



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **R. T.**, zastoupený Ing. Markem Piechem, daňovým poradcem se sídlem Otická 758/19, Opava – Předměstí, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 9. 2005, č. j. 9402/130/2003, č. j. 9402/130/2003-1, č. j. 9402/130/2003-2, č. j. 9402/130/2003-5, č. j. 9402/130/2003-6, č. j. 9402/130/2003-7, č. j. 9402/130/2003-8, o penále na dani z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 3. 2007, č. j. 22 Ca 355/2005 – 39,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 3. 2007, č. j. 22 Ca 355/2005 – 39, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Stěžovatel kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno sedm v záhlaví označených rozhodnutí žalovaného. Uvedenými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Opavě ze dne 18. 4. 2003, jimiž bylo žalobci dle § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro danou věc (dále jen „zákon o správě daní a

poplatků“), sděleno penále na daň z přidané hodnoty za období říjen – prosinec 1993, červenec – prosinec 1994, leden – březen 1995, listopad a prosinec 1997, leden a únor 1998.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost, ve které namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., v platném znění, soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“]. V odůvodnění kasační stížnosti cituje ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a na něj navazující § 70 odst. 1, 2 téhož zákona, která stanoví lhůtu pro sdělení penále daňovému subjektu. Stěžovatel poukazuje na termín „splatnost nedoplatku“ použitý v § 70 odst. 1 zákona o správě a poplatků, kterým je míněna u dodatečně vyměřené daně splatnost náhradní, neboť lhůta k vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl nedoplatek vyčíslen v platebním výměru na daň. Penále, ačkoli se počítá od původního dne splatnosti, je proto možno vyčíslit a předsat až po vydání platebního výměru na daň. K tomuto závěru stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35. Dle názoru stěžovatele je lhůta pro sdělení penále vázána na lhůtu splatnosti, případně náhradní splatnosti daně, k níž je sděleno příslušné penále, nelze se ztotožnit se závěrem krajského soudu, dle něhož právo sdělit penále se promlčuje od každého konkrétního dne prodlení.

K odkazu krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, stěžovatel odkazuje na odlišný charakter platebního výměru na daň, jímž se daňová povinnost vyměřuje, a platebním výměrem na penále, kterým dochází pouze ke sdělení předpisu penále. Výši daně je třeba nejprve zjistit na základě prokázaných skutkových okolností, zatímco výše penále představuje pouhý výpočet na základě skutečností daných přímo zákonem a ve spojení s rozhodnutím správce daně o dani samotné. Sdělení předpisu penále proto nemůže mít stejný význam jako vyměření daně, stejně jako nemůže mít stejný význam nabytí právní moci platebního výměru na penále a platebního výměru na daň. Vydáním platebního výměru na penále správce daně nezakládá povinnost toto penále platit, jedná se o deklaratorní úkon, kterým správce daně sděluje daňovému dlužníku skutečnost, že v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti penále v určité výši a k určitému datu ex lege existuje. V posuzovaném případě bylo správcem daně žalobci sděleno penále platebními výměry ze dne 18. 4. 2003, aniž by lhůta k jejich vydání uplynula. Na tomto závěru nemění nic ani odvolání žalobce proti platebním výměrům a vydání rozhodnutí o odvolání dne 7. 9. 2005. Stěžovatel z výše uvedených skutečností navrhuje zrušení napadeného rozsudku krajského soudu.

Žalobce podal ke kasační stížnosti obsáhlé vyjádření. K povaze penále uvádí, že podmínky jeho vzniku, změny a zániku musí být stejné jako u daně, nesmí zde existovat příslušenství s vlastním samostatným osudem. Nelze připustit, aby se ohledně penále nevedlo důkazní řízení, neboť je třeba vzít v úvahu, zda daňový subjekt neměl přeplatky na jiných daních, případně jeho prostředky nebyly uloženy

na tzv. účtu nejasných plateb, atd. Poukazuje na široké spektrum žalobních námitek uplatněných v řízení před krajským soudem, ten se s nimi nebyl nucen vypořádat, neboť žalobě v plném rozsahu vyhověl. Žalobce proto žádá, aby se Nejvyšší správní soud v případě vyhovění kasační stížnosti vypořádal s těmi námitkami, které nebyly krajským soudem věcně projednány. Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 142/2005 - 35, na který odkazuje v kasační stížnosti stěžovatel, žalobce nepovažuje za správný. Nesouhlasí se zde vysloveným závěrem, dle něhož přestože penále vzniká ze zákona a jeho sdělení má deklaratorní charakter, rozhodnutí správce daně o stanovení náhradní lhůty splatnosti se přiznávají konstitutivní účinky, neboť dle citovaného rozhodnutí teprve doručením tohoto rozhodnutí je založen běh nové lhůty k vybrání nedoplatku. Dle žalobce v uvedeném rozhodnutí není řádně vysvětlen závěr, dle něhož má penále dva „okamžiky vzniku“, jeden pro účely jeho výpočtu a výše, druhý pro účely vymáhání. Žalobce se z těchto důvodů neztotožňuje s výkladem významu náhradní lhůty splatnosti, jak byl proveden rozhodnutím Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 142/2005 - 35.

V rozhodnutí je dále nesprávně uvedeno, že výměr na penále je „pouhou matematickou operací“, což není pravdou, neboť správce daně I. stupně má minimálně na výběr mezi různými sazbami penále, musí správně stanovit vznik nedoplatku a úhrady, zohlednit přeplatky na jiných daních. V odůvodnění proto musí být uvedeno, na základě jakých úvah a jakých skutečností bylo penále vyměřeno v dané výši. Z uvedeného žalobce dovozuje, že i v rozhodnutí na penále lze najít konstitutivní prvky, proto musí být odůvodněno a projednáno podle stejných principů jako daň.

Ze správního spisu předloženého stěžovatelem Nejvyšší správní soud zjistil následující pro věc rozhodné skutečnosti:

Na základě daňové kontroly daně z přidané hodnoty byly finančním úřadem dne 14. 10. 1997 vydány dodatečné platební výměry, kterými byla žalobci dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období: 4. čtvrtletí 1993, 3. a 4. čtvrtletí 1994 a 1. čtvrtletí 1995, splatná v náhradní lhůtě splatnosti ke dni 1. 12. 1997.

Dle evidence daně byl předpis dodatečně vyměřené daně za zdaňovací období 4. čtvrtletí 1993 zaevidovaný v souladu s § 62 zákona o správě daní a poplatků k 1. 12. 1997 zcela uhrazen dne 29. 12. 1997. Z důvodu opožděné úhrady daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období správce daně předeepsal podle § 63 zákona o správě daní a poplatků na dani z přidané hodnoty rozhodnutím ze dne 18. 4. 2003 penále ve výši 141 181 Kč, a to od původního dne splatnosti daně, tj. od 25. 1. 1994 až do dne úhrady dlužné daně včetně, tj. do 29. 12. 1997.

Předpis dodatečně vyměřené daně za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 1994 zaevidovaný v souladu s § 62 zákona o správě daní a poplatků k 1. 12. 1997 byl zcela uhrazen dne 26. 1. 1998. Z důvodu opožděné úhrady daňové povinnosti za uvedené

zdaňovací období správce daně předepsal podle § 63 zákona o správě daní a poplatků na dani z přidané hodnoty rozhodnutím ze dne 15. 4. 2003 penále ve výši 237 253,25 Kč, a to od původního dne splatnosti daně, tj. od 25. 1. 1995 až do dne úhrady dlužné daně včetně, tj. do 26. 1. 1998.

Předpis dodatečně vyměřené daně za zdaňovací období 1. čtvrtletí 1995 zaevidovaný v souladu s § 62 zákona o správě daní a poplatků k 1. 12. 1997 byl zcela uhrazen dne 26. 1. 1998. Z důvodu opožděné úhrady daňové povinnosti za uvedené zdaňovací období správce daně předepsal podle § 63 zákona o správě daní a poplatků na dani z přidané hodnoty rozhodnutím ze dne 18. 4. 2003 penále ve výši 243 613 Kč, a to od původního dne splatnosti daně, tj. od 25. 4. 1995 až do dne úhrady dlužné daně včetně, tj. do 26. 1. 1998.

V případě dalších 4 rozhodnutí finančního úřadu ze dne 18. 4. 2003 vydaných ve věci daňového penále na daň z přidané hodnoty žalobce byla situace vzniku penále následující:

Žalobce doručil finančnímu úřadu dne 29. 12. 1997 daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období listopad 1997, ve kterém si za příslušné zdaňovací období vypočetl vlastní daňovou povinnost ve výši 207 656 Kč. Finanční úřad tyto údaje akceptoval a ke dni 29. 12. 1997 vyměřil v souladu s § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vlastní daňovou povinnost v uvedené výši se splatností k 29. 12. 1997. Žalobce podal 14. 9. 1998 žádost o povolení splátek daně z přidané hodnoty, finanční úřad této žádosti vyhověl a rozhodnutím ze dne 2. 11. 1998 podle § 60 zákona o správě daní a poplatků povolil zaplacení daně z přidané hodnoty za období listopad 1997 až srpen 1998 a příslušenství daně ve splátkách. Dle evidence daně byl předpis vlastní daňové povinnosti za zdaňovací období listopad 1997 zaevidovaný k poslednímu dni splatnosti, tj. k 29. 12. 1997, zcela uhrazen v souladu s ustanovením § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a s citovaným rozhodnutím o povolení splátek dne 30. 4. 1999. Z důvodu opožděné úhrady vlastní daňové povinnosti za listopad 1997 na dani z přidané hodnoty finanční úřad předepsal žalobci rozhodnutím ze dne 18. 4. 2003 penále.

Dne 26. 1. 1998 žalobce doručil správci daně daňové přiznání k dani z přidané hodnoty za prosinec 1997, na jehož základě byla v souladu s § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků vyměřena vlastní daňová povinnost k 26. 1. 1998, se splatností k témuž dni. Za období leden 1998 byla daň z přidané hodnoty vyměřena na základě žalobcem podaného daňového přiznání ke dni 25. 2. 1998 a za období únor 1998 ke dni 25. 3. 1998. V souvislosti se všemi uvedenými zdaňovacími obdobími podal žalobce 14. 9. 1998 žádost o povolení splátek daně z přidané hodnoty, správce daně mu vyhověl rozhodnutím ze dne 2. 11. 1998. Rozhodnutími ze dne 18. 4. 2003 správce daně žalobci předepsal z důvodu opožděné úhrady vlastní daňové povinnosti penále, vždy za období od původního data splatnosti daně do dne podání žádosti o povolení splátek, tj. do 14. 9. 1998.

Finanční úřad ve všech výše uvedených případech odkázal na ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, dle něhož o předpisu penále může být daňový dlužník vyrozuměn kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména pak při daňové exekuci, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Vzhledem k tomu, že dodatečně vyměřená daňová povinnost za citovaná zdaňovací období byla splatná v náhradní lhůtě splatnosti, tj. ke dni 1. 12. 1997 a o předpisu penále byl žalobce vyrozuměn doručením napadeného rozhodnutí dne 18. 4. 2003, je zřejmé, že finanční úřad při vystavení platebního výměru na penále lhůtu stanovenou v § 63 zákona o správě daní a poplatků, v návaznosti na § 70 téhož zákona, neporušil.

Žalobce podal proti všem sedmi uvedeným rozhodnutím finančního úřadu o předpisu penále odvolání, v němž namítal nerespektování zákonné lhůty pro vyměření penále.

Stěžovatel se jakožto odvolací orgán s jeho námitkami neztotožnil. Odkázal na již výše citované znění § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Platební výměr vydaný dle tohoto ustanovení je deklaratorním rozhodnutím, povinnost platit penále se platebním výměrem pouze sděluje, neboť povinnost sama vzniká ze zákona.

Žalobce proti všem rozhodnutím o odvolání podal žalobu ke krajskému soudu a domáhal se jejich zrušení.

Krajský soud po spojení věcí ke společnému projednání dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné, neboť napadená rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 9. 2005 byla vydána po promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, ke kterému došlo v souladu s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v nejpozdějším případě dne 14. 9. 2004. Krajský soud poukázal na konec poslední z dob prodlení, tj. 14. 9. 1998, od tohoto data až do vydání platebních výměrů nevyplývají z obsahu spisů žádné úkony správce daně či žalovaného, které by přerušily šestiletou lhůtu stanovenou § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Na tuto lhůtu odkazuje § 63 odst. 4 téhož zákona, dle něhož se o předpisu penále daňový dlužník vyrozumí nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Krajský soud konstatuje, že nárok na penále vzniká každým konkrétním dnem prodlení a každým takovým dnem je i splatné, právo vymáhat penále se tedy promlčuje od každého konkrétního dne splatnosti v šestileté lhůtě dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Platební výměry na penále pak samy o sobě nejsou způsobilé běh této lhůty přerušit dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, neboť samy jsou jen úkonem sdělení předpisu penále, který k nastolení svých účinků musí být pravomocný. Až v okamžiku právní moci je penále sděleno úplně a definitivně. Dle krajského soudu nelze akceptovat, aby daňová rozhodnutí nabyla právní moci až po lhůtě stanovené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud po uplynutí promlčecí lhůty

nelze nedoplatek vybrat ani vymáhat, musí být do konce této lhůty rozhodnutí o sdělení penále perfektní. Krajský soud odkazuje na podporu svého názoru na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, zveřejněné pod č. 954/2006 Sb. NSS. Je-li posledním dnem prodlení v posuzovaném případě 14. 9. 1998 (posuzováno dle nejpozdějšího data z přezkoumávaných rozhodnutí), pak k promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek na penále došlo uplynutím 6 let od tohoto data, tj. 14. 9. 2004. Nebyl-li v této lhůtě učiněn žádný z úkonů směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, nedošlo k přerušení promlčecí lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Napadená rozhodnutí byla vydána až po 14. 9. 2004, žalovaný nepřihlédl k námitce promlčení, kterou žalobce uplatnil již v odvoláních, a porušil tak ustanovení § 70 odst. 1, 3 zákona o správě a poplatků, pokud řízení o sdělení penále pro důvodně vznesenou námitku promlčení dle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků nezastavil. Z uvedených důvodů krajský soud napadená rozhodnutí v souladu s § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem týkající se především výkladu ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků [§ 103 odst. 1 písm. a) 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 je důvodná.

Předmětem sporu je otázka, zda žalobci byl či nebyl předpis penále sdělen včas s ohledem na znění ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k výše popsanému skutkovému stavu věci je nutno především jednoznačně zodpovědět otázku, zda pro včasné sdělení penále dle ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků musí platební výměr, jímž se sděluje předpis penále, nabýt v promlčecí lhůtě právní moci. Další související otázkou je pak otázka, zda samotný platební výměr, jímž se sděluje předpis penále může být považovat současně za úkon ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. přerušujícím promlčecí lhůtu k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. V souzené věci byl totiž platební výměr na penále vydán na samotné hranici šestileté promlčecí lhůty.

Dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc, je *penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; 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.

Promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky upravuje § 70 zákona o správě daní a poplatků. Dle odstavce 1 tohoto ustanovení se *právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.*

Je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5 (§ 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků).

Předně je třeba konstatovat, že penále jakožto příslušenství daně „*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 naběhlého 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 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, vytýkačím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočíst na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Na této skutečnosti nic nemění ani povinnost správce daně při výpočtu penále zohlednit například existenci přeplatků na jiných daních, či sdělit rozsah časového období, za které penále předepisuje, včetně stanovení jeho počátku a konce, dále též odůvodnit zvolenou výši sazby penále. Tyto údaje je správce daně dle okolností povinen doplnit do výpočtového vzorce pro stanovení výsledné výše penále.

Používání označení „platební výměr“ pro rozhodnutí, kterým se daňovému subjektu sděluje penále, však 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, dostupný 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). 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. Tento závěr Nejvyšší správní soud již vyslovil ve svém rozsudku ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35 (zveřejněn na www.nssoud.cz), kde výslovně uvedl: „*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.*“ Nejvyšší správní soud se z výše uvedených důvodů neztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle něhož se právo vymáhat penále promlčuje ve lhůtě, kterou je třeba počítat od každého konkrétního dne prodlení.

V dané věci je třeba odlišit různé počátky a důvody běhu lhůt pro vybrání penále. Celkem sedm platebních výměrů, kterými bylo sděleno žalobci penále, lze rozdělit do dvou skupin podle toho, zda vzniku penále předcházelo dodatečné vyměření daňové povinnosti správcem daně na základě výsledků provedené daňové kontroly, či vyměření vlastní daňové povinnosti dle § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků dle daňového přiznání podaného žalobcem v řádné lhůtě.

Z hlediska času jsou v tzv. „první skupině“ rozhodnutí týkající se penále za včasné neuhrazení daňové povinnosti za období čtvrtého čtvrtletí 1993, třetího a čtvrtého čtvrtletí 1994 a prvního čtvrtletí 1995. Za všechna uvedená období byla daň z přidané hodnoty dodatečně vyměřena dne 14. 10. 1997, náhradní splatnost dodatečně vyměřené daně byla stanovena ke dni 1. 12. 1997. S tímto údajem žalobce v řízení nijak nepolemizoval.

Promlčecí lhůta pro vybrání a vymáhání uvedených nedoplatků počala ve smyslu ustanovení § 70 cit. zákona běžet od 1. 1. 1998 a skončila dnem 31. 12.

2003. Nejvyšší správní soud se zde ztotožňuje s názorem stěžovatele, dle něhož je počátek lhůty k vybrání nedoplatku na dodatečně vyměřené dani nutno vázat od okamžiku náhradní splatnosti dodatečně vyměřené daně. Lhůta k vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl tento nedoplatek zjištěn, daň vyměřena a dlužný nedoplatek vyčíslen v platebním výměru, byť by se tak stalo s odstupem několika let od původního dne splatnosti daně (samozřejmě za dodržení lhůt stanovených v § 47 zákona o správě daní a poplatků). Jiný výklad by vedl k neřešitelným a nelogickým 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 počítá od původního dne splatnosti daně, je možno jej vyčíslit a předspsat až po vydání platebního výměru na daň. Jestliže žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti namítá, že není přípustné, aby pro penále platily dvě lhůty – jedna pro určení počátku ode dne původní splatnosti, a druhá pro určení běhu promlčecí lhůty posuzovaná od náhradní lhůty splatnosti, pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že toto stanoví přímo zákon, který na jedné straně pevně určuje počátek prodlení dle původního dne splatnosti, neboť penále je počítáno za celkovou faktickou dobu, po kterou byl daňový subjekt v prodlení s úhradou své daňové povinnosti, a na straně druhé umožňuje v zákonem stanovených lhůtách dodatečné vyměření dlužné daňové povinnosti, od něhož se odvíjí další lhůty pro vymáhání daňového nedoplatku. Lze souhlasit s žalobcem, že složitost daňových předpisů je pro daňové subjekty zatěžující, ovšem pokud má postup správce daně při vymáhání daňové povinnosti oporu v zákoně, pak správní soud, posuzující soulad či rozpor se zákonem, nemůže námitku směřující proti takovému postupu shledat důvodnou.

S ohledem na vše výše uvedené je zřejmé, že v posuzovaném případě správce daně při sdělení penále z nedoplatku daně z přidané hodnoty za období čtvrtého čtvrtletí 1993, třetího a čtvrtého čtvrtletí 1994 a prvního čtvrtletí 1995 dostal zákonnému požadavku sdělit výši penále nejpozději ve lhůtě, ve které se promlčuje právo vybrat či vymáhat daň, neboť výše ze zákona naběhlého penále byla stěžovateli prokazatelně sdělena platebními výměry ze dne 18. 4. 2003 (doručenými téhož dne), tj. v rámci zákonem stanovené šestileté lhůty. Jak je již uvedeno výše, tato lhůta počala běžet po náhradní splatnosti daně, tj. od 1. 1. 1998, a skončila ve smyslu ustanovení § 70 zákon o správě daní a poplatků dnem 31. 12. 2003.

U „druhé“ skupiny napadených rozhodnutí byl počátek lhůty, ve které se promlčuje právo vybrat či vymáhat daň dle § 70 zákona o správě daní a poplatků, určen dnem původní splatnosti daně z přidané hodnoty, k dodatečnému vyměření daně v těchto případech nedošlo. U celkem čtyř zdaňovacích období byly dny splatnosti: 29. 12. 1997 (za období listopad 1997); 26. 1. 1998 (za období prosinec 1997); 25. 2. 1998 (za leden 1998); 25. 3. 1998 (za únor 1998). Právo vybrat

a vymáhat daňový nedoplatek (penále) splatný v prosinci 1997 by byl promlčen po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným (v souladu s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), tj. k 31. 12. 2003. U nedoplateků splatných v prvních měsících roku 1998 by k případnému promlčení došlo k 31. 12. 2004. Pokud tedy ve všech případech došlo k předepsání a sdělení penále dne 18. 4. 2003, opět se tak stalo ve lhůtě stanovené § 70 zákona o správě daní a poplatků.

Tento závěr vychází z předpokladu, že platební výměr, kterým je daňovému subjektu sdělováno penále, je deklaratorním rozhodnutím a pro sdělení jeho výše, naběhlé ze zákona, není v rámci zákonem stanovené šestileté lhůty nutno splnit podmínku právní moci. Současně je nutno konstatovat, že platební výměr na penále, který není konstitutivním rozhodnutím, které by založilo vznik penále, ale pouze rozhodnutím, kterým správce daně ukládá daňovému subjektu ze zákona naběhlé penále uhradit, je úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud v napadeném rozhodnutí vycházel z předpokladu, že platební výměry na penále samy o sobě nejsou způsobilé přerušit běh lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, pokud nejsou pravomocné, neboť až do doby rozhodnutí o odvolání proti takovému platebnímu výměru není penále sděleno úplně a neměnně. Tento závěr krajský soud opíral o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, ve kterém se jmenovaný soud vyslovil k povinnosti správce daně vyměřit daň ve lhůtě stanovené § 47 zákona o správě daní a poplatků nejen prvostupňovým (dodatečným) platebním výměrem, nýbrž pravomocně. Nejvyšší správní soud se však s uvedenou úvahou krajského soudu neztotožnil, a to z následujících důvodů:

Uvedený názor je založen na předpokladu, že úkon způsobilý přerušit běh lhůty dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků musí mít formu pravomocného rozhodnutí, což však nemá oporu v zákoně. Ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nestanoví výslovně formu ani výčet úkonů způsobilých přerušit lhůtu stanovenou v odstavci 1 tohoto ustanovení. Dle doslovného znění § 70 odst. 2 citovaného zákona, „... *je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje*.“ Zákon tedy pozitivně vymezuje obsah takového úkonu, tj. musí směřovat k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Dle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu byla dále konstatována povinnost správce daně zpravit o tomto úkonu daňového dlužníka (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2005, č. j. 7 Afs 52/2004 - 53, publikováno pod č. 544/2005 Sb. NSS).

Zákonodárce tak ani příkladným výčtem nevymezil, co konkrétně má být považováno za úkon ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a ponechal tak možnost a zároveň i povinnost u každého takového případného úkonu hodnotit jeho formu i obsah podle zákonem stanovených kritérií. Judikatura k tomuto ustanovení není bohatá ani jednoznačná, je však zřejmé, že se může jednat i o různé výzvy správce daně (dle již zmíněného rozsudku Nejvyššího správního

soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35 je takovým úkonem například výzva k zaplacení daňového nedoplatku), u které ani nelze hodnotit její definitivnost a neměnnost. Logicky proto nelze stanovit podmínku nabytí právní moci pro každý úkon ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, na něž krajský soud v napadeném rozsudku odkazuje, bylo posouzení lhůty (a úkonů přerušujících lhůtu) k vyměření daně, přičemž rozdíl mezi vyměřovacím řízením a řízením o placení daní je zdůrazněn výše, přestože jednotlivé instituty mohou mít v obou řízeních podobná označení, jejich povaha je odlišná. Konkrétně tedy v případě výkladu lhůty a úkonu přerušujícího lhůtu stanovenou k vybrání daňového nedoplatku dle § 70 zákona o správě daní a poplatků nelze (bez uvedení další zákonné podpory) relevantně argumentovat pouze závěry ohledně lhůty k vyměření daně, ke kterým dospěl soud za zvážení různých specifík a zásad platících výhradně pro stadium vyměření daně.

Jak bylo již opakovaně v tomto rozhodnutí i v citované judikatuře uvedeno, povaha platebního výměru, kterým se daňovému dlužníku sděluje výše penále, je deklaratorní. Zatímco daň je stanovena teprve okamžikem vyměření či doměření správcem daně a existence daňové povinnosti je závislá na vydání (dodatečného) platebního výměru o vyměření daně, penále na dani vzniká přímo ze zákona, účelem vydání platebního výměru na penále je podání informace daňovému dlužníku o vzniku penále, sdělení jeho výše, skutečností určujících jeho výši a v neposlední řadě výzva k jeho zaplacení. Právě tuto odlišnost je nutno zohlednit při úvahách o charakteru a účelu jednotlivých platebních výměrů či jiných rozhodnutí v různých fázích daňového řízení a jejich případnému podřazení pod ten či onen úkon, přerušující běh svojí povahou odlišných zákonem stanovených lhůt.

K povaze platebního (dodatečného platebního) výměru, kterým se daň vyměřuje, v souvislosti s vymezením úkonů přerušujících běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, se vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 (publikováno pod č. 953/2006 Sb. NSS), takto: *„Platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“* V odůvodnění pak rozšířený senát odkázal na jazykový výklad ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, *„podle něhož za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně nelze považovat úkon, kterým již daň vyměřena či dodatečně stanovena je. Tedy obecně řečeno, má-li úkon k něčemu směřovat, pak musí následovat to, k čemu směřuje – tím k čemu směřuje úkon přerušující lhůtu je právě vyměření nebo doměření daně, které se provádí zpravidla právě platebním výměrem.“* Dále odkázal na smysl a účel uvedeného ustanovení, jímž je *„nepochybně přerušování lhůty a založení běhu lhůty nové proto, aby správce daně mohl daň vyměřit či dodatečně stanovit – platebním výměrem již tak činí. Platební výměr ovšem má být vyvrcholením předchozího daňového*

řízení, nikoliv jeho faktickým začátkem“. Oproti tomu je vyvrcholením řízení vedeného dle části šesté zákona o správě daní a poplatků realizace úhrady veškerých daňových nedoplatků, včetně penále.

Aby bylo možno úkon správce daně považovat za úkon ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, musí směřovat k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Použijeme-li metodu jazykového výkladu, jak učinil i rozšířený senát ve výše citovaném rozhodnutí č. j. 2 Afs 52/2005 - 94 ze dne 16. 5. 2006, je možno konstatovat, že tímto úkonem může být jakýkoliv úkon správce daně směřující k tomu, aby na účet správce daně byla připsána částka ve výši daňového nedoplatku. Platební výměr o předpisu penále vydaný dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze považovat za takový úkon, neboť správce daně jím daňovému dlužníku sděluje existenci ze zákona naběhlého penále, jeho výši a ukládá mu povinnost tuto částku zaplatit. Tím jej jednoznačně směřuje k uhrazení (ze strany správce daně k vybrání) nedoplatku, případně jsou jím tvořeny podklady pro jeho vymáhání cestou exekuce.

Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně v dané věci vydáním platebních výměrů o předpisu penále dne 18. 4. 2003 a jejich doručení téhož dne dostal požadavku stanovenému v ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků, neboť výši penále sdělil daňovému subjektu nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje právo vybrání daně. Současně však učinil v řízení úkon ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, kterým byla účinně přerušena dosavadní promlčecí lhůta k vybrání daňového nedoplatku (zde penále) ještě před jejím uplynutím, a k promlčení práva vymáhat penále za předmětná zdaňovací období nedošlo. Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z nesprávných premis a zatížil tak své rozhodnutí vadou spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Jelikož v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro zrušení žalobou napadených rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu pro nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud je v něm povinen v souladu s vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, jímž je dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. vázán, znovu posoudit žalobní návrh stěžovatele.

Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že nemohl vyhovět žádosti žalobce přednesené v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, aby se v případě vyhovění kasační stížnosti sám vypořádal s obsáhlými námitkami uplatněnými žalobcem v řízení před krajským soudem. Takový postup není dle soudního řádu správního přípustný. Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti přezkoumává rozhodnutí krajského soudu a je vázán rozsahem kasační stížnosti. V předmětné věci mohly být proto Nejvyšším správním soudem přezkoumány závěry krajského soudu uvedené v napadeném rozsudku, naopak přezkumu nemohly být podrobeny závěry žalovaného jakožto správního orgánu, ke kterým se krajský soud v řízení nevyslovil. Věc byla krajskému soudu vrácena k dalšímu řízení se závazným

právním názorem, ze kterého vyplývá povinnost meritorně přezkoumat žalobní námitky vznesené žalobcem, teprve takto vyslovený názor krajského soudu ohledně jejich důvodnosti může být za splnění ostatních zákonem stanovených podmínek podroben přezkumu před Nejvyšším správním soudem.

V novém rozhodnutí pak krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti ve smyslu ustanovení § 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 28. května 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu