



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce: **M. B.**, zastoupený Mgr. Danielem Keprtou, advokátem se sídlem Dlouhá 6, 702 00 Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4, proti rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava ze dne 12. 1. 2012, č. j. 7779-3/2011-140100-21 a č. j. 7779-5/2011-140100-21, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 4. 2014, č. j. 22Af 78/2013 - 30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Při místních šetřeních provedených ve dnech 21. 10. 2004 a 24. 2. 2005 v prodejně žalobce na ulici Místecká v Ostravě bylo zjištěno skladování tabákových výrobků s označením „SMĚS CÉZAR“, resp. „GOLEM SMĚS EXTRA“, u nichž nebyly doloženy údaje prokazující zdanění předmětných výrobků. Celní úřad Ostrava proto platebním výměrem ze dne 13. 11. 2008, č. j. 3248-9/08-146300-024, doměřil žalobci na spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období říjen 2004 daň ve výši 262.251 Kč; odvolání proti citovanému platebnímu výměru Celní ředitelství Ostrava rozhodnutím ze dne 7. 7. 2010, č. j. 4241/2010-140100-21, zamítlo. Obdobně platebním výměrem ze dne 13. 11. 2008, č. j. 3248-20/08-146300-024, vyměřil Celní úřad Ostrava žalobci na dani z tabákových výrobků za zdaňovací období únor 2005 daň ve výši 300.168 Kč; i odvolání

proti tomuto platebnímu výměru Celní ředitelství Ostrava rozhodnutím ze dne 7. 7. 2010, č. j. 4242/2010-140100-21, zamítlo.

[2] Následně Celní úřad Ostrava platebními výměry ze dne 19. 8. 2011, č. j. 13080-3/2011-146300-024 a č. j. 13079-3/2011-146300-024, sdělil žalobci předpis penále ze spotřební daně z tabákových výrobků za období od 11. 12. 2004 do 29. 12. 2008 ve výši 150.727 Kč a za období od 12. 4. 2005 do 29. 12. 2008 ve výši 170.436 Kč. I proti platebním výměrům na daňové penále se žalobce odvolal. Celní ředitelství Ostrava rozhodnutí ze dne 12. 1. 2012, č. j. 7779-5/2011-140100-21, resp. č. 7779-3/2011-140100-21, podané odvolání zamítlo.

[3] Proti rozhodnutím Celního ředitelství Ostrava specifikovaným v záhlaví tohoto rozsudku podal žalobce ke Krajskému soudu v Ostravě žalobu. Krajský soud rozsudkem ze dne 24. 4. 2014, č. j. 22 Af 78/2013 – 30, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Dospěl k závěru, že v projednávané věci bylo žalobci sděleno penále až po uplynutí prekluzivní lhůty pro sdělení předpisu penále, resp. že penále bylo nesprávně vypočteno.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[4] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. z důvodu nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a z důvodu nepřezkoumatelnosti.

[5] Stěžovatel nesouhlasí s názorem krajského soudu o prekluzi práva vybrat daňové penále. Domnívá se, že s ohledem na stav placení daně z tabákových výrobků žalobcem existovaly úkony, jež přerušily běh původní šestileté prekluzivní lhůty pro zaplacení a vymožení pravomocně stanovené daně a jejího příslušenství.

[6] Předně stěžovatel upozornil na odlišné posouzení dvou různých příslušenství téže daně krajským soudem. V případě úroku z odložené částky daně krajský soud na základě shodných žalobních námitek nepovažoval příslušenství za prekludované (věc nyní vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 92/2013), zatímco v projednávaném případě penále za prekludované považoval. Příslušenství sleduje osud daně, včetně lhůty pro její vybrání a vymáhání, proto u jednoho příslušenství nelze konstatovat prekluzi a u jiného nikoliv, ačkoliv je každý typ příslušenství daně stanoven za jiných zákonných podmínek.

[7] Krajský soud podle stěžovatele nevzal v potaz, že běh lhůty dle § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, byl přerušen v souladu s § 70 odst. 2 zákona právní mocí rozhodnutí o povolení splátek žalobci, která nastala 27. 3. 2009. Doručení rozhodnutí o povolení splátek žalobci je nutné považovat za úkon dle § 70 odst. 2 zákona, který způsobil, že od 1. 1. 2010 začala běžet nová promlčecí

lhůta pro vybrání a vymáhání nedoplatku. Ta skončí teprve 31. 12. 2015. Uvedené skutečnosti přitom jsou zřejmé ze spisového materiálu.

[8] Dále stěžovatel poznamenal, že pro běh lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek platí § 264 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Promlčecí lhůta se posuzuje podle § 160 daňového řádu, z něhož vyplývá, že rozhodující pro běh lhůty je náhradní lhůta splatnosti stanovená v platebních výměrech na spotřební daň z tabákových výrobků. Ta nastala 29. 12. 2008, promlčecí lhůta tak skončí 29. 12. 2014. Platební výměry na penále nabyly právní moci 12. 1. 2012, tj. před koncem promlčecí lhůty. Navíc povolením úhrady daně ve splátkách došlo k přerušení běhu promlčecí lhůty; lhůta tak skončí teprve 27. 3. 2015. Závěr krajského soudu o vydání platebních výměrů na daňové penále po prekluzi práva penále žalobci sdělit, je proto nesprávný.

[9] Stěžovatel nesouhlasí rovněž se závěry krajského soudu, že správní orgány měly při výpočtu penále zohlednit dobu, kdy byla určitá částka na účtu správce daně, zejména pokud se jednalo o platbu na nyní penalizovanou daň. Uvedené závěry podle stěžovatele trpí nedostatkem důvodů a neodpovídají stavu a úkonům učiněným ve věci placení daní. Daňové penále se počítá za dobu, po kterou byla daň hrazena po zákonné splatnosti. Nepočítá se pouze v případě povolení posečkání; po tuto dobu běží výhodnější úrok z odložené, posečkané, splátkované daně. V projednávané věci bylo posečkání účinné od 30. 12. 2008 do 8. 4. 2011, doba od zákonné splatnosti do zaplacení (mimo dobu posečkání) je bez dalšího dobou prodlení. Byla-li dříve daň za téže zdaňovací období pravomocně vyměřena a zrušil-li následně správní soud rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, musela být do té doby uhrazená daň žalobci vrácena jako přeplatek. Všechny úkony placení daní spojené se soudem zrušenými původními platebními výměry na daň z tabákových výrobků tak pozbyly zákonného podkladu. Po zrušení platebních výměrů soudem bylo nutné zahájit nové nalézací řízení, které bylo ukončeno vydáním shora specifikovaných platebních výměrů. Za stávajícího stavu tak je nutné konstatovat nesprávnost závěrů krajského soudu ve vztahu k době podléhající daňovému penále. Doba, po kterou byly na účtu žalobce peněžní prostředky, které se po zrušení původních platebních výměrů staly vratitelným přeplatkem, není pokryta účinností povolení splátek, proto nemůže být ani vyjmuta z daňového penále.

[10] S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[11] Žalobce se ve stanovené lhůtě ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není na místě kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího

rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Nejvyšší správní soud se nejprve vyjádřil k námitce nesprávného posouzení prekluze lhůty pro předepsání penále krajským soudem [III. A); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], poté se věnoval námitce nesprávného posouzení způsobu výpočtu daňového penále, resp. nepřezkoumatelnosti závěrů krajského soudu v tomto ohledu [III. B); důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.].

III. A) Námitka nesprávného posouzení prekluze lhůty pro předpis penále krajským soudem

[15] Stěžovatel v kasační stížnosti namítal, že krajský soud dospěl k chybnému závěru o prekluzi lhůty pro předpis penále. Nezohlednil, že byly učiněny úkony přerušující běh této šestileté lhůty, a nesprávně posoudil počátek jejího běhu.

[16] Krajský soud v napadeném rozsudku odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, publikované pod č. 2317/2011 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz), a konstatoval, že lhůta pro stanovení předpisu penále dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je lhůtou prekluzivní. Počátek a délku této lhůty upravuje § 70 odst. 1 zákona. Krajský soud zmínil, že v posuzovaném případě byly lhůty splatnosti původní daně 10. 12. 2004, resp. 11. 4. 2005, lhůta ke sdělení penále tak v prvním případě započala 1. 1. 2005 a skončila 31. 12. 2010, ve druhém případě začal její běh 1. 1. 2006 a skončil 31. 12. 2011. Rozhodnutí napadená žalobou byla žalobci doručena až v roce 2012, tedy podle názoru krajského soudu až po prekluzi práva sdělit žalobci dlužné penále.

[17] Vzhledem k tomu, že lhůta pro předepsání daňového penále počala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a skončila za účinnosti daňového řádu (nabyl účinnosti 1. 1. 2011), je nutno respektovat přechodná ustanovení daňového řádu. Z § 264 odst. 5, věty první a druhé, vyplývá, že *běh a délka lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. V souladu s § 264 odst. 13 daňového řádu se penále stanoví podle dosavadních právních předpisů, pokud lhůta pro podání řádného daňového tvrzení uplynula do nabytí účinnosti daňového řádu.*

[18] Podle přechodných ustanovení je tedy nutné na lhůtu pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku (tj. i na lhůtu pro stanovení daňového penále) nahlížet po účinnosti daňového řádu, jako na lhůtu podle daňového řádu. Počátek běhu této lhůty i úkony, které mohly mít vliv na běh lhůty, k nimž došlo před 1. 1. 2011, se nicméně posuzují podle zákona o správě daní a poplatků. Není tedy správný názor stěžovatele, že pro posouzení

počátku lhůty pro předpis penále je aplikovatelný § 160 daňového řádu. Přestože byly platební výměry na daňové penále vydány v projednávaném případě až 19. 8. 2011, je nutné při posouzení počátku lhůty, resp. při posouzení účinků právních skutečností, které mají vliv na běh lhůty a nastaly před 1. 1. 2011, aplikovat zákon o správě daní a poplatků, a to ve znění účinném do 31. 12. 2006. Podle čl. VI. bodu 3. přechodných ustanovení části páté zákona č. 230/2006 Sb., jímž došlo k novelizaci zákona o správě daní a poplatků, se totiž novelizovaná úprava obsažená v § 63 tohoto zákona použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti novely, tj. po 1. 1. 2007. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti dané novely. Původní den splatnosti daní, ve vztahu k nimž byla žalobci sdělena výše penále platebními výměry a probovanými žalobou napadeným rozhodnutím, byl poslední den lhůt k podání příslušných daňových přiznání, tj. 10. 12. 2004 a 11. 4. 2005 (blíže viz bod [24] níže).

[19] Co se týče délky lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, zákon o správě daní a poplatků v § 70 odst. 1 (i daňový řád v § 160) hovoří o šestileté lhůtě. Uvedená lhůta skončí dle § 70 odst. 2, věta za středníkem, zákona o správě daní a poplatků nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku, nejde-li o zajištěné nedoplatky podle § 64 odst. 4 a 5 zákona o správě daní a poplatků.

[20] Nejvyšší správní soud považoval za vhodné vyjádřit se nejprve k samotnému charakteru lhůty pro předpis penále. Krajský soud vyšel z judikatury Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že lhůta pro předepsání penále je lhůtou prekluzivní, stěžovatel ji v podané kasační stížnosti označuje za lhůtu promlčecí. Správný je však závěr o prekluzivním charakteru lhůty pro stanovení předpisu penále. Ostatně již rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodě 26 citovaného usnesení na základě podobnosti formulace § 63 odst. 4 a § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků dospěl k závěru, že zatímco lhůta k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky (§ 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků) je lhůtou promlčecí, tj. uvedené právo vymáhat nelze vykonat, jen je-li promlčení daňovým subjektem namítnuto, lhůta pro předepsání penále je lhůtou prekluzivní, neboť vyrozumět daňového dlužníka o předpisu penále lze pouze v této lhůtě. K jejímu uplynutí tak jsou správní orgány i soudy povinny přihlížet z úřední povinnosti.

[21] Pro stanovení počátku lhůty pro předpis daňového penále je tedy v posuzovaném případě nutno vycházet z § 63 odst. 4 ve spojení s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Současně je nezbytné zohlednit, zda nenastala právní skutečnost, jejíž účinky mají vliv na běhu této lhůty.

[22] Podle § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je *daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti*. Ze čtvrtého odstavce § 63 zákona pak vyplývá, že *penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. O předpisu penále 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*.

[23] *Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným (§ 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Odstavec druhý citovaného ustanovení pak uvádí, že 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.*

[24] K okamžiku počátku běhu lhůty pro předepsání daňového penále rozšířený senát v bodě 34 shora citovaného usnesení konstatoval, že „[t]ato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.“ V projednávané věci nastala lhůta původní splatnosti daně podle § 18 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, 40. den po skončení zdaňovacího období, tj. 10. 12. 2004 (pro daňové penále za říjen 2004) a 11. 4. 2005 (pro penále za únor 2005). Běh prekluzivní lhůty pro předpis penále tak v souladu s pravidly stanovenými v § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků počal běžet 1. 1. 2005, resp. 1. 1. 2006. Pokud by nedošlo k žádnému úkonu přerušujícímu běh lhůty pro předepsání daňového penále, uplynula by lhůta dle § 63 odst. 4 zákona 31. 12. 2010, resp. 31. 12. 2011, jak konstatoval krajský soud.

[25] Krajský soud se otázkou možného přerušení běhu lhůty pro předpis daňového penále, tj. užitím § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v daném případě nezabýval, přestože ze správního spisu bylo zřejmé, že správce daně určité kroky směřující k vybrání nedoplatku činil. Ať již se krajský soud domníval, že na běh lhůty pro předpis penále § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nedopadá, nebo sám žádný úkon přerušující běh této lhůty ve spisovém materiálu neshledal, byly jeho úvahy mylné. I v případě lhůty pro předpis penále podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků se totiž uplatní pravidla pro přerušení běhu lhůty pro vybrání a vymáhání nedoplatku stanovená v § 70 odst. 2 zákona. Pokud je v průběhu šestileté lhůty pro předpis penále proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku, lhůta se přerušuje a po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, počíná běžet lhůta nová.

[26] Uvedený závěr vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005-35. V něm soud zdůraznil, že zákon o správě daní a poplatků „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. (...) 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 [zákonu o správě daní a poplatků]. 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.“ V citovaném rozsudku byly vysloveny rovněž závěry ohledně počátku běhu lhůty pro předpis penále, které byly následně překonány citovaným usnesením rozšířeného senátu. K otázce přerušení běhu lhůty pro předpis penále se však rozšířený senát ve svém rozhodnutí nevyjadřoval, proto lze i nyní ze závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 1 Afs 142/2005 - 35 vycházet. Ostatně § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků odkazuje obecně na přiměřené použití ustanovení o lhůtě, v níž se promlčuje

vybrání daně. Neodkazuje tedy výslovně toliko na § 70 odst. 1 zákona upravující počátek a délku lhůty, ale i na další pravidla běhu lhůty pro vybrání daně, která neodporují charakteru lhůty podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Při posuzování běhu lhůty pro předpis daňového penále se proto uplatní rovněž § 70 odst. 2 zákona, který stanoví pravidla přerušení běhu dané lhůty.

[27] Zbývá tedy posoudit, zda rozhodnutí o povolení splátek ze dne 16. 3. 2009, které bylo doručeno žalobci 27. 3. 2009, mohlo způsobit přerušení běhu lhůty pro předpis penále a přivodit nový počátek běhu prekluzivní lhůty, jak tvrdí stěžovatel, či nikoliv. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu *„úkon směřující k vybrání daně musí být úkonem správce daně směřujícím k zajištění vybrání stanovené daně, přičemž o tomto úkonu musí být dlužník zpraven. Není rozhodné, že procesní aktivita správce daně je vyvolána žádostí daňového dlužníka; správce daně na ni mohl reagovat i negativním rozhodnutím. (...) Rozhodnutí správce daně o posečkání daně nebo o jejím zaplacení ve splátkách jsou úkony, jimiž správce daně zajišťuje její vybrání, když uzná, že tu jsou důvody, bránící řádnému vybrání v termínu původní splatnosti a rovněž uzná, že zatím není třeba přikročit k výkonu rozhodnutí. Jedná se o úkony prováděné správcem daně v zájmu řádného vybrání daně ve smyslu § 2 odst. 2 [zákonu o správě daní a poplatků] a tyto úkony jsou také fakticky schopny tento cíl zajistit“* (viz rozsudek ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010-56).

[28] Rozhodnutí o povolení splátek tedy podle judikatury Nejvyššího správního soudu představuje úkon, který je způsobilý přerušit běh lhůty pro předpis penále a založit běh lhůty nové (ostatně i daňový řád již tento výklad přijal a oznámení rozhodnutí o posečkání či o povolení splátek daňovému subjektu již výslovně řadí mezi úkony přerušující běh lhůty pro placení daně – § 160 odst. 3 písm. c) ve spojení s § 156 odst. 1 daňového řádu). Byl-li žalobce o povolení splátek zpraven dne 27. 3. 2009, tedy v průběhu původní šestileté lhůty pro předepsání daňového penále, přerušil daný úkon běh lhůty pro předepsání penále v souladu s § 63 odst. 4 a § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a založil běh lhůty nové. Nová šestiletá lhůta pro předpis penále počala plynout po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, tj. dne 1. 1. 2010. Pokud žalobou napadená rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům, jimiž bylo žalobci předepsáno daňové penále, nabyla právní moci 13. 1. 2012, byla vydána v rámci prekluzivní lhůty pro předepsání daňového penále.

[29] Námitka nesprávného posouzení této otázky krajským soudem je proto důvodná.

[30] S ohledem na výše vyslovené závěry je bezpředmětné reagovat podrobněji na poznámku stěžovatele, že krajský soud v jiné právní věci, která je nyní vedena u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 92/2013, prekluzi jiného příslušenství téže daně neshledal. V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud konstatoval, že k prekluzi lhůty pro předpis penále nedošlo. Posouzení otázky prekluze lhůty pro předpis příslušenství ve věci vedené u tohoto soudu pod sp. zn. 5 Afs 92/2013 bude předmětem přezkumu v řízení o kasační stížnosti podané v citované věci. V řízení o nyní projednávané kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud k dané otázce vyjadřovat nemůže.

III. B) Námitka nesprávného posouzení doby, za niž bylo penále stanoveno

[31] Stěžovatel v kasační stížnosti dále nesouhlasil s názorem krajského soudu, že penále nelze stanovit po dobu, kdy správce daně měl na účtu platby za příslušnou daň. Podle stěžovatele krajský soud své závěry nedostatečně odůvodnil.

[32] Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009 – 75, a dodal, že sankcionovány mohou být pouze skutečné nedoplatky, tedy částky, s jejichž úhradou byl daňový subjekt skutečně v prodlení. Vyznačoval-li stav účtu daňového subjektu v určitém období vratitelný přeplatek, nelze konstatovat, že v tomto období byl současně daňový subjekt v prodlení. Správní orgány tedy podle krajského soudu měly při výpočtu penále zohlednit nejen to, že na účtu žalobce byla určitá částka, ale i fakt, že šlo o platbu na nyní penalizovanou daň.

[33] Podle stěžovatele jsou závěry krajského soudu nesprávné a současně nedostatečně odůvodněné. Zpochybňovat správnost hodnocení krajského soudu ohledně určité právní otázky lze však pouze tehdy, vyjádří-li se krajský soud k dané žalobní námitce přezkoumatelným způsobem. Nejvyšší správní soud proto nejprve hodnotil, zda se krajský soud řádně vypořádal s námitkou týkající se nesprávného výpočtu penále správními orgány.

[34] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů mimo jiné tehdy „[n]ení-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené“, a to zejména tehdy „jde-li o právní argumentaci, na niž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů bude dána rovněž tehdy, „opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek“ (rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS).

[35] Námitkou nesprávného stanovení doby, za niž bylo penále vyměřeno, se krajský soud zabýval na straně 8 rozsudku, v části H. Odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a uzavřel, že „[d]aňové orgány (...) porušily zákon, pokud při výpočtu penále nezohlednily dobu, kdy nejenže byla určitá částka na účtu správce daně, ale jednalo se dokonce o platbu na nyní penalizovanou daň. Totéž je nutno konstatovat i k situaci, kdy daňové orgány nepřihlédly ke splacení této daně, které samy povolily.“ Krajský soud tedy vysvětlil, z jakých důvodů přisvědčil námitkám žalobce. Vyšel z ustálené judikatury správních soudů, která dopadala na daný případ, a ztotožnil se s právními závěry ohledně způsobu výpočtu penále. Polemizuje-li stěžovatel v podané kasační stížnosti s vlastním hodnocením této otázky krajským soudem, brojí spíše proti nesprávnému právnímu posouzení dané námitky, nežli proti nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí.

[36] Dále Nejvyšší správní soud věcně hodnotil správnost závěrů krajského soudu ohledně výpočtu penále v projednávaném případě. Jak již bylo výše popsáno, pro stanovení penále v řešeném případě bylo rozhodné ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (viz bod [18] shora).

[37] Daňové penále podle zmíněného ustanovení má především funkci paušalizované náhrady eventuelní újmy, kterou může stát jako příjemce daně utrpět, není-li daň zaplacená řádně a včas a musí-li si kvůli tomuto výpadku daňových příjmů opatřit peníze jiným způsobem (reflektuje cenu peněz). Současně v sobě penále zahrnuje rovněž funkci preventivní spočívající v motivaci daňového subjektu k řádnému a včasnému plnění jeho povinností. Penále plní částečně i funkci represivní a odstrašovací, neboť jeho sazby jsou relativně vysoké v prvním necelém roce a půl prodlení, zatímco po uplynutí tohoto období se přechodem na – fakticky nižší – sazbu penále (kopírující diskontní sazbu) zvýrazňuje druhá z funkcí penále, a sice funkce paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 – 43, publikovaný pod č. 1889/2009 Sb. NSS). Penále tak má především státu, jakožto správci státní kasy, sanovat finanční újmu, která mu byla způsobena pozdním zaplacením daňové povinnosti. Do prodlení s úhradou daňové povinnosti se poplatník dostává již ode dne původní splatnosti daně, kterou nesprávně uvedl (nevedl vůbec) v řádném daňovém přiznání, neboť již od tohoto okamžiku měl daňový výnos připadnout státnímu rozpočtu.

[38] V případě dodatečně doměřené daně a následné penalizace vzniká zásadní otázka, tj. zda je správce daně povinen přihlížet při výpočtu penále k případným přeplatkům, které na osobním daňovém účtu daňového subjektu existovaly v době od původní splatnosti do doby úhrady dodatečně vyměřené daně. Jak uvádí stěžovatel, zákon o správě daní výslovně tuto otázku neupravuje. To však samo o sobě nemusí znamenat, že správci daně taková povinnost nevzniká

[39] Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že pokud je na daňovém účtu evidován přeplatek, je správce daně povinen tento přeplatek použít na úhradu nedoplatku (dle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Předepíše-li správce daně za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, daňovému subjektu penále z titulu existence nedoplatku na jiné dani, postupuje v rozporu se zákonem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2007, č. j. 5 Afs 181/2006 – 63, nebo ze dne 26. 5. 2009, č. j. 9 Afs 94/2008 – 52). Uvedený závěr platí i v situaci, kdy v okamžiku vracení přeplatku nedoplatek na účtu daňového subjektu ještě evidován nebyl (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 1/2009 – 109).

[40] Při uplatnění penále se vychází z původního data splatnosti daně či jiné povinné platby, její výše a počtu dnů prodlení s jejím uhrazením. V neposlední řadě se přihlíží k tomu, zda krácení daně bylo zjištěno daňovým subjektem nebo správcem daně. Uplatněná sankce v podobě penále postihuje daňový subjekt z důvodu neplnění uložených daňových povinností, a to s právními účinky *ex tunc*. Nejvyšší správní soud již dříve uvedl, že „[v] případě, kdy zákonodárce presumoval existenci nedoplatku na dani již k datu původní splatnosti, jinak by nebylo „co“ penalizovat, je pak nutno respektovat toto interpretační pravidlo i v dalších případech, tj. při výpočtu penále zohlednit i dobu, po kterou byl na osobním účtu

daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek. V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je pak výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani. Uvedený postup je (...) zcela logický a spravedlivý, neboť sankcionuje pouze skutečné nedoplatky, tedy částky, s jejichž úhradou byl daňový subjekt skutečně v určitém období v prodlení. Vykazoval-li stav účtu daňového subjektu, na němž je účtováno o plnění jeho veřejnoprávního závazku vůči státu, v určitém období jakýkoli vratitelný přeplatek, který byl v dispozici správce daně, nikoli však v dispoziční sféře daňového subjektu, nelze odůvodněně dospět k závěru, že v tomto určitém období byl daňový subjekt současně v „deficitním postavení“ se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti, tzn. v prodlení“ (srov. rozsudek ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75).

[41] Z výše uvedeného vyplývá, že penále může být daňovému subjektu předepsáno k úhradě jen za dobu prodlení, tedy za dobu, kdy se daňový subjekt reálně nachází v deficitním postavení. Za období, kdy na účtu daňového subjektu existuje (či v minulosti existoval) přeplatek, penále daňovému subjektu předepsat nelze; to platí tím spíše, vztahují-li se přeplatek k platbám na nyní penalizovanou daňovou povinnost.

[42] V projednávané věci je zřejmé, že v určitém období existoval na účtu žalobce přeplatek na spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období říjen 2004 a únor 2005. Tento přeplatek ve výši 353.604 Kč Celní úřad Ostrava žalobci dne 2. 10. 2007 vrátil. Následně ovšem správce daně platebními výměry specifikovanými v bodě [2] tohoto rozsudku předepsal penále ze spotřební daně z tabákových výrobků i za období, v němž žalobce v minulosti již část daně uhradil. Takový postup odporuje výše popsanému smyslu daňového penále. Podle něj je daňový poplatník povinen nést nepříznivé následky toho, že neuhradil dlužnou daň v zákonem stanoveném termínu, pouze tehdy, byl-li skutečně v prodlení. Jak správně konstatoval krajský soud, povinnost zaplatit spotřební daň vznikla žalobci přímo ze zákona a trvala až do doby, než byla daň ve správné výši fakticky uhrazena. Na tom ničeho nemění ani skutečnost, že původní platební výměry byly rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 8. 2007, č. j. 22 Ca 233/2005-51, zrušeny a do té doby uhrazené platby na spotřební dani byly žalobci vráceny, pokud byl žalobce k zaplacení daně opětovně povinen na základě nově vydaných platebních výměrů ze dne 13. 11. 2008. Zahrnovala-li v sobě právní úprava daňového penále ve znění účinném do 31. 12. 2006 kromě funkce paušalizované náhrady újmy představující cenu peněz i funkci preventivní a represivní, bylo jej možné předepsat daňovému subjektu pouze za období, v němž skutečně byl v prodlení s plněním svých daňových povinností (§ 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), tj. za období, kdy na jeho daňovém účtu nebyl evidován (v okamžiku předepsání penále ani kdykoliv v minulosti) žádný přeplatek.

[43] Pokud výše uvedenou úvahu správní orgány při výpočtu penále neučinily, vydaly platební výměry na daňové penále v rozporu s § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Námitka nesprávného posouzení této otázky krajským soudem proto důvodná není.

IV. Závěr a náklady řízení

[44] Stížní námitku vytýkající krajskému soudu nesprávné posouzení otázky prekluze lhůty pro předpis penále shledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Nepřisvědčil však stěžovateli ohledně stanovení doby, za niž bylo penále předepsáno. Kasační stížnost tak důvodná není, neboť důvody zrušení napadených rozhodnutí žalovaného krajským soudem v převážné míře obstojí (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 76/2007 - 48, publikované pod č. 1865/2009 Sb. NSS). Pro žalovaného bude závazný právní názor krajského soudu korigovaný právním názorem Nejvyššího správního soudu, zejména ohledně posouzení otázky prekluze lhůty pro předepsání penále (srov. body 72 a 75 usnesení rozšířeného senátu).

[45] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce dosáhl v řízení o kasační stížnosti plného úspěchu, a proto by měl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému, který úspěšný nebyl. Zástupce žalobce však v řízení o kasační stížnosti žádný úkon právní služby neučinil, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává. Žalovaný neměl ve věci úspěch; nemá tedy 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 13. srpna 2014

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu