



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **L. G. K.**, zast. JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem v Litoměřicích, Mírové náměstí 157/30, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 7. 2007, č. j. 9361/07-1500, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2008, č. j. 15 Ca 187/2007 - 27,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně jako stěžovatelka domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta její žaloba proti v záhlaví specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta stěžovatelčina odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 18. 1. 2006, č. j. 9754/06/214911/5787, č. j. 9755/06/214911/5787, č. j. 9756/06/214911/5787, č. j. 9757/06/214911/5787, č. j. 9758/06/214911/5787, č. j. 9759/06/214911/5787, č. j. 9760/06/214911/5787, č. j. 9761/06/214911/5787, č. j. 9762/06/214911/5787, č. j. 9763/06/214911/5787, č. j. 9764/06/214911/5787, č. j. 9765/06/214911/5787. Platebními výměry byla stěžovatelce sdělena daňová penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1997, říjen 1997, listopad 1997, prosinec 1997, leden 1998, únor 1998, březen 1998, duben 1998, červen 1998, červenec 1998,

prosinec 1998 a 1. čtvrtletí roku 1999. Krajský soud i žalovaný shodně vycházeli z toho, že předpis penále za jednotlivá zdaňovací období byl stěžovatelce sdělen před vypršením promlčecí lhůty specifikované v rozhodné době účinném znění zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“).

Stěžovatelka uplatňuje v kasační stížnosti námitku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), brojí tedy proti nesprávnému posouzení právní otázky krajským soudem.

Stěžovatelka po rekapitulaci skutkového stavu uvádí, že nesprávné posouzení právní otázky tkví v tom, jak byl zhodnocen běh promlčecí lhůty podle § 63 odst. 4 daňového řádu ve vztahu k § 70 odst. 1, 2 téhož zákona a také vzájemný vztah odst. 1 a 2 naposled jmenovaného ustanovení. Stěžovatelka tvrdí, že lhůta splatnosti daně z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období nastala podle § 40 odst. 1 věty poslední daňového řádu ve lhůtě pro podání daňového přiznání. Podle § 63 odst. 4 věty první daňového řádu je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Podle § 63 odst. 2 daňového řádu se penále počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Stěžovatelka tak tvrdí, že je odlišná splatnost daně a penále.

Podle ustanovení § 70 odst. 2 (ve vztahu k § 70 odst. 1) daňového řádu lze přerušit promlčecí lhůtu pro vybrání toho daňového nedoplatku, uvedenou v odstavci prvním, tedy promlčecí lhůtu, která běží od šestého roku, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Jinými slovy řečeno, lze přerušit konkrétní běžící promlčecí lhůtu takového daňového nedoplatku, který je splatný v tom roce, od kterého se počítá běh promlčecí lhůty, za podmínky, že o tom je daňový dlužník zpraven. Přerušením této běžící konkrétní promlčecí lhůty tak v žádném případě není dotčena jiná promlčecí lhůta, vztahující se k daňovému nedoplatku splatnému v jiném roce, od kterého se promlčecí lhůta počítá.

Stěžovatelka tvrdí, že v daném případě výzvou k zaplacení daňových nedoplatků na dani z přidané hodnoty ze dne 1. 8. 2001 (pozn. soudu: stěžovatelka nesprávně uvádí datum 18. 1. 2001), č. j. 152186/01/214940/6003, která neobsahovala sdělené penále k této dani platebními výměry ze dne 18. 1. 2006, č. j. 9754/06/214911/5787 až č. j. 9765/06/214911/5787, nedošlo k přerušení promlčecí lhůty pro penále na dani z přidané hodnoty, neboť jak výše tvrzeno, touto výzvou došlo k přerušení promlčecí lhůty daňového nedoplatku daně z přidané hodnoty za příslušné zdaňovací období ve výzvě uvedené, splatného ve lhůtě podle § 40 odst. 1 daňového řádu, od které se počítá šestiletá promlčecí lhůta jednotlivých daňových nedoplatků na dani z přidané hodnoty. U penále běží šestiletá promlčecí lhůta podle § 70 odst. 1 daňového řádu, přičemž splatnost penále, která je určující pro její počátek, je uvedena v § 63 odst. 4 daňového řádu.

Stěžovatelka tvrdí, že z výše uvedených skutečností se nová promlčecí lhůta podle § 70 odst. 2 daňového řádu vztahuje jen pro vybrání daně, nikoliv pro sdělení předpisu penále, neboť určující je ustanovení § 70 odst. 1 daňového řádu, jelikož se přerušuje lhůta uvedená v tomto ustanovení, přičemž za rozhodující je nutno považovat splatnost tohoto daňového nedoplatku.

Stěžovatelka tvrdí, že soud měl dospět k závěru, že výzva ze dne 1. 8. 2001 (pozn. soudu: i zde stěžovatelka nesprávně uvádí datum 18. 1. 2001) přerušila podle § 70 odst. 2 daňového řádu běh promlčecí lhůty pro splatný daňový nedoplatek v ní uvedený, nikoliv pro penále sdělené platebními výměry až dne 18. 1. 2006, když výzva penále neobsahovala a když lze přerušit jen lhůtu uvedenou v § 70 odst. 1 daňového řádu, tedy promlčecí lhůtu, jejíž počátek je odvozován od splatnosti daňového nedoplatku. Je-li penále splatné podle § 63 odst. 4 a § 40 odst. 1 daňového řádu, jde o skutečnost rozhodnou pro běh promlčecí lhůty podle § 70 odst. 1 daňového řádu i ve vztahu k § 70 odst. 2 téhož zákona. Vzhledem k tomu pak k námitce promlčení penále mělo být přihlédnuto a tato byla důvodná.

Z těchto uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc byla tomuto soudu vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na vyjádření k žalobě, rozhodnutí své i orgánu prvního stupně a správní spisy. Žalovaný se ztotožňuje také s rozsudkem krajského soudu. S argumentací stěžovatelky nesouhlasí, neboť pro ni nemůže nalézt jakoukoliv oporu v zákoně. Na základě těchto skutečností navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

V souzené věci z předmětného správního a soudního spisu ve vztahu k námitkám uvedeným v kasační stížnosti Nejvyšší správní soud především zjistil, že stěžovatelka podala v zákonných lhůtách daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za měsíce květen, říjen, listopad a prosinec roku 1997, dále za měsíce leden, únor, březen, duben, červen, červenec a prosinec roku 1998 a za 1. čtvrtletí roku 1999. Ve dnech 7. 7. 1999 až 20. 9. 1999 byla u stěžovatelky provedena daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen až prosinec 1997, rok 1998 a 1. čtvrtletí roku 1999. Na základě této kontroly vydal Finanční úřad v Ústí nad Labem dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 22. 10. 1999, č. j. 156284/99/214912/5690, znějící na částku 343 648 Kč. Dne 1. 8. 2001 vydal správce daně výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle § 73 odst. 1 daňového řádu týkající se mj. nedoplatku na dani z přidané hodnoty vyplývající z uvedeného platebního výměru. Tato výzva byla stěžovatelce doručena dne 14. 8. 2001. Finanční úřad v Ústí nad Labem následně vydal dne 18. 1. 2006 pod č. j. 9754/06/214911/5787 až 9765/06/214911/5787 platební výměry na daňové penále, jimiž sdělil stěžovatelce předpis penále za shora zmiňovaná zdaňovací období. Proti těmto platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, o nichž bylo rozhodnuto žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného. Takto zjištěný skutkový stav nebyl žádnou ze stran jakkoliv zpochybněn.

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, stěžovatelka je řádně zastoupena advokátem a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V daném případě je nutno postupovat podle penalizačního systému platného do 31. 12. 2006, neboť splatnost daní, za jejichž uhrazení v nesprávné výši byla penále vyměřena, nastala ve všech případech před 31. 12. 2006, tedy před účinností novely provedené zákonem č. 230/2006 Sb., která zavádí nový sankční systém. Klíčové pro

posouzení v nyní projednávané věci je to, zda je předpis penále omezen samostatnou lhůtou, anebo zda je vázán na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně.

Touto otázkou se zdejší soud zabýval již ve svém rozhodnutí ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005-35, dostupném na www.nssoud.cz. Na závěry zde učiněné tak je možno poukázat. V tomto judikátu zdejší soud ujasnil některé pojmy, s nimiž daňový řád pracuje v souvislosti s daní a penále. Ustanovení 47 odst. 2 daňového řádu, které upravuje přerušení prekluzivní lhůty k vyměření daně, hovoří o úkonu „*směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení*“, zatímco § 70 odst. 2 daňového řádu váže přerušení promlčecí lhůty k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku na úkon „*směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku*“. Rozlišování těchto pojmů je důležité: úkon, který vede k přerušení lhůty v té či oné fázi daňového řízení, má totiž pokaždé jinou kvalitu. Takové úkony však daňový řád po správci daně v souvislosti se sdělováním předpisu penále nežádá, a z povahy věci to ani není možné. Na rozdíl od daně, jejíž výši je třeba nejprve zjistit na základě prokázaných skutkových okolností (buď v souladu s tím, co tvrdí daňový subjekt, nebo odlišně), je „*zjištění výše penále*“ pouhou matematickou operací, jejíž vstupní údaje se nepodávají ze skutkových dějů, nýbrž přímo ze zákona (splatnost jednotlivých druhů daně, a tedy i okamžik, od něhož se penále začíná počítat, stanoví daňový řád nebo jednotlivé daňové zákony) ve spojení s rozhodnutím správce daně o dani samotné (které autoritativně určuje výši daňové povinnosti, z níž se penále počítá, v konkrétním případě).

Jak uvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozhodnutí, lze si stěží představit, co by takovými úkony mohlo být. Úkony, které ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu směřují ke zjištění výše samotné daně, jsou například vytýkácí řízení, daňová kontrola, místní šetření, rozhodnutí, jímž se povoluje přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, nebo výzva k podání daňového přiznání; nic z toho se v souvislosti s penále však uplatnit nemůže. Naproti tomu takovým úkonem není samotný platební výměr na daň (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS); platební výměr na penále – jako jediný možný a hmatatelný projev správce daně ve věci penále ve vztahu k daňovému subjektu – tak pojmově nemůže být úkonem směřujícím ke sdělení výše penále, neboť se jím výše penále právě již sděluje.

Podobně ani „*vyměření penále*“ nemá stejný význam jako „*vyměření daně*“: u penále totiž chybí konstitutivní aspekt, jaký s sebou nese vyměření daně samotné. Nezjišťují či nehodnotí se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše dlužné částky, jako je tomu u daně při vyměřovacím řízení (vytýkáčím řízení či daňové kontrole) – v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze totiž penále vypočítat na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Jak povinnost k zaplacení daně, tak povinnost k zaplacení penále jsou daňovému subjektu sdělovány platebním výměrem; platební výměr na penále je však úkonem toliko deklaratorním, jemuž nepředchází vyměřovací řízení. Daňový řád proto v souvislosti s penále nehovoří o „*vyměření*“, nýbrž přiléhavěji o „*sdělení předpisu penále*“.

Zatímco k samotné daňové povinnosti se v různých fázích daňového řízení vztahují postupně dvě lhůty – první, prekluzivní, k vyměření či doměření daně (§ 47 daňového řádu) a druhá, promlčecí, pak k jejímu vybrání či vymáhání (§ 70 daňového řádu) – u penále

se uplatňuje jen tato druhá lhůta, což je dáno rozdílnou povahou daně a daňového penále. Povinnost platit daň může existovat samostatně; povinnost platit penále je však vždy spojena s povinností platit daň a vzniká až poté, co daňový subjekt včas nesplnil svou povinnost zaplatit vyměřenou a splatnou daň. Právě z tohoto důvodu je lhůta pro předpis penále vázána až na lhůtu pro vybrání daně (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá ve spojení s § 70 daňového řádu), nikoli třeba na lhůtu pro vyměření daně: předpis penále je tak třeba sdělit ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.

Daň z přidané hodnoty za jednotlivá zdaňovací období v daném případě byla splatná tak, jak předepisuje § 37 v rozhodné době účinného zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“), tedy nejpozději do 25 dnů po skončení každého jednotlivého zdaňovacího období. Splatnost daně se tak v daném případě neřídí ustanovením § 40 odst. 1 daňového řádu, jak v kasační stížnosti mylně uváděla stěžovatelka; přímo toto ustanovení totiž počítá s tím, že se jej užije jen v situaci, kdy není v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak – zde je tímto zákon o DPH. Daňová povinnost ve správné výši byla stanovena až dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 10. 1999, č. j. 156284/99/214912/5690. V roce následujícím po doměření daně, tedy v roce 2000, začala běžet šestiletá promlčecí lhůta k vybrání nedoplatku (podle § 70 odst. 2 daňového řádu počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven). Splatností nedoplatku, jak o ní hovoří § 70 odst. 1 daňového řádu, se má totiž na mysli splatnost náhradní: lhůta k vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl nedoplatek vyčíslen v platebním výměru, byť se tak stalo s odstupem několika let od původního dne splatnosti dlužné daně. Jiný výklad by vedl k absurdním situacím, které zákonodárce zjevně nezamýšlel – kdyby totiž pojem „*splatného nedoplatku*“ v § 70 odst. 1 odkazoval na pojem „*splatné daně*“ v § 40 odst. 1 daňového řádu, 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 by již uplynula. Totéž platí i pro penále – i ono, ačkoli se počítá od původního dne splatnosti, je možno vyčíslit a předepsat až po vydání platebního výměru na daň. Zde ve svých úvahách krajský soud na str. 4 napadeného rozsudku pochybil, neboť šestiletou lhůtu počítal od původní splatnosti daně, nikoliv od splatnosti nedoplatku. Toto pochybení však nešlo nikterak na vrub stěžovatelky, neboť promlčecí lhůta byla dle závěru krajského soudu přerušena a následně započala běžet lhůta nová (a teprve právě posouzení lhůty nové je klíčové pro to, zda byly platební výměry ze dne 18. 1. 2006 vydány po lhůtě – viz následující úvahy).

Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ze dne 1. 8. 2001 měla za důsledek to, že začala běžet nová šestiletá lhůta dne 1. 1. 2002. Výzva k zaplacení nedoplatku je bezesporu úkonem směřujícím k vybrání daně. Tento úkon byl s to vyvolat jednak běh nové lhůty pro vybrání daňového nedoplatku, jednak v souladu s § 63 odst. 4 daňového řádu též běh nové lhůty pro sdělení předpisu penále. Daňový řád ve svých ustanoveních o přerušování promlčecích lhůt nepočítá se zvláštními úkony vztahujícími se výlučně k penále; naopak činí osud penále závislým na běhu lhůt k vybrání samotné daně. Je proto nevýznamné, že správce daně nezahrnul do výzvy zmínku o zajištění penále: úkony přerušující běh lhůty pro vybrání daně totiž dopadají na běh lhůty pro sdělení předpisu penále automaticky, bez toho, že by v nich existence či výše penále musela být označena. Pokud lze předpis

penále sdělit nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, nemá se tím na mysli pouze lhůta původní, ale též lhůta nově započatá v důsledku úkonu podle § 70 odst. 2 daňového řádu. Taková úprava je logická: dlužná daň se totiž penalizuje až do zaplacení posledního dílčího nedoplatku, a celkový předpis penále tak nelze sdělit dříve než po poslední splátce dlužné daně. Je jistě možné sdělovat předpis penále průběžně, to však na právě učiněném závěru nic nemění: penále za naposledy zaplacenou částku musí být předeepsáno až po jejím zaplacení.

Lze tak důvodně uzavřít, že předmětné platební výměry na daňové penále ze dne 18. 1. 2006, které byly stěžovatce doručeny dne 25. 1. 2006, byly vydány zcela jistě před uplynutím šestileté lhůty, která se v souladu s výše uvedeným započala nově počítat ode dne 1. 1. 2002.

V daném případě tedy nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 3 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 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 21. října 2008

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně

senátu