



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **H. D. B.**, zastoupený JUDr. Jiřím Všetečkou, advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2005, č. j. 5831/110/2005-Ha, o předepsání penále na daň z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 23. 2. 2007, č. j. 31 Ca 14/2006 - 23,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2005, č. j. 5831/110/2005-Ha. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Litomyšli (dále jen „finanční úřad“), ze dne 21. 6. 2005, č. j. 23141/05/264970/2849, kterým bylo stěžovateli předepsáno penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 265 108 Kč.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že krajský soud pochybil, pokud dospěl k závěru, že v rozhodnutí o povolení splátek byly správcem daně určité a jednoznačně definovány podmínky ve smyslu § 60 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel se naopak domnívá, že v rozhodnutí finančního úřadu o povolení splátek nebyly žádné podmínky, jejichž nesplnění by vedlo k zániku uvedeného rozhodnutí, stanoveny. Z tohoto důvodu pak nebyla ničím odůvodněna ani aplikace ustanovení § 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, na jehož základě bylo stěžovateli předepsáno penále za celou dobu splátkování. Pokud jde o skutkové okolnosti souzeného případu, stěžovatel v kasační stížnosti poukazuje na skutečnost, že ačkoli došlo z jeho strany ke zpoždění se zaplacením tří splátek daně, rozhodnutí o povolení splátek nebylo správcem daně zrušeno a splátkový režim nadále pokračoval až do 10. 12. 2004, kdy byla celá daň uhrazena. Ani z tohoto důvodu mu tedy nemělo být penále na dani z příjmů fyzických osob předepsáno. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu odvolává na obsah odůvodnění rozhodnutí o odvolání a navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Z obsahu předloženého správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Dodatečným platebním výměrem č. 1020000121, vydaným finančním úřadem dne 9. 12. 2002 pod č. j. 34453/02/264970/2849, byla stěžovateli na základě kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 2000 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 260 044 Kč. Stěžovatel podal dne 6. 1. 2003 žádost o povolení zaplacení daně ve splátkách, jíž finanční úřad rozhodnutím č. 15, vydaným dne 10. 1. 2003 pod č. j. 2518/03/264970/2849, vyhověl a stěžovateli povolil zaplacení daně ve splátkách dle splátkového kalendáře. V předmětném rozhodnutí správce daně možnost splátek výslovně vázal na podmínku, že jednotlivé splátky budou hrazeny v částkách a termínech určených tímto rozhodnutím, přičemž stěžovatele upozornil na skutečnost, že v případě nedodržení těchto podmínek přistoupí k aplikaci ustanovení § 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, tj. předepíše stěžovateli penále i za celou dobu hrazení daně ve splátkách.

Vzhledem k okolnosti, že stěžovatel uhradil splátku daně ve výši 25 000 Kč (splatnou dne 9. 7. 2003) až dne 14. 7. 2003 a že s jednodenním prodlením uhradil také částky ve výši 5000 Kč a 15 000 Kč (splatné dne 10. 2. 2004 a 10. 5. 2004), finanční úřad dle § 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků vyhotovil dne 21. 6. 2005 platební výměr č. j. 23141/05/264970/2849, jímž bylo stěžovateli předepsáno penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 265 108 Kč.

Stěžovatel se shora uvedeným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, v němž namítal, že finanční úřad žádné podmínky pro zaplacení dlužné daně ve splátkách v uvedeném rozhodnutí nestanovil, neboť takovouto podmínkou nemůže být samotná úhrada jednotlivých splátek v termínech a částkách obsažených ve splátkovém kalendáři. Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 11. 2005, č. j. 5831/110/2005-Ha, odvolání stěžovatele zamítl.

Stěžovatel napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u krajského soudu. V podané žalobě zdůraznil, že svůj dluh na dani hradil řádně a ve stanovených lhůtách dle splátkového kalendáře až na tři výjimky, a to splátky daně splatné dne 9. 7. 2003, 10. 2. 2004 a 10. 5. 2004. V této souvislosti stěžovatel vyjmenoval důvody, které zapříčinily pozdní úhrady těchto splátek (diabetický kolaps a otevírací doba na pokladně finančního úřadu), a zároveň uvedl, že správce daně neučinil po porušení splátkového kalendáře žádné kroky ke zrušení rozhodnutí o povolení splátek a splátkový režim nadále běžel až do 10. 12. 2004, kdy došlo k úplnému vyrovnání daňového dluhu. K samotnému rozhodnutí o povolení splátek pak stěžovatel s poukazem na ustanovení § 60 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků konstatoval, že povolení splátek daně je možno správcem daně vázat na podmínky. Ty však dle názoru stěžovatele musí být v rozhodnutí vyjádřeny určitým způsobem, což v daném případě nebylo splněno. Stěžovatel tak má zato, že daňové penále mu bylo možné předepsat toliko za období, v němž se dostal do prodlení se zaplacením jednotlivé splátky, nikoli za celou dobu splátkování. V závěru žaloby stěžovatel požádal krajský soud o využití svého moderačního práva ve smyslu ustanovení § 78 odst. 2 s. ř. s., neboť uplatnění daňového penále namísto úroku předpokládaného v ustanovení § 60 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků má dle stěžovatele charakter trestu.

Při jednání před soudem zástupce stěžovatele odkázal na obsah námitek uvedených v žalobě a důvody, které zapříčinily prodlení s uvedenými splátkami daně. Namítal, že rozhodnutí o povolení splátek mělo obsahovat zřetelné a jasné podmínky, což v posuzovaném případě nebylo splněno. Uvedl, že pro režim povolení splátek a ztráty jejich výhody mělo být použito stejného výkladu jako v soukromém právu, a vzhledem k tomu, že stěžovatel včas a ve lhůtě uhradil celý dluh na dani, měl mu být nejméně až do doby první včas nezaplacené splátky vyměřen úrok dle § 60 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, a nikoli penále.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí krajský soud poukázal na skutečnost, že z rozhodnutí správce daně o povolení splátek nepochybně vyplynulo, že podmínkou, kterou při povolení splátek stěžovateli v souladu s ustanovením § 60 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků stanovil, byla povinnost platit splátky v termínu a ve výši tímto rozhodnutím stanovené, rovněž jej upozornil na následky nesplnění stanovených podmínek (hrazení splátek včas a v řádné výši). Vzhledem ke skutečnosti, že stěžovatel prodlel s úhradou celkem tří splátek, nesplnil podmínky, na které správce daně povolení splátek dlužnou částku vázal, a tedy správce daně byl oprávněn stěžovateli předepsat namísto úroku penále dle § 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud neshledal pochybení ani v postupu správce daně, který přes prodlení stěžovatele s úhradou několika splátek neučinil žádný krok k tomu,

aby po stěžovateli vymáhal celý daňový dluh. Ohledně žádosti stěžovatele o uplatnění moderačního práva soudu pak krajský soud v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že opožděná úhrada daně není správním deliktem ve smyslu protiprávního jednání, za který by zákon stanovil sankci v podobě penále, ale je pouze peněžním postihem, který je daňový dlužník povinen nést v případě, že se dostane do prodlení.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem, neboť má zato, že v posuzovaném případě nebyly dány podmínky pro aplikaci ustanovení § 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, tj. pro předepsání daňového penále správcem daně, navíc za celou dobu povoleného splátkování dlužné daně. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal v mezích stížních bodů napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje námitku, dle které rozhodnutí správce daně o povolení splátek neobsahuje ve smyslu ustanovení § 60 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků žádné jednoznačně a určitě stanovené podmínky, jejichž nesplnění by vedlo k zániku uvedeného rozhodnutí. Z tohoto důvodu se domnívá, že nebyla ničím odůvodněna aplikace ustanovení § 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, na jehož základě bylo stěžovateli předepsáno penále za celou dobu splátkování. Dále stěžovatel uvádí, že ani přes skutečnost, že se opozdil s platbami tří splátek, správce daně neučinil žádné kroky ke zrušení rozhodnutí o povolení splátek a splátkový režim nadále běžel až do 10. 12. 2004, kdy došlo k úplnému vyrovnání daňového dluhu. Ani z tohoto důvodu mu tedy nemělo být penále na dani z příjmů fyzických osob předepsáno.

Při posuzování důvodnosti takto uplatněné kasační námítky zdejší soud vycházel z následujících úvah:

Podle ustanovení § 60 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků může správce daně na žádost povolit daňovému dlužníkovi posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou. Podle odst. 3 téhož ustanovení může být povolení vázáno na podmínky.

Není-li dle ustanovení § 60 odst. 4 citovaného zákona v rozhodnutí stanoveno jinak, nepočítá se po dobu povoleného posečkání daně nebo splátek daně penále, dodrží-li daňový dlužník stanovené podmínky; uplatňovat současně penále z prodlení podle § 63 a úrok podle odstavce 6 však není přípustné.

Za dobu posečkání daně nebo splátek daně zaplatí daňový dlužník úrok z odložené částky ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. Správce daně úrok předepíše za celou dobu posečkání a o výši úroku daňového dlužníka vyrozumí. Tento úrok je splatný do osmi dnů ode dne doručení

platebního výměru. Úrok se nepředepisuje, činí-li méně než 50 Kč (§ 60 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků).

Nejvyšší správní soud považuje za vhodné v úvodu připomenout, že daňový dlužník, jakožto osoba povinná podle zvláštního zákona daň platit a sraženou daň odvádět (§ 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), který nezaplatil splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti, je v prodlení. V odůvodněných případech pak ustanovení § 60 zákona o správě daní a poplatků správce daně zmocňuje, aby s platbou daně či daňového příslušenství daňovému dlužníkovi posečkal, popř. aby mu umožnil uhradit ji ve splátkách.

K posečkání daně a povolení splátek může dojít pouze na žádost daňového dlužníka, nikdy z vlastní iniciativy správce daně či dokonce z úřední povinnosti. Posečkání daně či povolení splátek je výsledkem uvážení správce daně a daňový dlužník na ně nemá ze zákona právní nárok.

V rozhodnutí, kterým správce daně vyhověl podané žádosti, stanoví lhůtu, do které je daň posečkána, nebo v případě žádosti o povolení splátek daně stanoví splátkový kalendář. Mimo to může správce daně dle ustanovení § 60 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vázat rozhodnutí o povolení splátek (příp. o posečkání daně) na další podmínky.

V projednávané věci není mezi účastníky sporné, že rozhodnutím správce daně byly stěžovateli povoleny splátky dlužné daně v termínech a částkách dle splátkového kalendáře obsaženého v tomto rozhodnutí. Rovněž mezi nimi není sporu o tom, že ve třech případech se stěžovatel s úhradou splátky daně opozdil. Stěžovatel tuto skutečnost nezpochybňuje, sám na prodlení s úhradou tří splátek poukazuje v podané žalobě i kasační stížnosti včetně důvodů, které k tomuto prodlení vedly. Mezi účastníky je však předmětem sporu okolnost, zda rozhodnutí správce daně o povolení splátek obsahovalo ve smyslu výše uvedeného ustanovení § 60 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků jednoznačně a určitě formulované podmínky. Stěžovatel má zato, že tomu tak v posuzované věci nebylo, neboť za podmínku nelze považovat pouhé dodržení stanovených termínů a částek jednotlivých splátek z jeho strany. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o povolení splátek žádnou další podmínku nestanovilo, správce daně nebyl oprávněn stěžovateli jako daňovému dlužníkovi předepsat penále za celou dobu placení daně ve splátkách dle § 60 odst. 4 citovaného zákona, ale měl mu dle ustanovení § 60 odst. 6 téhož zákona předepsat úrok.

V posuzovaném případě Nejvyšší správní soud výše uvedené závěry stěžovatele nesdílí, a to z následujících důvodů.

Rozhodnutí finančního úřadu o povolení splátek stěžovateli obsahuje text následujícího znění: *„Zaplacení ve splátkách je podle § 60 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků vázáno na tyto podmínky: Splátky budou hrazeny v částkách a termínech stanovených tímto rozhodnutím. V případě nedodržení podmínek tohoto rozhodnutí Vám bude předepsáno penále i za dobu splátkování. Přeplatek na jiné dani bude použit na úhradu daně, jejíž zaplacení je tímto rozhodnutím povoleno ve splátkách. Dodržíte-li stanovené podmínky,*

nepočítá se Vám po dobu povoleného placení daně ve splátkách penále (§ 60 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků).“ Z textu rozhodnutí je dle Nejvyššího správního soudu zřejmý úmysl správce daně vázat rozhodnutí o povolení splátek daně na podmínky, spočívající v úhradě jednotlivých splátek daně v částkách a termínech tímto rozhodnutím stanovených, zároveň pak v případě nedodržení tohoto splátkového kalendáře stanoví podmínku předeapsání penále i za dobu splátkování daně.

Z výše uvedeného je zřejmé, že rozhodnutí o povolení splátek obsahuje podmínky, které je nutno dodržet k zachování výhody možnosti splácení. Nejvyšší správní soud konstatuje, že shora citovaný text rozhodnutí je toho důkazem, neboť výslovným, jasným a určitým způsobem, který nevzbuzuje pochybnosti o obsahu a smyslu, vyjadřuje vůli správce daně vázat povolení splátek na podmínku ve smyslu § 60 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, a to podmínku spočívající v dodržení stanovených platebních termínů a výše částek jednotlivých splátek tak, jak byly stanoveny ve splátkovém kalendáři. Zároveň správce daně upozorňuje stěžovatele na skutečnost, že dodrží-li stanovené podmínky, nepočítá se mu po dobu povoleného placení daně ve splátkách penále, a naopak v případě porušení podmínek tohoto rozhodnutí bude předeapsáno penále i za dobu splátkování.

V rozhodnutí o povolení splátek tak byly správcem daně předem stanoveny jednoznačné podmínky, které byly stěžovateli řádně a srozumitelně sděleny. V daném případě je nutno brát v úvahu pozici stěžovatele jakožto žadatele o povolení splátek dlužné daně a adresáta následně vydaného rozhodnutí. Stěžovatel má v každém případě právo podat žádost o povolení splátek, správce daně je povinen o ní rozhodnout. Toto rozhodnutí však správce daně činí na základě svého právního uvážení, to znamená, že v rozhodnutí musí objektivně posoudit žadatelem uvedené důvody, avšak zákon nestanoví, za jakých konkrétních okolností má žadatel na povolení splátek vždy nárok. Proti rozhodnutí o povolení či nepovolení splátek se není možné odvolat, v případě zamítavého rozhodnutí však může žadatel o povolení splátek daně požádat za stejné období opakovaně. Z dikce ustanovení § 60 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je pak zřejmé, že správce daně může povolení vázat na podmínky, využití této možnosti a formulace podmínek je opět otázkou správního uvážení správce daně. Jestliže stěžovatel namítá, že formulace podmínek, za kterých mu bylo povoleno splácení dlužné daně, měla být výsledkem jakési dohody mezi správcem daně a jím jakožto daňovým subjektem, pak Nejvyšší správní soud pro tento výklad nenalezl zákonnou oporu. Povolení splácení dlužné daně je poskytnutím určité výhody daňovému subjektu, u kterého není sporu o povinnosti uhradit určitou částku, ale je pro něho z jakýchkoliv subjektivních důvodů obtížné či nemožné ji uhradit jednorázově. Z hlediska správce daně je poskytnutí takové výhody daňovému subjektu naopak nevýhodou pro státní rozpočet, kterou zákon připouští, avšak logicky umožňuje správci daně vázat ji na určité podmínky. Stanovením podmínek ve smyslu § 60 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků správce daně „vyvažuje“ určité negativní aspekty vyplývající ze strpění skutečnosti, že prozatím nemůže disponovat z celou částkou dlužné daně a toto nehodlá ani obvyklým způsobem penalizovat. Jestliže na poskytnutí uvedené výhody daňovému subjektu není právní nárok, v žádném případě též daňový subjekt nemůže ovlivnit podmínky, které správce daně stanoví v rozhodnutí o povolení splátek. Teoreticky je možné připustit, že nelze po daňovém subjektu spravedlivě požadovat, aby byl vázán podmínkami, které by byly v rozporu

se zákonem či s dobrými mravy, o takový případ se však stanovením požadavku včasného a řádného splácení dluhu nejedná.

Stěžovatel se nepochybně dostal do prodlení s úhradou své splatné daňové povinnosti a správce daně o povolení splátek dlužné daně požádal. Následně se opozdil s úhradou tří splátek, čímž došlo z jeho strany k porušení podmínek stanovených v rozhodnutí. S tímto následkem správce daně spojil v rozhodnutí avizovaný důsledek, Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem dospěl k závěru, že správce daně nepochybil, pokud z tohoto důvodu předepsal stěžovateli penále za celou dobu splátkování. Nejvyšší správní soud v této souvislosti uvádí, že dobou splátkování je v daném případě nutno rozumět celou dobu stanovených úhrad daně ve splátkách, tj. až do jejich konce, tedy bez ohledu na dobu platnosti rozhodnutí, jak se mylně domnívá stěžovatel.

Skutečnost, že správce daně po stěžovateli nežádal po zániku rozhodnutí celou částku a neučinil žádné kroky k jejímu vymáhání, byla pouze na jeho vůli, přičemž správci daně nelze klást za povinnost stěžovatele informovat o záměru předepsat penále. Stěžovatel byl s tímto důsledkem seznámen v rozhodnutí o povolení splátek a věděl (či vědět měl) logicky o pozdním uhrazení tří splátek. Již v případě prodlení s první splátkou daně si tak stěžovatel musel být vědom veškerých následků, které pro něj z rozhodnutí o povolení splátek v případě porušení některé z jeho platební povinnosti vyplývají. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že správce daně nepochybil, pokud stěžovateli předepsal penále za celou dobu placení daně ve splátkách, a kasační námitka stěžovatele dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyla shledána důvodnou. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že též v soukromém právu, jehož porovnání se stěžovatele domáhá, zaniká výhoda splátkování nedodržením termínu či výše splátky.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížnosti 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 19. března 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu