



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **F plus H, s. r. o.**, se sídlem Zborovská 856/49, Třebíč, zastoupený JUDr. Boženou Kopeckou, advokátkou se sídlem Bráfova 770/52, Třebíč, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2013, č. j. 29 Af 114/2011 – 77,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Odměna advokátky JUDr. Boženy Kopecké **se určuje** částkou 3.400 Kč. Tato částka bude vyplacena z účtu Nejvyššího správního soudu do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 27. 8. 2013, č. j. 29 Af 114/2011 – 77, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 15. 6. 2011, čj. 7708/11-1200-702690, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr Finančního úřadu v Třebíči (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 12. 2010, č. j. 126920/10/330911703854, jímž bylo stěžovateli sděleno penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 115.498 Kč. V odůvodnění rozsudku krajský soud k žalobnímu bodu, že penále je správní sankcí za platební delikt spočívající v pozdní úhradě daně, uvedl,

že zcela totožné právní otázky byly komplexním způsobem zodpovězeny Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, přičemž stěžovatelu ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. II. ÚS 2147/11. Nejvyšší správní soud přitom vycházel také ze svého rozsudku ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43. Krajský soud neshledal důvod pro to, aby se odchýlil od judikatury Nejvyššího správního soudu aprobované Ústavním soudem. Penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného. V daném případě tedy nebylo možné uplatnit zásadu retroaktivity ve prospěch stěžovatele a stanovit mu úrok z prodlení podle úpravy účinné od 1. 1. 2007. Dále krajský soud uvedl k námitce nepřiměřenosti výše stanoveného penále, že i na ni se plně vztahují závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v citovaných rozsudcích, že penále jako majetková sankce zasahuje hmotněprávní pozici daňového subjektu způsobem odpovídajícím povaze a podstatě porušené daňové povinnosti. Právní úprava penále v ust. § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) odpovídá ústavnímu principu proporcionality a není nepřiměřená. K námitce promlčení krajský soud uvedl, že co se týče penále za prodlení se zaplacením zálohy na daň ve výši 3.450 Kč, nemohlo dojít k jeho promlčení, neboť toto penále bylo stěžovateli sděleno platebním výměrem ze dne 21. 10. 2004, č. j. 98536/04/330911/3854, který nabyl právní moci dne 11. 12. 2004. Stěžovatel toto penále uhradil z přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 vzniklého dne 31. 3. 2005. Pokud jde o penalizaci nedoplatku na dani, šestiletá promlčecí lhůta měla uplynout ke dni 31. 12. 2010, ale správce daně učinil úkon, jímž běh této lhůty přerušil. Tímto úkonem byl exekuční příkaz ze dne 28. 1. 2005, č. j. 8404/05/330940/2909, jímž vymáhal právě nedoplatek na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003 ve výši 614.872 Kč. Od konce roku 2005 tak v souladu s ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků začala znovu běžet promlčecí šestiletá lhůta. V této lhůtě správní orgány napadenými rozhodnutími sdělily stěžovateli pravomocně předmětné penále. K promlčení práva správce daně předepsat stěžovateli penále tak nedošlo. K námitce úhrady části předepsaného penále krajský soud uvedl, že penále předepsané ve výši 3.450 Kč stěžovatel již uhradil z přeplatku na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 vzniklého dne 31. 3. 2005. Tato skutečnost však nemá žádný dopad na zákonnost rozhodnutí správních orgánů. Obě rozhodnutí totiž z této skutečnosti vycházejí. Předmětné penále za zálohu splatnou ke dni 17. 3. 2003 ve výši 3.450 Kč, již bylo původně stěžovateli sděleno platebním výměrem ze dne 21. 10. 2004, č. j. 98536/04/330911/3854. Napadený platební výměr na tuto skutečnost odkazuje v kolonce „Původně předepsané penále“. Tímto platebním výměrem bylo sice formálně sděleno penále v celkové výši 115.498 Kč, fakticky však byl stěžovatel vyzván pouze k úhradě rozdílu nově vypočteného a původně předepsaného penále, tj. částky 112.048 Kč. K námitce přeplatku na osobním účtu krajský soud uvedl, že stěžovatel byl ohledně zálohy daně v prodlení od 17. 3. do 3. 4. 2003 a ohledně daně od 30. 9. 2004 do 31. 3. 2005. Konstatoval-li stěžovatel, že měl na osobním účtu na dani z přidané hodnoty přeplatky v období od 25. 1. do 25. 2. 2004, je zřejmé, že k časovému střetu těchto daňových pohledávek nedošlo. Poukázal-li v této souvislosti na změnu daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2004 ke dni 2. 8. 2004, deklarovanou rozhodnutím Finančního úřadu pro kraj Vysočina ze dne 1. 8. 2013, k této skutečnosti nemohl krajský soud přihlídnout s ohledem na ust. § 75 odst. 1 s. ř. s. K prolomení skutkové a právní koncentrace by mohl přistoupit pouze v případě, pokud by

pokračování

došlo ke zrušení rozhodnutí stanovícího primární daňovou povinnost, s jejíž úhradou byl daňový subjekt v prodlení, a to vzhledem ke specifické zákonné úpravě normující, že příslušenství sleduje osud daně. K námitce nicotnosti platebního výměru krajský soud uvedl, že žádnou takovou vadu, která by způsobovala jeho nezákonnost, natož pak nicotnost, neshledal. Správní orgány rozhodují podle předpisů účinných ke dni vydání jejich rozhodnutí. Okolnost, že v době mezi vydáním platebního výměru a jeho doručením stěžovateli došlo ke změně právní úpravy, nemá na zákonnost vydaného platebního výměru žádný vliv.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedl, že setrvává na svém právním názoru, že penále představovalo sankci za správní delikt a jako takové mělo být posuzováno. Penále není pouze paušalizovanou náhradou eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů, jak tvrdí krajský soud, ale naopak tato část penále je zanedbatelnou složkou. Výrazně vyšší část penále tvoří právě správní sankce. Stěžovatel poukázal na čl. 40 odst. 6 Listiny základních práva a svobod s tím, že je přímo aplikovatelné i na správní trestání. Proto mu měl být předepsán za prodlení trest mírnější, a to úrok z prodlení podle ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007. Krajský soud své odůvodnění založil na nesprávném právním názoru, věc nevyložil ve vztahu ke stěžovateli, obecně a mechanicky poukázal na dříve vydané rozsudky a nepřesvědčil žalobní námitce, že ani finanční ředitelství se k této obdobné odvolací námitce v rozhodnutí o odvolání přezkoumatelně nevyjádřilo. Předepsané daňové penále neobstojí ani z pohledu zásady přiměřenosti, neboť jeho roční sazba činí 36,5 %. V roce 2006 zpracovala OECD srovnávací studii, ve které ve vybraných zemích srovnávala mimo jiné také úroky a penále v případě nezaplacení daní ve lhůtě. V žádném z uvedených států sazba nedosahuje 36,5 % p. a., která je v průměru o 20 % p. a. vyšší než v ostatních státech Evropské unie. Stěžovatel dále poukázal na výpočet úroku z přeplatku, který by byl vyměřován v opačné situaci, kdyby byl naopak stát dlužen daňovému subjektu. Z porovnání je zřejmé, že penalizace daňových subjektů, a tedy i stěžovatele, byla nepoměrně tvrdší než přiznávaný úrok z přeplatku, který by měl v zásadě plnit obdobnou funkci. Z uvedeného je zřejmé, že penále podle dřívější právní úpravy nelze považovat za přiměřené. Za dostatečně efektivní a přiměřenou lze naopak považovat současnou sazbu úroku z prodlení tak, jak je nastavena s účinností od 1. 1. 2011. Penále vypočtené správcem daně je neobjektivním a nepřiměřeným omezením základního práva na ochranu vlastnictví, porušuje Protokol č. 1 k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a stanovuje nedůvodné výrazné rozdíly mezi subjekty usídlenými v různých členských státech Evropské unie. Stěžovatel označil dokazování krajského soudu za nedostačující, pokud jako důkaz navrhl srovnávací studii OECD, která měla osvědčit výši přiměřenosti penále v jiných státech. Krajský soud se však otázkou přiměřenosti penále ve vztahu ke konkrétně stanovenému penále a situaci stěžovatele nezabýval a pouze odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu a usnesení Ústavního soudu. Stěžovatel poukázal na to, že od vydání rozsudků sp. zn. 2 Afs 159/2005 a sp. zn. 1 Afs 1/2011 došlo ke změně právní úpravy, kdy již není možné využít mimořádného opravného prostředku - prominutí příslušenství z důvodu odstranění tvrdosti, na který bylo podstatnou měrou v uvedených rozsudcích odkazováno. Proto nyní projednávaná věc není totožná. Stěžovatel dále vytýkal krajskému soudu chybné právní posouzení ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Předmětem exekučního příkazu nebyl nedoplatek na příslušenství daně,

ale na dani samotné. Zákon o správě daní a poplatků v ust. § 63 odst. 2 rozlišuje mezi nedoplatkem na daních, na poplatcích a na příslušenství daně. Správce daně neprovedl žádný úkon ve smyslu ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který by směřoval k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku na příslušenství na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003. Proto od konce roku 2005 nemohla začít běžet nová šestiletá promlčecí lhůta. Platební výměr na penále byl stěžovateli doručen až dne 3. 1. 2011, tj. po lhůtě promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek. Stěžovatel své námitky promlčení opíral i o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, který se zabýval otázkou, který den je rozhodný pro běh lhůty k předepsání penále stanovené v ust. § 72 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a dospěl k závěru, že tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně, tj. v dané věci od 30. 9. 2004. Stěžovatel proto vyjádřil nesouhlas s názorem krajského soudu, který bez konkrétních souvislostí k penalizaci nedoplatku na dani uvedl, že původní promlčecí lhůta měla uplynout ke dni 31. 12. 2010. Promlčecí lhůta podle ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je šestiletá a vztahuje se ke dni splatnosti nedoplatku. Je-li tato lhůta počítána od data 17. 3. 2003, respektive od 30. 9. 2004, pak právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčelo dne 18. 3. 2009 resp. 1. 10. 2010. Stěžovatel také uvedl, že platební výměr na penále ve výši 115.498 Kč je v rozporu se zásadou *res iudicata*, neboť v jeho výroku je stanoveno, že mu správce daně předepisuje penále za prodlení úhrady daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 ve výši 115.498 Kč, přičemž tato částka duplicitně obsahuje částku 3.449,30 Kč, o kterém krajský soud uvedl, že nemohlo být promlčeno. Vzhledem k tomu, že ke dni 22. 12. 2010 nebyl správce daně oprávněn sdělit stěžovateli duplicitně předpis penále ve výši 3.449,30 Kč, lze platební výměr považovat za nezákonný, ev. nicotný (pro neurčitost). Krajský soud akceptoval stav duplicitního stanovení daňového penále a za dostačující považoval, že bez jakéhokoli určení rozhodnutí je ve výroku platebního výměru uvedeno „Původně předepsané penále 3.450 Kč“. Tím však rezignoval na určitost výroku správního rozhodnutí. Stěžovatel rovněž uvedl, že v žalobě namítal, že na osobním účtu na dani z přidané hodnoty měl v období od 25. 1. 2004 do 18. 2. 2004 přeplatek 1.601.338 Kč a od 25. 1. 2004 do 25. 2. 2004 přeplatek 28.593 Kč, a proto byla výše penále vypočtena chybně. U jednání pak upřesnil žalobní bod existence přeplatku na osobním daňovém účtu tak, že od 2. 8. 2004 měl na účtu daně z přidané hodnoty také přeplatek ve výši 1.143.610 Kč a předložil deklaratorní rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina o této skutečnosti. Stěžovatel označil za přepjatý formalismus výklad použitý krajským soudem týkající se upřesnění jeho žalobní námitky chybného výpočtu penále. Žalobní námitku označil jako existenci přeplatku na osobním účtu a dále uvedl, že se jedná o přeplatek na dani z přidané hodnoty. Z tohoto tvrzení bylo patrné, proč napadané správní rozhodnutí považoval za nezákonné. Pokud v průběhu jednání stěžovatel uvedl daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2004 a datum vzniku přeplatku 2. 8. 2004, jednalo se o pouhé upřesnění žalobního bodu a nikoliv o jeho rozšíření. Ke dni podání žaloby byl stěžovatel seznámen správcem daně s pohyby na jednotlivých osobních účtech, přičemž správce daně tam přeplatek ve výši 1.143.610 Kč na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 2004 neevidoval. Evidenční změnu na osobním daňovém účtu provedl až následně po vydání deklaratorního rozhodnutí. Za takového stavu byl stěžovatel oprávněn upřesnit žalobní bod. Proto považuje za vadu řízení, že se krajský soud nezabýval upřesněním žalobního bodu přesto, že k důkazu provedl listiny, které osvědčovaly, že stěžovatel měl na dani z přidané hodnoty v předmětném

pokračování

období přeplatek a k těmto provedeným důkazům následně nepřihlédl. Tím zatížil své rozhodování neodstranitelnou vadou. Závěrem stěžovatel namítal nicotnost platebního výměru, neboť jeho výrok neobsahoval základní náležitost, a to uvedení právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno. Pokud správce daně o věci rozhodl dne 22. 12. 2010, bylo to již za platnosti zákona č. 280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a proto nemohl na jeho ustanovení rezignovat. Z těchto důvodů stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti obsáhle polemizovalo s tvrzeními stěžovatele, která považuje za nesprávná, a naopak se zcela ztotožnilo s právními závěry krajského soudu. Podle jeho názoru stěžovatelem vymezené důvody kasační stížnosti nelze shledat oprávněnými. Napadený rozsudek nespočívá ani na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předchozím řízení, ani na vadách řízení před správním orgánem a v souladu s judikaturou vymezeným obsahem „přezkoumatelnosti“ jej nelze v žádném případě shledat nepřezkoumatelným. Z napadeného rozsudku je zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správními orgány krajský soud vyšel, přičemž není pochyb o tom, že má oporu ve spisech, a jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozsudku je rovněž zřejmé, proč považuje krajský soud závěry stěžovatele za liché, mylné a vyvrácené. V napadeném rozsudku zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že nelze vyhovět žalobě tak, jak stěžovatel požadoval a proč. Krajský soud vymezil právní rámec k meritu sporu - k zákonnosti napadeného platebního výměru na daňové penále na dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2003 a naplnění jeho pojmových znaků vymezených zákonem, podpořený citovanou judikaturou, tento pak aplikoval na konkrétní okolnosti daného případu a konfrontoval jej se žalobními tvrzeními stěžovatele. Odůvodnění rozsudku krajského soudu je v této věci vnitřně konzistentní a v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Odvolací finanční ředitelství proto navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel především namítal, že penále je správní sankcí, a proto mu měl být podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod uložen mírnější trest, a to úrok z prodlení podle ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007. V této souvislosti namítal i nepřiměřenost předepsaného penále.

V dané věci byl platební výměr na penále vydán podle ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, a to v souladu s přechodným ustanovením obsaženým v čl. VI bod 3. zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony.

Otázkou, zda v případě penále jde o správní trestání, a přiměřenosti jeho sazby se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82, ve kterém dospěl k závěru, že *„Penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 nepochybně zasahuje do majetkové sféry daňového dlužníka, nicméně s ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) je nelze chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (č. 209/1992 Sb.).“* Dále bylo v tomto rozsudku uvedeno, že *„Nejvyšší správní soud tedy v souladu se závěry vyslovenými v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005 - 45 (od nichž nemá důvodu odchýlit se ani v posuzovaném případě) konstatuje, že právní úprava penále obsažená v § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, odpovídá ústavnímu principu proporcionality a není nepřiměřená.“*

Stěžovatel sice namítal, že ode dne vydání rozsudku č. j. 2 Afs 159/2005 - 45 a rozsudku č. j. 1 Afs 1/2011 - 82 došlo ke změně právní úpravy, kdy již není možné využít mimořádného opravného prostředku - prominutí příslušenství z důvodu odstranění tvrdosti, a proto věc nyní projednávána krajským soudem nebyla totožná, ale tato skutečnost je pro posouzení předmětné právní otázky zcela irelevantní. Nejvyšší správní soud proto v dané věci neshledal důvod pro odchýlení se od uvedených právních názorů a vzhledem k tomu, že rozsudek krajského soudu je s nimi v souladu, není nezákonný z důvodů tvrzených v kasační stížnosti.

Dále stěžovatel namítal promlčení práva předepsat penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003.

Podle ust. § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků se o předpisu penále daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.

Podle ust. § 70 odst. 1 a odst. 2 věta první citovaného zákona se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven.

V případě stěžovatele se jednalo o penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, která byla splatná dne 30. 9. 2004. Promlčecí lhůta pro vybrání a vymáhání této daně začala běžet 1. 1. 2005 a posledním dnem této lhůty by byl 31. 12. 2010. V roce 2005 však správce daně učinil úkon směřující k vymožení nedoplatku na předmětné dani (exekuční příkaz ze dne 28. 1. 2005, č. j. 8404/05/330940/2909). Skutečnost, že tento úkon směřoval k vymožení nedoplatku na dani a nikoliv k vymožení penále, je přitom právně irelevantní, a to s ohledem na právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35, dostupný na www.nssoud.cz, který formuloval v právní větě: *„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*

pokračování

pro vybrání daně přerušen (§ 70 odst. 2 citovaného zákona), vztahuje se nová lhůta nejen na vybrání daně, ale též na sdělení předpisu penále.“ O tomto úkonu, jímž byl přerušen běh promlčecí lhůty, byl stěžovatel zpraven dne 7. 2. 2005 a jeho zástupkyně Ing. J. R. dne 18. 2. 2005. Od 1. 1. 2006 tak začala běžet nová šestiletá promlčecí lhůta, která uplynula dne 31. 12. 2011. Protože platební výměr na daňové penále nabyl právní moci dne 24. 6. 2011, byl stěžovateli předpis penále sdělen před uplynutím promlčecí lhůty. Uvedená stížní námitka je proto nedůvodná.

Pokud stěžovatel v rámci této stížní námitky poukazoval na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, pak je třeba uvést, že v tomto usnesení byla řešena odlišná právní otázka, a to zda lhůta, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále, začne běžet od data původní splatnosti daně, nebo až od okamžiku, kdy byl tento nedoplatek vyměřen. V dané věci krajský soud počátek běhu promlčecí lhůty posoudil v souladu s vysloveným právním závěrem, že rozhodným okamžikem je datum původní splatnosti daně.

V další stížní námitce stěžovatel tvrdil, že platební výměr na penále ve výši 115.498 Kč ze dne 22. 12. 2010 je rozporný se zásadou *res iudicata*, neboť uvedená částka duplicitně obsahuje penále v částce 3.450 Kč, které mu již bylo sděleno platebním výměrem ze dne 21. 10. 2004, č. j. 98536/04/330911/3854.

Správce daně platebním výměrem na daňové penále neukládá novou povinnost, ale pouze deklaruje povinnost již vzniklou ze zákona. Povinnost k úhradě penále vzniká první den prodlení a trvá po celou jeho dobu. Mění se pouze částka penále, která se s každým dnem prodlení zvyšuje podle zákonné sazby. Je proto věcně opodstatněné, že správce daně sdělí předpis penále v plné výši bez ohledu na to, zda poplatníkovi již dříve sdělil celkovou výši penále existujícího k určitému datu a stanovil náhradní lhůtu splatnosti této částky. V takovém případě postačuje, pokud správce daně v pozdějším platebním výměru rozliší částku dříve a nově sdělovanou a stanoví náhradní lhůtu splatnosti právě jen u částky nové (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2006, č. j. 8 Afs 107/2005 - 53).

V daném případě správce daně platebním výměrem ze dne 22. 12. 2010 stěžovateli sice sdělil předpis penále v celkové výši 115.498 Kč, která v sobě zahrnovala i částku 3.450 Kč, již dříve sdělenou platebním výměrem ze dne 21. 10. 2004, č. j. 98536/04/330911/3854, ale vyzval jej k úhradě pouze rozdílu nově vypočteného a původně předepsaného penále, tedy k zaplacení částky 112.048 Kč. Na skutečnost, že penále za zálohu splatnou ke dni 17. 3. 2003 ve výši 3.450 Kč, již bylo stěžovateli platebním výměrem sděleno, napadený platební výměr odkazuje v kolonce „Původně předepsané penále“. Z výše uvedeného tedy vyplývá, že platební výměr ze dne 22. 12. 2010 není v rozporu se zásadou *res iudicata* a tato námitka je tedy nedůvodná.

Další stěžovatelova námitka se týkala nesprávného stanovení výše předepsaného penále s ohledem na existenci přeplatku na osobním účtu daně z přidané hodnoty. Stěžovatel v žalobě poukázal na to, že na jeho osobním daňovém účtu byl evidován přeplatek na dani z přidané hodnoty ve výši 1.601.338 Kč v období od 25. 1. 2004 do 18. 2. 2004 a ve výši 28.593 Kč v období od 25. 1. 2004 do 25. 2. 2004, přičemž tyto přeplatky nebyly správcem daně zohledněny.

Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem poukazuje na skutečnost, že stěžovatel byl penalizován za prodlení s úhradou zálohy na daň z příjmů právnických osob v období od 17. 3. 2003 do 3. 4. 2003, a za prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob v období od 30. 9. 2004 do 31. 3. 2005. Ze srovnání uvedených dat je zcela evidentní, že přeplatky na dani z přidané hodnoty evidované v lednu a únoru 2004 nemohly mít vliv na výši předepsaného penále, neboť nedošlo k jejich časovému střetu.

Pokud stěžovatel v této souvislosti krajskému soudu vytýkal, že nepřihlédl k rozhodnutí Finančního úřadu pro kraj Vysočina ze dne 1. 8. 2013, podle kterého měl od 2. 8. 2004 na účtu daně z přidané hodnoty také přeplatek ve výši 1.143.610 Kč, pak je třeba poukázat na ust. § 75 odst. 1 s. ř. s., podle kterého při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Principem soudního přezkoumání rozhodnutí správních orgánů je kasační kontrola správního rozhodnutí soudem, a proto je rozhodující objektivně existující skutkový stav v době vydání napadeného rozhodnutí. Soud zkoumá, zda zjištěný skutkový stav, který tu byl v době vydání správního rozhodnutí, skýtá oporu výroku z hlediska požadavků zákona. Jeho úkolem je k žalobním námitkám zkoumat zákonnost postupu správních orgánů, a to se zřetelem ke skutkovému i právnímu stavu v době vydání napadeného rozhodnutí. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud neshledal pochybení krajského soudu, protože v době vydání napadeného rozhodnutí finančního ředitelství, tj. ke dni 15. 6. 2011, na osobním daňovém účtu stěžovatele žádný přeplatek evidován nebyl a správce daně jej tak nemohl zohlednit při stanovení výše předepsaného penále.

Závěrem stěžovatel namítal nicotnost platebního výměru, protože podle jeho názoru neobsahoval základní náležitost, a to výrok s uvedením právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno.

Nicotností správního rozhodnutí se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, publikovaný pod č. 793/2006 Sb. NSS. Podle závěrů vyslovených v tomto rozsudku vady, které způsobují nicotnost, jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu (nikoliv však pouhý nedostatek funkční příslušnosti), zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), uložení plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí, např. uložení povinnosti podle zrušeného právního předpisu. Nicotný akt nelze měnit, proto je nicotností automaticky stiženo i rozhodnutí o odvolání či o rozkladu, které mění nicotné rozhodnutí správního orgánu I. stupně. Dílčí nedostatky platebního výměru tedy nemohou způsobit jeho nicotnost.

V této souvislosti je nutno poukázat na to, že předmětný platební výměr byl vydán dne 22. 12. 2010, tj. za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Správní orgány zásadně rozhodují podle předpisů účinných ke dni vydání jejich rozhodnutí, a proto je ve výroku předmětného platebního výměru uveden odkaz na ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků, což je v souladu s ust. § 32 odst. 2 písm. d) citovaného zákona, který upravuje základní náležitosti rozhodnutí. Bylo by proto absurdní správci daně vytýkat, že v jeho

pokračování

výroku nebyl uveden zákon č. 280/2009 Sb., který nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2011, neboť podle tohoto právního předpisu nebylo rozhodováno. Skutečnost, že předmětný platební výměr byl stěžovateli doručen až dne 3. 1. 2011 je zcela irelevantní. Stěžovatelem uplatněná námitka nicotnosti je proto zcela neopodstatněná.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Stěžovateli byla pro řízení o kasační stížnosti ustanovena zástupkyně advokátka a podle ust. § 35 odst. 8 s. ř. s. platí v takovém případě odměnu advokátky včetně hotových výdajů stát. Podle ust. § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů, náleží advokátce odměna za jeden úkon právní služby (písemné podání soudu ve věci) ve výši 3.100 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky] a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 citované vyhlášky), celkem tedy 3.400 Kč.

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

V Brně dne 25. září 2014

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu