



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **M. H.**, zastoupeného JUDr. Vladimírem Linhartem, advokátem se sídlem Mírové nám. 48, Louny, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2006, č. j. 176/06-1500, o předpisu penále na daň z příjmu fyzických osob, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 19. 12. 2007, č. j. 15 Ca 82/2006 – 24,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 1. 2006, č. j. 176/06-1500. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Žatci (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 8. 2005, č. j. 39056/05/203970/5652, o předpisu penále na daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací

období roku 1996 ve výši 438 736 Kč.

Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatele týkajícím se výkladu ustanovení § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v posuzovaném období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a aplikace tohoto ustanovení na daný případ. Soud posoudil právní otázku s ohledem na skutkové okolnosti daného případu tak, že platební výměr na daňové penále ze dne 23. 8. 2005, č. j. 39056/05/203970/5652, byl vydán ve lhůtě, jejíž délka vyplývá z ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků. Správcem daně byla dne 16. 3. 2000 zahájena daňová kontrola týkající se zdaňovacího období roku 1996, jejímž výsledkem bylo vydání dodatečného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob dne 4. 7. 2000, č. j. 25914/00/203970/5652. Ze strany správce daně tak byl učiněn úkon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků (ohledně problematiky týkající se úkonů způsobitelných přerušit běh této lhůty odkázal soud na sjednocující výklad rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 – 94, uveřejněný pod č. 953/2006 Sb. NSS), která měla pro příslušné zdaňovací období skončit dnem 31. 12. 2000. Od 1. 1. 2001 tedy počala běžet nová lhůta, která skončila 31. 12. 2003. Soud v odůvodnění rozhodnutí uvedl, že ohledně běhu této lhůty dospěl ke stejnému datu jako účastníci řízení, ale z jiného důvodu, proto považoval za nutné se k této problematice vyjádřit. Stěžovatel v dané věci namítal, že právo správce daně vyměřit mu daň i její příslušenství za shora specifikované zdaňovací období bylo po shora uvedeném datu, tj. po 31. 12. 2003 již promlčeno. Krajský soud proto v odůvodnění rozhodnutí rozlišil a charakterizoval lhůty podle § 47 a § 70 zákona o správě daní a poplatků a konstatoval, že vzhledem k tomu, že lhůta pro vybrání a vymáhání daňových nedoplatků podle § 70 tohoto zákona je šestiletá, skončil její běh v posuzovaném případě až 31. 12. 2006. Námitce promlčení proto nepřisvědčil a žalobu pro nedůvodnost zamítl.

Stěžovatel ve včas podané kasační stížnosti, resp. v jejím následném doplnění, uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“), a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, neboť právní názor, ke kterému krajský soud v jeho věci dospěl, považuje stěžovatel za nesprávný. Soud se nezabýval listinným důkazem, který stěžovatel k žalobě připojil, a sice znaleckým posudkem č. 1/2006 znalkyně Ing. L. R.-K. ze dne 22. 3. 2006. Stěžovatel namítá, že z odůvodnění rozsudku krajského soudu nelze zjistit, zda tento důkaz byl hodnocen, jaká skutková zjištění z něho krajský soud učinil, případně proč jej nehodnotil a jakou důkazní hodnotu tato listina eventuálně pro krajský soud měla. Ze závěrů znaleckého posudku totiž podle mínění stěžovatele přesvědčivě vyplývá, že pokud byl dodatečný platební výměr vydaný dne 4. 7. 2000 a daňovému dlužníku byl doručen dne 12. 7. 2000, počala správci daně běžet nová tříletá lhůta od 1. 1. 2001 a skončila dne 31. 12. 2003. Krajský soud dle stěžovatele ostatně v odůvodnění svého rozsudku uvádí, že „platebním výměrem se daň nevyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, jímž by byl běh tříleté lhůty přerušen“. Jestliže od tohoto data neučinil správce daně žádný další úkon směřující k vybrání daňového nedoplatku, o kterém by byl daňový dlužník prokazatelně zpraven, nebyl již správce daně po tomto termínu oprávněn stěžovateli daň ani příslušenství daně doměřit. Stěžovatel uvádí, že znalkyně proto posuzovanou otázku uzavřela s tím, že

„právo vybrat či vymáhat daňový nedoplatek je v dané věci skutečně promlčeno dnem 31. 12. 2006, avšak nic to podle ní nemění na skutečnosti, že lhůta pro vyměření daňového nedoplatku skončila pro nečinnost správce daně již dne 31. 12. 2003, neboť jeho poslední úkon byl učiněn dne 4. 7. 2000“.

Ve věci výkladu ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků stěžovatel odkazuje na výše již citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, na které odkazoval v odůvodnění rozsudku i krajský soud, přičemž uvádí, že v prekluzivní lhůtě dle předmětného ustanovení je třeba daň vyměřit či doměřit pravomocně, a dodává, že tato podmínka není splněna vydáním nepravomocného rozhodnutí o vyměření či doměření daně. Z toho pak dovozuje, že *„není-li možné pravomocně vybrat daň, nelze ani vystavit platební výměr na daňové penále. Je tomu tak proto, že penále sleduje zásadně osud daně při neexistenci jiného rozhodnutí správce“*. Krajský soud dle stěžovatele nebere v úvahu, že v průběhu promlčecí lhůty k vyměření daně nebo příslušenství daně musí být nejen učiněn úkon k vybrání této daně, ale současně o něm musí být daňový dlužník prokazatelně zpraven. Bez vědomosti daňového subjektu, i kdyby úkon správce daně požadavku zákona vyhovoval, nemůže dojít k jakékoliv moderaci lhůt (zde odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, zveřejněno na www.nssoud.cz), po jejichž uplynutí nárok zaniká.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. Současně navrhuje, aby soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek ve smyslu ustanovení § 107 s. ř. s. z důvodů uvedených v § 73 odst. 2 téhož právního předpisu.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti rekapituluje skutkové okolnosti posuzovaného případu, přičemž se zabývá i právním názorem stěžovatele, který se domnívá, že penále sledující osud daně podle ustanovení § 58 zákona o správě daní a poplatků, za situace, kdy správce daně nestanovil jeho osud svým rozhodnutím jinak, podléhá režimu § 47 tohoto zákona, s tím, že lhůta podle posledně citovaného ustanovení pro vyměření daně je dle jeho přesvědčení zároveň lhůtou pro vybrání a vymožení daňového nedoplatku, a úkon směřující k vybrání daně, který promlčecí lhůtu prodlužuje, musí být proto učiněn ve lhůtě do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Do těchto tří let je nutno daň vyměřit či doměřit pravomocně. K tomu žalovaný konstatuje, že stěžovatel interpretuje zákonnou úpravu prekluzivní lhůty, jež je obsahem ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, nesprávně. Připomíná, že dle ustanovení § 63 tohoto zákona je dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně v den její splatnosti. Podle odst. 4 posledně citovaného ustanovení je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Předpis správce daně sdělí daňovému dlužníkovi platebním výměrem; penále se tak nevyměřuje, pouze se sděluje jeho výše. Právo vybrat a vymáhat daňové nedoplatky se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným (§ 70 zákona o správě daní a poplatků). Dle odst. 2 tohoto ustanovení platí, že je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje, a po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu

zpraven, počíná běžet nová promlčecí lhůta. Daňové nedoplatky lze vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se nedoplatek stal splatným.

Žalovaný trvá na svém stanovisku zastávaném v dosavadním řízení a považuje penále, které bylo stěžovateli sděleno platebním výměrem vydaným dne 23. 8. 2005 (a doručeným dne 29. 8. 2005), tj. před uplynutím lhůty dle § 70 zákona o správě daní a poplatků (která uplynula dnem 31. 12. 2006), za včas sdělené. Odkazuje přitom na judikaturu Nejvyššího správního soudu, konkrétně na jeho rozhodnutí, a to rozsudek ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 – 35, a rozsudek ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 38/2007 – 65, v nichž Nejvyšší správní soud tuto problematiku řešil, a vyslovil stejný právní názor jako odvolací orgán. K žádosti stěžovatele o přiznání odkladného účinku se odvolací orgán vyjádřil tak, že navrhuje kasační stížnosti odkladný účinek nepřiznat, neboť stěžovatel pro jeho přiznání žádné důvody neuvedl a odvolacímu orgánu rovněž nejsou známy důvody, které by přiznání odkladných účinků ve smyslu § 73 odst. 2 s. ř. s. opodstatňovaly. Odvolací orgán proto závěrem svého vyjádření navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti, a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je řádně zastoupen advokátem. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Vzhledem k tomu, že stěžovatel interpretuje příslušná ustanovení zákona o správě daní a poplatků, která dopadají na jeho případ nesprávně a zavádějícím způsobem, považoval Nejvyšší správní soud za vhodné se k této problematice podrobněji vyjádřit, přestože jde o otázky, které již byly tímto soudem v dostatečné míře judikovány. Předmětem sporu je otázka, zda stěžovateli byl či nebyl předpis penále sdělen včas s ohledem na znění ustanovení § 70, resp. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Předně je třeba konstatovat, že penále jakožto příslušenství daně skutečně „sleduje osud daně“ (§ 58 zákona o správě daní a poplatků), to však znamená pouze tolik, že změní-li se v průběhu času výše vyměřené daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změní se úměrně tomu i výše penále. V žádném případě nelze vykládat ustanovení § 58 tohoto zákona tak, že by na příslušenství daně automaticky dopadala všechna pravidla platící pro daňovou povinnost samotnou. Penále není daní, proto se nevyměřuje; nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady, k jeho výši dospívá správce daně prostou matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Nezjišťují se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti tak, jak je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytýkacím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočíst na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Označení platební výměr v této souvislosti proto nemá nic společného

s vyměřováním daně a nelze jej tedy chápat tak, že by se penále zjišťovalo a předepisovalo dle stejných pravidel a ve stejném režimu jako daň samotná. Nejen z povahy tohoto institutu, ale i z jeho systematického zařazení v zákoně je zřejmé, že předepisování penále nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je tak šestiletá promlčecí lhůta k vybrání daně, a právě v této lhůtě musí být jeho předpis nejpozději sdělen platebním výměrem daňovému dlužníkovi (srovnej též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005 - 45, zveřejněn na www.nssoud.cz). Daňový dlužník je o výši penále pouze „vyrozuměn“ a platební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je pouze deklaratorním správním aktem.

Lhůta určená podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ke sdělení předpisu penále je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 70 odst. 1 téhož zákona). Vazba obou ustanovení je v zákoně (§ 63 odst. 4 citovaného zákona) vyjádřena *explicitně* takto: „...o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno“. Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně. Jestliže je běh lhůty pro vybrání daně zákonem stanoveným způsobem přerušen (*kvalifikovaným úkonem správce daně směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení předmětného nedoplatku ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků*), počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, a tato nová lhůta platí nejen pro vybrání daně, ale též pro sdělení předpisu penále. Je tedy zřejmé, že lhůta k předpisu penále je ve vztahu k promlčecí lhůtě k vymáhání daňových nedoplatků lhůtou sekundární a při posuzování lhůty pro sdělení předpisu penále musí být předně zkoumán běh promlčecí lhůty pro vybrání daně, neboť teprve od běhu této základní lhůty se odvíjí lhůta ke sdělení předpisu penále, resp. obě lhůty zde splývají.

V dané věci není sporu o tom, že správcem daně byla stěžovateli vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 380 408 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 4. 7. 2000, č. j. 25914/00/203970/5652, který byl stěžovateli doručen dne 12. 7. 2000 a nabyl právní moci dne 5. 11. 2000 (tj. daňová povinnost byla vyměřena v rámci prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, jež uběhla dne 31. 12. 2003). Daňový nedoplatek vyměřený správcem daně dne 4. 7. 2000 byl splatný ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení platebního výměru (§ 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků) a promlčecí lhůta pro vybrání a vymáhání tohoto nedoplatku počala ve smyslu ustanovení § 70 cit. zákona běžet od 1. 1. 2001 a skončila dnem 31. 12. 2006. Lhůta k vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byla daň vyměřena a dlužný nedoplatek byl vyčíslen v platebním výměru, byť by se tak stalo s odstupem několika let od původního dne splatnosti daně. Jiný výklad by vedl k absurdním situacím, které zákonodárce zjevně nezamýšlel – kdyby totiž pojem „splatného nedoplatku“ v § 70 odst. 1 cit. zákona byl totožný s pojmem „splatné daně“ v § 40 odst. 1 cit. zákona, mohlo by se stát, že správce daně by svými úkony

opakovaně a v souladu se zákonem prodloužil lhůtu k vyměření daně, ovšem když by nakonec daň vyměřil či doměřil, nemohl by vybrat ani samotnou daň, ani penále z ní, protože lhůta pro vybrání daně podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků by již uplynula. To stejné platí i pro penále. Ačkoli se penále počítá od původního dne splatnosti daně, je možno je vyčíslit a předsat až po vydání platebního výměru na daň. S ohledem na vše výše uvedené je zřejmé, že v posuzovaném případě správce daně dostal zákonnému požadavku sdělit výši penále nejpozději ve lhůtě, ve které se promlčuje právo vybrat či vymáhat daň, neboť výše ze zákona naběhlého penále vázaného ke shora uvedenému daňovému nedoplatku byla stěžovateli prokazatelně sdělena platebním výměrem ze dne 23. 8. 2005, č. j. 39056/05/203970/5652, doručeným dne 29. 8. 2005, tj. v rámci zákonem stanovené lhůty.

Lze tak plně přisvědčit krajskému soudu, že stěžovatel nesprávně interpretuje zákonnou úpravu prekluzivní lhůty podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, potažmo úpravu promlčecí lhůty podle § 70 téhož zákona, resp. obě lhůty směřuje. Tyto lhůty je však třeba důsledně rozlišovat, neboť se liší nejen svým charakterem, ale i svým základním určením; první z nich je prekluzivní a vztahuje se k dani samotné v rámci vyměřovacího řízení, a druhá je promlčecí ve vztahu k daňovému nedoplatku (sekundárně i ke sdělení předpisu penále) v rámci řízení vymáhacího. Jak vysvětluje ze shora uvedeného stručného rozboru této otázky, jediná lhůta, ke které se váže předpis penále, je lhůta určená ustanovením § 70 tohoto zákona. Námitce stěžovatele směřující do nesprávného posouzení právní otázky týkající se aplikace ustanovení § 47 a § 70 zákona o správě daní a poplatků krajským soudem na jeho případ proto Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit.

Námitku týkající se nezohlednění znaleckého posudku kasační soud taktéž neshledal důvodnou, neboť znalecký posudek se zpravidla, a to nejen v daňovém řízení, vypracovává k objasnění otázek skutkových. Je to nezbytné zejména v těch případech, kdy pro zodpovězení některé ze skutkových otázek je třeba odborných znalostí, a zodpovězení příslušné otázky je zároveň nutné pro zjištění objektivního stavu věci. Za takových okolností je z hlediska soudu obvykle nanejvýš vhodné k řízení „přizvat“ znalce a pověřit jej buď vypracováním znaleckého posudku nebo provést důkaz navíc i jeho výsledkem. Provedení takového důkazu je bezpochyby oprávněn navrhnout i účastník řízení, a to nejen v řízení před soudem, ale již ve fázi správního řízení.

K posouzení otázek právních jsou však oprávněny především soudy, které jsou při výkladu těchto otázek vázány platnými právními předpisy. Pokud tedy stěžovatel předložil jako důkazní prostředek znalecký posudek vypracovaný znalcem v oboru ekonomie za účelem výkladu právních předpisů, pak nezbyvá než materiál takového charakteru považovat pouze za vyjádření nezávislého názoru, který jako takový nemůže tento soud žádným způsobem zavazovat. Zmiňovaný posudek si přesto zdejší soud vyžádal. Vzhledem k tomu, že obsah posudku, respektive jeho závěry se zcela shodují s žalobními námitkami, s nimiž se krajský soud řádně vypořádal v odůvodnění svého rozsudku, nelze hovořit o tom, že by soud ve svém hodnocení závěry ze znaleckého posudku pominul. V této souvislosti je Nejvyšší správní soud nucen konstatovat, že právní úprava dopadající na posuzovaný případ je zcela jednoznačná, přičemž právní závěry obsažené v posudku jsou nejen zavádějící, ale svědčí také o neznalosti

dostupné správní judikatury.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud přikročil s ohledem na rychlost a hospodárnost řízení bezodkladně k rozhodování o věci samé, o přiznání odkladného účinku kasační stížnosti již samostatně nerozhodoval, neboť by to za těchto okolností nebylo účelné.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a Finančnímu ředitelství v Ústí nad Labem jako odvolacímu správnímu orgánu žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly. Soud proto rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti za použití § 120 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 26. března 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu