



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 žalobkyně: **J. K.**, zastoupené JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 12, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2006, č. j. FŘ 12712/15/06, o předepsání penále na daň z příjmů fyzických osob, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 5. 2007, č. j. 11 Ca 300/2006 - 46,

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 :

Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2006, č. j. FŘ 12712/15/06. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“), ze dne 2. 3. 2006, č. j. 64766/06/009912/1425, kterým bylo stěžovatelce předepsáno

penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 243 739 Kč.

Stěžovatelka označila jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. e) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění (dále jen „s. ř. s.“). Neztotožňuje se se závěry městského soudu, že termínem splatnosti nedoplatku použitým v ustanovení § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), je u dodatečně vyměřené daně míněna splatnost náhradní, neboť lhůta k vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl tento nedoplatek vyčíslen v platebním výměru na daň. Stěžovatelka se naopak domnívá, že počátek běhu promlčecí lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, a tedy i pro sdělení předpisu penále ve smyslu ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, je nutno odvíjet od původní lhůty splatnosti daně. V daném případě tedy promlčecí lhůta k vybrání a vymáhání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 začala běžet ode dne 1. 4. 1997 (nikoli až od 27. 4. 2000) a marně uplynula dnem 31. 12. 2003. Pokud tedy správce daně sdělil stěžovateli předpis penále až dne 22. 3. 2006 (doručením platebního výměru jejímu zástupci), učinil tak zjevně až po uplynutí lhůty stanovené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Z uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti v plném rozsahu ztotožňuje se závěry učiněnými městským soudem. Konstatuje, že předpis penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 byl stěžovateli sdělen nejpozději do 31. 12. 2006, tj. v zákonem stanovené lhůtě. Poukazuje na skutečnost, že povinnost platit penále je spojena s povinností platit daň, a tedy vzniká až poté, co daňový subjekt včas nesplnil svou povinnost zaplatit vyměřenou a splatnou daň. Lhůta pro předpis penále je navázána na lhůtu pro vybrání daně, nikoli na její vyměření. V daném případě byla daň z příjmů fyzických osob za rok 1996 doměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 3. 2000, takže šestiletá promlčecí lhůta pro vybrání nedoplatku (a tedy i sdělení daňového penále) započala běžet až v roce 2001. V této souvislosti žalovaný uvádí, že splatností nedoplatku dle ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je třeba rozumět lhůtu náhradní splatnosti, nikoli původní splatnosti daně, neboť lhůta pro vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než se nedoplatek stal splatným. Přestože se tedy penále počítá od původního data splatnosti daně, lze ho vyčíslit a sdělit až po vydání dodatečného platebního výměru na daň. K tomuto závěru žalovaný odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35. Na základě těchto skutečností proto žalovaný 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. 1000000138, vydaným dne 17. 3. 2000 pod č. j. 63799/00/009915/5589, byla stěžovatelce na základě provedené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období kalendářního roku 1996 dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 195 700 Kč, splatná v náhradní lhůtě splatnosti 30 dnů od doručení dodatečného platebního výměru, tj. ke dni 27. 4. 2000.

Z důvodu prodlení s úhradou původní daňové povinnosti správce daně platebním výměrem ze dne 2. 3. 2006, č. j. 64766/06/009912/1425, předeepsal stěžovatelce penále ve výši 243 739 Kč, a to od původního dne splatnosti daně do dne úhrady daňového nedoplatku (tj. dne 12. 9. 2001) včetně. Platební výměr na penále byl dne 22. 3. 2006 doručen k rukám zplnomocněného zástupce stěžovatelky, stěžovatelce samotné dne 9. 5. 2006.

Stěžovatelka se shora uvedeným platebním výměrem nesouhlasila a podala proti němu včasné odvolání, v němž namítala nerespektování zákonné lhůty pro předepsání penále. Žalovaný, jakožto odvolací orgán, se s jejími námitkami neztotožnil a rozhodnutím ze dne 6. 9. 2006, č. j. FŘ 12712/15/06, odvolání zamítl.

Stěžovatelka napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u městského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání namítala promlčení práva správce daně vybrat a vymáhat daňový nedoplatek dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a v důsledku toho i promlčení práva správce daně sdělit předpis penále. Stěžovatelka se neztotožnila s názorem žalovaného, že daňový nedoplatek se stal splatným až marným uplynutím náhradní lhůty splatnosti dodatečně vyměřené daně (tj. dne 27. 4. 2000). Uvedla, že podle ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění; v daném případě tedy dnem 1. 4. 1997. Promlčecí lhůta pro sdělení předpisu penále proto marně uplynula dnem 31. 12. 2003, aniž by v jejím rámci správce daně učinil jakýkoli úkon směřující ke sdělení penále a jeho vymáhání.

Při ústním jednání před soudem zástupce stěžovatelky setrval na stanovisku, že právo předepsat penále na dani bylo promlčeno po šesti letech od konce roku 1997, tedy ke dni 31. 12. 2003. Argumentaci žalovaného, že k promlčení dochází až po uplynutí náhradního termínu splatnosti s přihlédnutím k doručení dodatečného platebního výměru na daň, zástupce stěžovatelky nepovažoval za příléhavou s tím odůvodněním, že je nutno rozlišovat prekluzi, upravenou v ustanovení § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, a promlčení vymáhání daně podle ustanovení § 70 odst. 1 téhož zákona.

Městský soud přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

V odůvodnění svého rozhodnutí městský soud odcitoval platnou právní úpravu, obsaženou v ustanovení § 63 odst. 4 a § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Uvedl, že podle ustanovení § 70 odst. 1 zákona se splatností nedoplatku rozumí splatnost náhradní, neboť lhůta k vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl nedoplatek vyčíslen v platebním výměru. Stejně tak i penále, ačkoli se počítá od původního dne splatnosti, je možno vyčíslit a předsat až po vydání platebního výměru na daň. S ohledem na skutečnost, že platební výměr na penále byl ve lhůtě dle ustanovení § 63 odst. 4, ve spojení s § 70 odst. 1, zákona o správě daní a poplatků, vydán a doručen stěžovateli, nebyla námitka promlčení předsání penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 shledána důvodnou.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné svým obsahem odpovídají ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem týkající se výkladu ustanovení § 63 odst. 4, ve spojení s § 70 odst. 1, zákona o správě daní a poplatků. 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 není důvodná.

V projednávané věci je mezi účastníky sporné, zda stěžovateli byl předpis penále sdělen včas s ohledem na znění ustanovení § 70 odst. 1, resp. § 47 zákona o správě daní a poplatků, či zda jí byl sdělen až po uplynutí šestileté promlčecí lhůty, jak stěžovatelka namítá v kasační stížnosti. Při posuzování důvodnosti takto uplatněných stížných námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah.

Dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků 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 ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků. Dle odst. 1 tohoto ustanovení se *právo vybrat a*

vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.

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 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.

Označení „platební výměr“ pro rozhodnutí, kterým se daňovému subjektu sděluje výše penále, tak 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 rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005 - 45, publikovaný 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 vyslovil již ve svém rozhodnutí ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35, publikovaném na www.nssoud.cz: „*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.*“

V dané věci není sporu o tom, že správcem daně byla stěžovatelce na základě provedené daňové kontroly vyměřena daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 195 700 Kč, a to dodatečným platebním výměrem ze dne 17. 3. 2000, č. j. 63799/00/009915/5589, který jí byl doručen dne 27. 3. 2000. Daňový nedoplatek vyměřený správcem daně dne 17. 3. 2000 byl splatný ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení platebního výměru (§ 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), a jak stěžovatelka výslovně uvádí v podané kasační stížnosti, dodatečně vyměřenou daňovou povinnost řádně zaplatila. Sporná je mezi účastníky řízení otázka stanovení počátku běhu promlčecí lhůty pro vybrání a vymáhání nedoplatku dle ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, od níž se ve smyslu ustanovení § 63 odst. 4 téhož zákona odvíjí lhůta pro sdělení předpisu penále.

V souzené věci stěžovatelka zastává názor, že promlčecí lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku (a v návaznosti na to i pro sdělení předpisu penále) započala běžet již ode dne 1. 4. 1997, tj. od okamžiku původní splatnosti daně (pozn.: správně má být uvedeno ode dne 2. 4. 1997, neboť den 1. 4. 1997 připadl na neděli). Nejvyšší správní soud se s tímto názorem stěžovatelky neztotožňuje, naopak se ve shodě se závěry žalovaného i městského soudu domnívá, že promlčecí lhůta pro vybrání a vymáhání uvedeného daňového nedoplatku započala ve smyslu ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků běžet až ode dne 1. 1. 2001, a tedy skončila dnem 31. 12. 2006.

Lhůta k vybrání nedoplatku totiž 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 neřešitelným a nelogickým situacím, které zákonodárce zjevně nezamýšlel. Kdyby totiž pojem „*splatného nedoplatku*“ v ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byl totožný s pojmem „*splatné daně*“ v ustanovení § 40 odst. 1 téhož 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. Přitom skutečnost, že pro penále platí dvě lhůty, stanovuje sám zákon o správě daní a poplatků, který na jedné straně pevně určuje počátek prodlení od původního dne splatnosti daně, neboť penále je počítáno za celkovou dobu, po kterou byl daňový subjekt v prodlení s úhradou své daňové povinnosti; na druhé straně pak umožňuje v zákonem stanovených lhůtách dodatečné vyměření dlužné daňové povinnosti, od něhož se poté odvíjejí další lhůty pro vymáhání daňového nedoplatku.

V posuzovaném případě tak 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 stěžovatelce prokazatelně sdělena platebním výměrem ze dne 2. 3. 2006, doručeným dne 22. 3. 2006 zplnomocněnému zástupci, resp. dne 9. 5. 2006 přímo stěžovatelce, tj. v rámci zákonem stanovené promlčecí lhůty, která skončila dnem 31. 12. 2006. Námitka stěžovatelky směřující do nesprávného posouzení právní otázky soudem proto nebyla shledána důvodnou.

Nejvyšší správní soud nezjistil naplnění žádného z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelkou, 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.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle něhož stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 18. června 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu