o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., ve skutečnosti uplatňuje pouze důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem týkající se především výkladu ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a podpůrného použití správního řádu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu spočívající v nedostatku důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval kasační námitkou stěžovatele týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů, která představuje natolik závažnou vadu řízení, již se Nejvyšší správní soud musí zabývat z úřední povinnosti, tj. i tehdy, pokud by tuto námitku stěžovatel v kasační stížnosti výslovně neuplatnil (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). V případě, že by Nejvyšší správní soud shledal uvedenou námitku důvodnou, již tato skutečnost by nutně musela vést ke zrušení rozhodnutí krajského soudu.

Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené např. v rozhodnutí ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaném pod č. 689/2005 Sb. NSS platí,

že: „Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě, a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá.“ Z odůvodnění rozhodnutí dle citovaného rozhodnutí tedy musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud k takto uplatněné kasační námitce stěžovatele ověřil, že napadené rozhodnutí krajského soudu je dostatečně srozumitelným a přesvědčivým způsobem odůvodněno a pro stěžovatele z něj zcela jasně vyplývá, z jakých skutečností krajský soud vycházel a jakými úvahami se při svém rozhodování řídil. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného v souladu s příslušnými ustanoveními části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s., tj. v mezích žalobních bodů se zabýval postupem správních orgánů v předcházejícím řízení, shrnul podstatu sporu a skutečný stav věci potřebný pro posouzení důvodnosti žalobních bodů. Ve svém rozhodnutí krajský soud přisvědčil závěrům žalovaného správního orgánu, ovšem uvedl, na základě jakých důvodů (viz výše shrnutí obsahu rozsudku krajského soudu). Kasační námitka dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. proto nebyla s ohledem na výše uvedené shledána důvodnou.

Nejvyšší správní soud následně nepřisvědčil ani kasační námitce stěžovatele dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., týkající se nesprávného právního posouzení věci, která by byla důvodnou, pokud by krajský soud aplikoval na danou věc nesprávný právní předpis, nebo by sice užil právního předpisu správného, tento by však nesprávně vyložil.

Stěžovatel se domnívá, že krajský soud pochybil, když lhůtu, v níž lze vyměřit (sdělit) předpis penále, posuzoval podle ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ačkoli měl dle ustanovení § 99 téhož zákona postupovat dle správního řádu, konkrétně dle ustanovení § 71 odst. 3 tohoto zákona. Stěžovatel uvádí, že dle právní úpravy obsažené v ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků měl správce daně sdělit stěžovateli předpis penále do třiceti dnů po zaplacení daňového nedoplatku, tzn. nejpozději do konce roku 1999, a vystavení platebních výměrů až v roce 2003 je dle jeho názoru vážným porušením příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel dále nesouhlasí ani s interpretací textu právní normy obsažené v ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků o sdělení předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Namítá, že není možno za tento text pouhou mechanickou substitucí vložit text ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, upravující šestiletou promlčecí lhůtu pro vybrání daně.

Nejvyšší správní soud se při posuzování takto uplatněné kasační námitky přiklonil k právnímu hodnocení učiněnému krajským soudem, a to z následujících důvodů:

Penále je majetkovou sankcí postihující daňového dlužníka za neplnění daňových povinností řádně a včas. Daňový dlužník je dle ustanovení § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Podle ustanovení § 58 zákona o správě daní a poplatků je penále příslušenstvím daně a sleduje její osud, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak.

Povinnost platit penále tedy vzniká okamžikem, kdy se daňový dlužník ocitl v prodlení, tj. dnem následujícím po termínu splatnosti daně, příp. zálohy na daň, přičemž povinnost platit daňové penále vzniká daňovému dlužníku přímo ze zákona. Povinnost platit penále tak správce daně nezakládá svým rozhodnutím, konkrétně vydáním platebního výměru, neboť tento má povahu pouze deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje předpis penále daňovému dlužníku.

Na rozdíl od daně, jejíž výši je třeba nejprve zjistit na základě prokázaných skutkových okolností (buď v souladu s tím, co tvrdí daňový subjekt, nebo jinak), je zjištění výše penále pouhou matematickou operací, jejíž vstupní údaje jsou dány přímo zákonem (splatnost jednotlivých druhů daně, a tedy i okamžik, od něhož se penále začíná počítat, stanovuje přímo zákon o správě daní a poplatků nebo jednotlivé daňové zákony) ve spojení s rozhodnutím správce daně o dani samotné, které autoritativně určuje výši daňové povinnosti, z níž se penále počítá.

Podobně ani vyměření penále nemá stejný význam jako vyměření daně. Jak uvedeno výše, u penále chybí konstitutivní aspekt, který s sebou nese vyměření daně. V případě penále se nezjišťují či nehodnotí skutečnosti rozhodné pro určení výše dlužné částky, jako je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytykáčím řízení či daňové kontrole, ale v každém okamžiku nastalém po splatnosti daně lze penále vypočítat na základě již vydaného rozhodnutí o dani. Jak povinnost k zaplacení daně, tak povinnost k zaplacení penále jsou přitom daňovému subjektu sdělovány platebním výměrem s tím, že platební výměr na penále je úkonem toliko deklaratorním, jemuž nepředchází vyměřovací řízení. Zákon o správě daní a poplatků proto v souvislosti s penále nehovoří o jeho vyměření, ale o sdělení jeho předpisu. Žádné další úkony, jak požaduje stěžovatel, zákon o správě daní a poplatků po správci daně v souvislosti se sdělováním předpisu penále nežadá a z povahy věci ani neumožňuje.

Podle ustanovení § 63 odst. 4, věty čtvrté, zákona o správě daní a poplatků, účinného od 1. 1. 1995 do 31. 12. 2006, se o předpisu penále může daňový dlužník vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy byl daňový nedoplatek zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.

Podle § 70 odst. 1 téhož zákona se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.

Zatímco k samotné daňové povinnosti se v různých fázích daňového řízení vztahují postupně dvě lhůty, a to lhůta prekluzivní k vyměření či doměření daně dle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků a dále lhůta promlčecí k jejímu vybrání či vymáhání dle ustanovení § 70 téhož zákona, u penále se uplatňuje pouze lhůta promlčecí, což je dáno rozdílnou povahou daně a daňového penále. Povinnost platit penále je totiž vždy spojena s povinností platit daň a vzniká až poté, co daňový subjekt včas nesplnil svou povinnost zaplatit vyměřenou a splatnou daň. O předpisu penále se přitom daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, zpravidla do třiceti dnů poté, kdy zcela vyrovnal svůj daňový nedoplatek, přičemž nejzazší lhůta, v níž tak správce daně může učinit, je vázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35 (zveřejněno na www.nssoud.cz), kde uvádí: „*Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně (§ 63 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění před novelou provedenou zákonem*

č. 230/2006 Sb., a § 70 odst. 1 téhož zákona); je-li běh lhůty pro vybrání daně přerušen (§ 70 odst. 2 citovaného zákona), vztahuje se nová lhůta nejen na vybrání daně, ale též na sdělení předpisu penále“.

Subsidiární použití správního řádu je v dané věci vyloučeno na základě ustanovení § 99 zákona o správě daní a poplatků. Přestože pojem „penále“ není výslovně zahrnut pod legislativní zkratku „daň“ dle § 1 zákona o správě daní a poplatků, tvoří její příslušenství a vztahuje se na ně stejný právní režim jako na daň (shodně např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 1. 2007, č. j. 31 Ca 17/2006 - 46).

K námitce promlčení vybrání daňové povinnosti, a tedy i možnosti správce daně předepsat stěžovateli v roce 2003 penále za prodlení s úhradou daňových povinností za příslušná zdaňovací období, Nejvyšší správní soud z obsahu spisu ověřil, že dodatečné platební výměry týkající se vyměření daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1994 a 1995 nabyly právní moci dne 5. 9. 1998, tj. ve lhůtě pro vyměření daně dle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Od 1. 1. 1999 tedy započala běžet šestiletá promlčecí lhůta pro vybrání takto dodatečně vyměřených daňových povinností dle ustanovení § 63 odst. 4, ve spojení s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a platební výměry na penále byly nejpozději v této lhůtě doručeny daňovému subjektu. Stejně tak byla nedůvodnou shledána i námitka týkající se předpisu penále za zdaňovací období let 1997 a 1999, neboť ani v těchto případech nebylo právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčeno. Promlčecí lhůta pro vybrání daně za zdaňovací období roku 1997 započala běžet od 1. 1. 1999 a v případě daňové povinnosti za rok 1999, kdy se jednalo o zaplacení zálohy na daň, od 1. 1. 2000. Výše předepsaného penále přitom nebyla mezi stěžovatelem a správními orgány jako účastníky předcházejícího řízení sporná.

Nejvyšší správní soud tak nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížností uplatňovaných stěžovatelem, sám neshledal ani jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 10. května 2007

JUDr. Radan Malík
předseda senátu