



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Z. B.**, zastoupen Mgr. Lukášem Raidou, advokátem se sídlem 28. října 875/275, Ostrava - Mariánské Hory, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2008, č. j. 22 Ca 31/2007 – 39,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků řízení **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 Z. B. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 11. 2008, č. j. 22 Ca 31/2007 - 39, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 5. 11. 2008, č. j. 22 Ca 31/2007 – 39, zamítl jako nedůvodnou žalobu Z. B., kterou se domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ostravě (dále též „finanční ředitelství“) ze 10. 11. 2006, č. j. 3836/110/2006 a č. j. 3869/110/2006, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Finančního úřadu v Opavě (dále jen „správce daně“) - platebnímu výměru na daňové penále za zdaňovací období roku 1997 ze dne 6. 12. 2005, č. j. 223733/05/384914/0243 ve výši 12 093 Kč a proti platebnímu výměru na daňové penále za zdaňovací období roku 1998 ze dne 6. 12. 2005, č. j. 223738/05/384914/0243 ve výši 977 633 Kč. Krajský soud především neshledal důvodnou výtku, že daňové penále bylo žalobci stanoveno po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Je tomu tak proto, že platebním výměrem se daňové penále daňovému subjektu sděluje rozhodnutím, které však má toliko deklaratorní účinky (srov. ustanovení § 63 odst. 4

zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů /dále jen „zákon o správě daní a poplatků“/). Z povahy věci se pak na vyměření penále (slovy zákona „sdělení a předsání penále“) nevztahuje prekluzivní lhůta podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, ale předpis penále je vázán pouze na promlčecí lhůtu k vybrání daně (§ 70 téhož zákona). Pokud pak byl tento běh promlčecí lhůty přerušen, má to za následek i přerušování běhu lhůty pro předsání daňového penále (§ 70 odst. 2 téhož zákona). V posuzované věci byly dne 25. 11. 2002 žalobci doručeny platební výměry na daň z příjmů. Na toto datum je proto navázán počátek běhu lhůty pro předpis penále. Nárok správce daně na úhradu penále do státního rozpočtu tak nebyl ani promlčen ani prekludován. Krajský soud nepřisvědčil ani žalobní námitce, že u správních orgánů nebyla kompetence k vydání rozhodnutí o předsání penále. Tomuto závěru jednoznačně svědčí ustanovení § 50 zákona o správě daní a poplatků a zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Je tomu tak proto, že zákonem č. 444/2005 Sb., nedošlo ke změně rozsahu pravomocí územních finančních orgánů v oblasti správy daní, ale pouze ke zjednodušení normativního textu. Územním finančním orgánům proto i nadále svědčí kompetence k výkonu správy daní, tj. včetně příslušenství daní, kterými je penále. Nesprávný je proto v tomto směru výklad ustanovení § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, který předsal žalobce. Penále sice nelze považovat za daň ve smyslu této legislativně technické zkratky obsažené v zákoně o správě daní a poplatků (§ 1), nicméně podle ustanovení § 58 téhož zákona je nesporně příslušenstvím daně a proto se na jeho režim plně vztahuje zákon o správě daní a poplatků a nikoliv zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). Nedůvodná je i námitka o nekompetentnosti finančního ředitelství pro rozhodnutí o odvolání, která měla přejít „atrakcí“ podle § 11 zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, na ministerstvo financí. Je tomu tak proto, že lhůta pro rozhodnutí o odvolání odvolacím orgánem (finančním ředitelstvím) je jen lhůtou pořádkovou nemající vliv na práva daňového subjektu. Nad to k této otázce existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 22. 10. 2003, č. j. 6 A 177/2002). Opodstatnění postrádá též námitka o porušení ustanovení § 31 odst. 8 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Penále vzniká ze zákona v přesné výši a termínu a není sankcí ve smyslu poukazovaného ustanovení (srov. § 37 popř. § 68 zákona o správě daní a poplatků). Není rovněž vadou platebních výměrů, že nejsou správcem daně odůvodněny. Tento procesní postup správních orgánů má svůj původ v ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Právě z těchto důvodů je daňové řízení dvojinstanční a žalobce své výtky mohl uplatnit v odvolání. Krajský soud v této souvislosti neshledal opodstatněným ani návrh žalobce k předložení věci Ústavnímu soudu s návrhem na zrušení ustanovení § 32 odst. 3 téhož zákona. Nekorektní je i námitka o tom, že žalobce byl zkrácen na právu na veřejné projednání věci v odvolacím řízení, když o jeho odvolání bylo rozhodnuto bez jeho účasti. Odvolací orgán totiž neprováděl doplnění skutkových zjištění ani obsahu spisu, ale vyšel toliko z podkladů správce daně. Žalobce proto nemohl být na svém právu jakkoliv dotčen. Nadto žalobce tento žalobní bod ani nerozvedl a porušení práva konstatoval toliko v obecné rovině. Důvodná pak není ani námitka o porušení ustanovení § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků finančním ředitelstvím. Domáhat se vydání rozhodnutí (výzvy k doplnění důvodů odvolání) se lze jen tehdy, pokud by samotné odvolání žádné důvody neobsahovalo a bylo tak neprojednatelné. V tomto případě tomu tak nebylo. S nekonkrétním důvodem - rozporem s nespécifikovaným právem EU stran sazeb penále se pak odvolací správní orgán vypořádal způsobem zcela odpovídajícím uplatněné odvolací námitce.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce jako stěžovatel (dále již jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost, kterou obsahově opřel o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel považuje za zásadní skutečnost, že v České republice jako právním státě neexistuje faktická - věcná přezkoumatelnost rozhodnutí o daňovém penále (dnes úroku z prodlení). Že je v tomto směru právní úprava neúplná, nejednotná a nesystémová vyplývá z okolnosti, že se v řízení o daňovém penále nepoužije správní řád, že penále vzniká ze zákona (jde o pouhou matematickou operaci), že platební výměr na daňové penále má deklaratorní účinky a nemusí být odůvodněn. Krajský soud pak v duchu této právní úpravy nesprávně posoudil otázku nezbytného požadavku, aby rozhodnutí správních orgánů byla řádně odůvodněna. Tento soud měl v uvedeném směru správně aplikovat, nikoli zákon o správě daní a poplatků (§ 32 odst. 3), ale správní řád, konkrétně ustanovení § 2, § 8 a § 177 a § 188 správního řádu. Nejvyšší správní soud by též měl podat návrh Ústavnímu soudu na zrušení ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud nesprávně posoudil i otázku prekluze vymáhaného daňového penále a nesprávně dovodil z povahy příslušenství daně, že jediná lhůta, na kterou je předpis penále vázán, je šestiletá promlčecí lhůta k vybrání daně. Je tomu tak proto, že pokud penále sleduje osud daně (§ 58 zákona o správě daní a poplatků), tak by stejně, jako daň samotná, mělo být ve smyslu ustanovení § 47 téhož zákona vyměřeno v téže prekluzivní lhůtě, tj. 3-leté. Tak tomu ale v předmětné věci nebylo. V tomto případě jde o daň za rok 1997, resp. 1998 a penále mu bylo vyměřeno až dne 6. 12. 2005, tedy až po marném uplynutí prekluzivní lhůty. Krajský soud se mylí i pokud jde o počítání promlčecí lhůty, resp. že penále bylo stanoveno před jejím uplynutím. Počátek běhu promlčecí lhůty je třeba odvozovat od okamžiku vzniku prodlení s úhradou splatné daně, tj. od okamžiku, kdy se stal nedoplatek daně splatným. Tento okamžik evidentně nastal dříve než šest let přede dnem 6. 12. 2005 (daň byla totiž splatná ke dni 30. 6. 1998, resp. 30. 6. 1999. Výklad podaný krajským soudem je nejen nesprávný a extenzivní, ale je navíc zamlžen promiskuitním užíváním odlišných právních pojmů „prekluze“ a „promlčení“ (viz str. 6 rozsudku). Nesprávné je rovněž tvrzení krajského soudu, že skutečnosti rozhodné pro vyměření penále jsou dány právní úpravou, a proto nemusí být prokazovány, tj. nemusí být předmětem dokazování správního orgánu ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Z toho vyplývá, že se krajský soud ani nezabýval aplikovanou sazbou penále. Stěžovatel proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Současně požádal, aby Nejvyšší správní soud podané kasační stížnosti přiznal odkladný účinek.

Finanční ředitelství v Ostravě se ke kasační stížnosti vyjádřilo tak, že se zcela ztotožňuje s právním názorem krajského soudu. Jelikož stěžovatel v této stížnosti oproti podané žalobě neuvedl žádné nové skutečnosti, odkázalo na odůvodnění svého rozhodnutí o odvolání a stanovisko ke správní žalobě. Nad rámec uvedeného pak k námitce, že o penále mělo být rozhodováno podle správního řádu uvedlo, že stěžovatel zcela nepřípadně zaměňuje správní řád s daňovým řízením (odkaz na ustanovení § 58 a § 99 zákona o správě daní a poplatků). Navrhlo proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které

uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Z obsahu spisů předložených Nejvyššímu správnímu soudu vyplývá, že u stěžovatele byla v letech 2001 až 2002 provedena kontrola daně z příjmů fyzických osob, a to mimo jiné za zdaňovací období roku 1997, 1998 (viz. Zpráva o kontrole č. j. 127048/02/384933/6149). Na jejím podkladě byla stěžovateli dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 11. 2002, č. j. 192959/02/384913/6282 a č. j. 192962/02/384913/6282 dodatečně stanovena daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 ve výši 10 240 Kč a za zdaňovací období roku 1998 ve výši 880 240 Kč (dále jen „daň“). K celkové úhradě této daně došlo dne 18. 12. 2002. Dodatečné platební výměry, jimiž byla stěžovateli daň dodatečně stanovena, pak nabyly právní moci dne 19. 1. 2004. Následně dne 6. 12. 2005 správce daně vydal platební výměry č. j. 223733/05/384914/0243 a č. j. 223738/05/384914/0243, jimiž stěžovateli sdělil a předepsal k úhradě penále ve výši 12 093 Kč a ve výši 977 633 Kč z titulu opožděně uhrazené daně, neboť je stěžovatel neuhradil již ke dni její původní splatnosti (v roce 1998, resp. 1999). Proti těmto platebním výměrům na daňové penále podal stěžovatel odvolání, která finanční ředitelství zamítlo rozhodnutími ze dne 10. 11. 2006, č. j. 3836/110/2006 a č. j. 3869/110/2006. Tato zamítavá rozhodnutí odvolacího správního orgánu stěžovatel napadl společnou správní žalobou, kterou po jejím projednání Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 5. 11. 2008, č. j. 22 Ca 31/2007 - 39, zamítl. Předmětem řízení před Nejvyšším správním soudem v této věci je pak právě kasační stížnost směřující proti uvedenému zamítavému rozsudku krajského soudu.

Nejvyšší správní soud nejdříve předesílá, že kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem směřujícím proti pravomocným rozhodnutím správních soudů a lze ji podat pouze ze zákonem předpokládaných důvodů (§ 103 odst. 1 s. ř. s.). Uplatněné stížní námitky musí proto směřovat vůči vysloveným právním závěrům krajských soudů, případně poukazovat na jejich pochybení. Nejvyšší správní soud se proto blíže nezabýval neadresnou a povrchní proklamací stěžovatele obsaženou v kasační stížnosti pod označením I., z níž lze dovozovat, že v České republice, ač je považována za právní stát, údajně neexistuje přezkoumatelnost rozhodnutí o daňovém penále, jakož i že jeho právní úprava není komplexní, systémová a úplná.

Námitka o nesprávné aplikaci zákona o správě daní a poplatků namísto ustanovení § 2, § 8, § 177 a § 188 správního řádu není důvodná.

Stěžovatel se zásadně mýlí, pokud dovozuje, že krajský soud pochybil, když na předmětný případ aplikoval zákon o správě daní a poplatků namísto správního řádu. Jak výstižně krajský soud ve svém rozsudku uvedl, není penále výslovně zahrnuto pod legislativní zkratku „daň“ definovanou v ustanovení § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Tato okolnost však neznamená, že by se v případě vyčíslení a sdělení penále daňovému dlužníku mělo správně postupovat podle správního řádu. Je tomu tak dílem z toho důvodu, jak na to případně poukázal již krajský soud, že penále je třeba ve smyslu ustanovení § 58 téhož zákona považovat za daňovou povinnost. Pokud pak zákon o správě daní a poplatků upravuje (reguluje) správu daní (§ 1 odst. 1) je třeba tím rozumět i správu daňového penále. Podle ustanovení § 2 odst. 2 téhož zákona se totiž správou daně rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši

a době. Daňové penále je daňovou povinností a je proto zcela mimo jakoukoliv pochybnost, že by zákon o správě daní a poplatků neměl regulovat jeho správu, resp. že by při jeho vyčíslení a předpisu neměl být aplikován.

V případě stěžovateli sděleného a předepsaného penále za opožděnou úhradu daně z příjmů za rok 1997 a 1998 se nejedná ani o výluky (§ 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků) z obligatorního použití tohoto zákona (srov. např. § 44a a násl. zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtovém určení daní). Naopak, že je právní názor stěžovatele zcela nesprávný vyplývá přímo z dikce zákona o správě daní a poplatků, konkrétně z jeho ustanovení § 99, podle něž se při správě daní zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížnosti.

Krajský soud nepochybil, pokud napadená rozhodnutí nezrušil pro vady řízení, když správce daně neodůvodnil platební výměry ze dne 6. 12. 2005, č. j. 223733/05/384914/0243, a č. j. 223738/05/384914/0243.

Podle ustanovení § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon.

Odvolací správní orgán a krajský soud nepochybily, pokud došly k závěru, že není vadou řízení ani jinou nezákonností rozhodnutí prvostupňového správce daně, jestliže rozhodne o daňovém penále, resp. stěžovateli sdělí předpis penále platebním výměrem, který nemá odůvodnění. Je tomu tak nejen proto, že takový postup správního orgánu zákon o správě daní a poplatků v citovaném ustanovení přímo výslovně předpokládá, ale také proto, že toto rozhodnutí má toliko deklaratorní povahu. Platebním výměrem na daňové penále se totiž daňovému subjektu toliko sděluje a předepisuje jeho výše. V žádném případě se nejedná, jak se snaží stěžovatel krajskému soudu předestříti, o originální daňovou povinnost, která mu byla nově stanovena a u které by mu jinak svědčilo oprávnění podle § 32 odst. 9 téhož zákona. Jde o zákonnou sankci za pozdní úhradu daně – v předmětné věci daně z příjmů fyzických osob za rok 1997 a 1998. Zcela proto postačí, i když nemá platební výměr na penále odůvodnění, pokud toto rozhodnutí vyhoví náležitostem rozhodnutí, jak jsou přesně specifikovány v ustanovení § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tak tomu bylo i v předmětné věci. Nadto z rozhodnutí správce daně ze dne 6. 12. 2005, č. j. 223733/05/384914/0243 a č. j. 223738/05/384914/0243, resp. z jejich strany č. 2, uvozené rubrikou výpočet daňového penále, dostatečně přesně vyplývá, s prodlením jaké platby daně bylo penále spojováno, jaké období bylo penalizováno a jakou sazbou. Pro svou deklaratorní povahu je proto i logickým závěr, že u platebního výměru na penále daňovému subjektu nesvědčí oprávnění dle § 32 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, nemůže ani namítat nesprávnost stanovené daně a do značné míry má i omezen rozsah možných odvolacích námitek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2005, č. j. 2 Afs 101/2004 - 51, ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004 - 62 a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 9 Afs 65/2007 - 54, které jsou dostupné na www.nssoud.cz). Tato okolnost pak je podle mínění Nejvyššího správního soudu natolik zřejmá, že by jakýkoliv další (byť i obligatorní) požadavek na odůvodnění platebního výměru na penále byl nejen zcela nadbytečným, ale i přepjatě formalistickým. Uvedená stížní námitka proto nemohla být úspěšná.

Návrh stěžovatele na předložení věci Ústavnímu soudu za účelem zrušení části zákona o správě daní a poplatků (§ 32 odst. 3) není ze shora uvedených důvodů opodstatněný, a proto mu kasační soud, jako již krajský soud, nevyhověl.

Neopodstatněné jsou i stížní námitky o nesprávném posouzení otázky prekluze práva vyměřit penále stěžovateli ve lhůtě podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, tj. že v předmětné věci byla zmeškána lhůta pro jeho vyměření, jakož i ty námitky, že byla krajským soudem nesprávně vyložena a počítána promlčecí lhůta, resp. lhůta podle § 70 téhož zákona.

Stěžovatel se mylí, pokud se domnívá, že je v případě sděleného a předepsaného penále třeba aplikovat ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud při svém rozhodování zcela správně a po právu dovodil, že daňové penále, které není daní (srov. § 1 odst. 1 téhož zákona), není vyměřováno, a proto při předpisu penále, které je toliko příslušenstvím daně, nemůže být aplikováno ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků. Takovému výkladu není co vytknout.

V této souvislosti se sluší poukázat na předešlý rozsudek Nejvyššího správního soudu, byť nejde o identickou věc, ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005 - 45, dostupný na www.nssoud.cz, v němž kasační soud judikoval, že: „*Úrok z odložené částky (§ 60 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) je příslušenstvím daně, nikoli daní, a proto se na něj nevztahuje prekluzivní lhůta pro vyměření daně (§ 47 odst. 1 citovaného zákona). Stejně jako penále jej lze předepsat daňovému dlužníku nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 63 odst. 4 a § 70 odst. 1 citovaného zákona)*“. Téhož dne pak současně kasační soud judikoval v rozhodnutí č. j. 1 Afs 142/2005 - 35, dostupný na www.nssoud.cz, že: „*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*“.

O tom, že výklad krajského soudu je v souladu se zákonem svědčí i systematický výklad zákona o správě daní a poplatků. Ustanovení § 47 je upraveno v části třetí zákona uvozené rubrikou „Řízení vyměřovací“. Zcela jednoznačně se tak vztahuje na případy, kdy je daň vyměřována, tj. konstituována. Oproti tomu je penále, jako pouhé příslušenství daně, zařazeno v části šesté zákona o správě daní a poplatků uvozené rubrikou „Placení daní“.

Skutečnost, že sdělení penále není vázáno na lhůtu pro vyměření daně (§ 47 zákona o správě daní a poplatků) vyplývá rovněž ze samotné dikce ustanovení § 63 odst. 4 věty čtvrté téhož zákona. Toto ustanovení totiž výslovně zakotvuje, že se o předpisu penále daňový dlužník vyrozumí nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Pokud proto krajský soud při svém rozhodování došel k závěru, že se při sdělení a předpisu neuplatní lhůta k vyměření daně (§ 47), ale lhůta stanovená v § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, je tento závěr v souladu se zákonem. Zcela nevhodné a nepřipadné pak je ze strany stěžovatele označování citovaného závěru za „zamlžený promiskuitním užíváním

odlišných právních pojmů prekluze a promlčení“, i když krajský soud skutečně pochybil a termín „promlčecí lhůty“ v části svého odůvodnění zaměnil za termín „prekluzivní lhůty“. Zvláště pak za situace, kdy samotnému stěžovateli, s ohledem na obsah podané žaloby i kasační stížnosti, není zřejmý jejich dosah v daňovém řízení (srov. zejm. § 71 odst. 1 písm.d/ a § 106 odst. 1 s. ř. s. v návaznosti na § 103 odst. 1 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit závěru stěžovatele, že by výklad krajského soudu stran počátku běhu promlčecí lhůty byl nesprávný a extenzivní, pokud došel k závěru, že právo sdělit a předsat penále nebylo v předmětné věci promlčeno.

Stěžovatel dovozuje, že počátek běhu promlčecí doby je dán původním datem splatnosti daně, tj. okamžikem, kdy byla původně daň splatná – tj. ke dni 30. 6. 1998, resp. 30. 6. 1999 (tj. ve lhůtě pro podání daňového přiznání). Má proto za to, že penále již bylo promlčeno. Oproti tomu krajský soud došel k závěru, že počátek běhu promlčecí lhůty ve smyslu ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je třeba odvozovat od vydání dodatečných platebních výměrů, a proto právo správce daně sdělit a předsat penále stěžovateli jako daňovému dlužníku nebylo k okamžiku penalizace promlčeno.

Podle ustanovení § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků 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. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

Podle ustanovení § 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.

Z dikce ustanovení § 63 odst. 2 a 4 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že toto ustanovení rozlišuje dvě lhůty. Prvá lhůta je rozhodná pro účely určení období penalizace, tj. od jakého okamžiku má být penalizace započata a druhá, která je rozhodná z hlediska určení okamžiku, kdy nastávají účinky promlčení práva správce daně sdělit a předsat daňovému dlužníku penále. V předmětné věci nemůže, a ani tomu tak není, být sporu o tom, že povinnost hradit penále z neuhrazené daně vniká ke dni původní splatnosti daně (§ 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), tj. od okamžiku kdy došlo ze zákona ke vzniku daňové povinnosti. Naopak je spornou otázkou vymezení okamžiku, ve kterém nastávají účinky promlčení penále.

Nejvyšší správní soud předestřenou otázku uvažil a došel k závěru, že právnímu názoru stěžovatele nelze přisvědčit. Počátek běhu promlčecí lhůty ke sdělení penále není odvislý od původního dne (resp. roku) splatnosti daně, jak nesprávně dovozuje stěžovatel

(tj. roku 1998, resp. 1999), ale je dán rokem, ve kterém se stal splatný „nedoplatek daně“, tj. částka dodatečně stanovené daně platebními výměry ze dne 18. 11. 2002, č. j. 192959/02/384913/6282 a č. j. 192962/02/384913/6282, které nabyly účinnosti dne 25. 11. 2002. O předpisu penále tak mohl být stěžovatel podle ustanovení § 63 odst. 4 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků vyrozuměn nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 70 odst. 1 téhož zákona), což v předmětné věci připadalo nejpozději na den 31. 12. 2008. Logický výklad, o který se v předmětné věci opřel krajský soud (neexistoval-li by dodatečný platební výměr na daň přede dnem 18. 11. 2002, nemohlo být ani předepsáno k němu se vztahující penále), je zcela opodstatněný a je v souladu s jazykovým výkladem. Za termín daňový nedoplatek, obsažený v ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, totiž nelze považovat nic jiného, než nedoplatek daně, který byl stěžovateli stanoven na základě platebního výměru. V předmětné věci se tak ovšem stalo až na základě dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 11. 2002. Do účinnosti dodatečného stanovení daně proto nelze hovořit o existenci daňového nedoplatku. K opačnému závěru není možno dojít ani s poukazem na záměr zákonodárce; ten by zcela jistě pro účely ustanovení § 63 odst. 2 a 4 citovaného zákona volil jednotnou dikci – den původní splatnosti. Tak tomu ale není. Pokud proto krajský soud došel k závěru, že penále předepsané stěžovateli platebními výměry ze dne 6. 12. 2005, č. j. 223733/05/384914/0243 a č. j. 223738/05/384914/0243, mu bylo sděleno před uplynutím promlčecí lhůty k vybrání daně, posoudil i tuto otázku v souladu se zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72, dostupný na www.nssoud.cz).

Prisvědčit nelze ani stížní námitce, že krajský soud došel k nesprávnému právnímu závěru o tom, že ze strany správních orgánů nebylo porušeno ustanovení § 31 odst. 8 písm. d) zákona o správě daní a poplatků.

Jak již shora Nejvyšší správní soud uvedl, je mylný názor stěžovatele, pokud tento dovozuje, že sdělení a předpis penále je totožné s vyměřováním daně, které je založeno na dokazování rozhodných skutečností, a to apriori ze strany daňového subjektu, tak i případně ze strany správního orgánu. Výsledkem řízení o vyměření daně je totiž konstitutivní rozhodnutí; oproti tomu výsledkem řízení ve věci sdělení penále je sice taktéž platební výměr, jako forma rozhodnutí správce daně, avšak jeho účinky jsou deklaratorní. Řízení, jehož výsledkem je předpis penále, je řízením nesporným, kde je pro správce daně rozhodnou skutečností ve smyslu ustanovení § 28 zákona o správě daní poplatků existence daňového nedoplatku a další skutečnosti, které není třeba v žádném řízení prokazovat (obsah právních norem), tedy ani v řízení daňovém. Postačí proto, jak již dříve kasační soud vyslovil v rozsudku ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008 - 117, aby veškeré skutečnosti, které byly podkladem pro vydání platebního výměru na penále byly zjistitelné ze správního spisu a daňový subjekt měl možnost se s nimi seznámit. Že by tomu tak v předmětné věci nebylo, však stěžovatel nenamítal.

Pokud pak stěžovatel dovozuje nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu s poukazem na to, že se tento soud při svém rozhodování nezabýval správními orgány aplikovanou sazbou penále, je třeba mu prisvědčit, neboť touto otázkou se skutečně krajský soud nezabýval. Není tomu tak ale proto, že by při přezkoumávání správních rozhodnutí krajský soud pochybil nebo opomenul zabývat se některým z žalobních bodů stěžovatele, ale proto, že stěžovatel v podané žalobě žádný takový žalobní bod o aplikaci nesprávné sazby penále nevzněsl. Nejedná se proto o vadu v řízení před krajským soudem, ale o důsledek dispoziční zásady, která ovládá správní soudnictví.

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože bez prodlení (ihned po předložení spisu a po nezbytném poučení účastníků řízení) rozhodl o věci samé. Za této situace potom nemohou skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku ani nastat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 - 44, který byl publikován pod č. 173/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů proto rozhodl o kasační stížnosti tak, že ji jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Rozhodoval při tom bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci úspěch neměl, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Finanční ředitelství v Ostravě ve věci úspěch mělo, v řízení o kasační stížnosti před soudem mu však nevznikly náklady převyšující náklady jeho běžné činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 31. března 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu