



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobce: **V. S.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2022, č. j. 21829/22/5100-41452-706053, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 1. 2023, č. j. 18 Af 15/2022-34,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), rozhodnutím ze dne 3. 12. 2021, č. j. 8725179/21/2000-11451-708583 (dále jen „rozhodnutí správce daně“), zastavil podle § 106 odst. 1 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) řízení o žádosti žalobce o prominutí penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1999 až 2003. Správce daně dospěl k závěru, že uplynula lhůta pro vybrání a vymáhání tohoto penále podle § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), resp. pro placení daně podle § 160 daňového řádu, a proto nemohl o žádosti žalobce o prominutí dotčeného příslušenství daně ze dne 15. 12. 2010 meritorně rozhodovat.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně a toto rozhodnutí potvrdil.

II.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který shora označeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[4] Městský soud předeslal, že žalobce brojil proti závěrům daňových orgánů týkajícím se daňového penále na dani z příjmů fyzických osob (dále také jen „penále“) pouze ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 1999 a 2000. Podle městského soudu bylo především třeba posoudit, jakou právní úpravu bylo třeba použít při rozhodování o žádosti o prominutí penále podané podle § 55a zákona o správě daní a poplatků s ohledem na plynutí času od vydání rozhodnutí, jimiž byla žalobci uložena daňová povinnost (daňové penále); tedy zejména posoudit, zda k uplynutí lhůty pro placení penále došlo za účinnosti zákona o správě daní a poplatků či daňového řádu. Žalovaný vycházel z toho, že je třeba postupovat v souladu s právní úpravou obsaženou v daňovém řádu, podle níž právo správce daně vybrat a vymáhat nedoplatek na penále prekluduje. Žalobce naopak zastával názor, že se měla uplatnit právní úprava obsažená v zákoně o správě daní a poplatků, tj. bylo možné hovořit pouze o promlčení práva daňových orgánů vybrat nedoplatek na penále. S tím souvisela otázka, zda správce daně, resp. žalovaný, postupoval správně, pokud žalobcovu žádost o prominutí penále neposoudil meritorně, ale řízení o této žádosti zastavil.

[5] Městský soud shrnul, že žalobce podal žádost o prominutí penále dne 15. 12. 2010, tedy za účinnosti zákona o správě daní a poplatků. Tento zákon byl účinný do 31. 12. 2010 a poté jej nahradil daňový řád. Dále vysvětlil, že v zákoně o správě daní a poplatků má lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku povahu lhůty promlčecí, v daňovém řádu jde o lhůtu prekluzivní. K zániku práva vymáhat daňový nedoplatek v důsledku prekluze je pak daňový orgán povinen přihlížet z úřední povinnosti.

[6] V daném případě žalobce nezpochybňoval, že za zdaňovací období let 1999 a 2000 mu bylo penále řádně sděleno ve lhůtě k tomu stanovené, avšak tvrdil, že jeho úhradu správce daně nevymáhal, a proto marně uplynula lhůta pro jeho vybrání. S ohledem na to, že tuto lhůtu považoval za promlčecí, namítal, že penále nadále existuje, byť je nevymahatelné, a proto lze vést řízení o jeho prominutí.

[7] Městský soud poukázal na to, že povinnost hradit daňové penále vzniká ze zákona. Vyrozmět daňový subjekt o jeho předpisu (platební výměr na penále má charakter deklaratorního rozhodnutí) je možné nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje právo na vybrání splatné daně, a tato lhůta plyne ode dne její původní splatnosti (§ 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006). Dále dovodil, že na penále předepsané platebním výměrem je třeba nahlížet jako na daňový nedoplatek. Byl-li platební výměr na penále vydán za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, jednalo se o úkon ve smyslu § 70 odst. 2 tohoto zákona, v jehož důsledku došlo k přerušení běhu šestileté promlčecí lhůty a započetí běhu nové promlčecí lhůty po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu spraven.

[8] Městský soud na základě těchto východisek posoudil povahu a běh lhůt ve vztahu k oběma žalobcem namítaným zdaňovacím obdobím let 1999 a 2000. Dospěl k závěru, že při posouzení konce lhůty pro vybrání a vymáhání penále za obě zdaňovací období je třeba

pokračování

zohlednit jednak platební výměry na penále za uvedená zdaňovací období jako úkony podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které byly doručeny dne 25. 7. 2005 (platební výměr na penále za rok 1999), resp. 29. 9. 2005 (platební výměr na penále za rok 2000). Lhůta pro vybrání a vymáhání penále se tedy v důsledku jejich vydání přerušila a počala běžet znovu, uplynula tedy v případě obou zdaňovacích období dne 31. 12. 2011. Dne 16. 1. 2008 pak Finanční úřad ve Voticích vydal exekuční příkaz č. j. 382/08/023970/1969 (dále jen „exekuční příkaz z roku 2008“), a to mimo jiné za účelem vymožení penále za zdaňovací období let 1999 a 2000. Podle městského soudu tudíž lhůta pro jeho vybrání a vymáhání uplynula až dne 31. 12. 2014, neboť i tento exekuční příkaz představoval úkon směřující k vybrání daňového nedoplatku (penále) ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Uvedená lhůta, která počala běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků jako lhůta promlčecí, tedy v důsledku uvedených úkonů daňových orgánů uplynula až za účinnosti daňového řádu. Městský soud tudíž dovodil, že tato lhůta již měla povahu lhůty prekluzivní a právo správce daně na vybrání a vymáhání penále k uvedenému dni zaniklo podle § 160 daňového řádu.

[9] Městský soud uzavřel, že daňový řád omezuje lhůtu správce daně pro prominutí daně (resp. jejího příslušenství) toliko do uplynutí lhůty pro její placení. Vzhledem k tomu, že právo správce daně vybrat a vymáhat daňový nedoplatek bylo prekludováno, žádné daňové řízení ve vztahu k penále za zdaňovací období let 1999 a 2000 neprobíhá. Správce daně tudíž neměl kompetenci o žádosti žalobce o prominutí daňových nedoplatků rozhodnout a daňové orgány postupovaly správně, pokud řízení o žalobcově žádosti o prominutí penále zastavily. Městský soud zde dodal, že daňové orgány měly řízení zastavit nikoliv podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, nýbrž podle písm. f) téhož ustanovení. To však nepovažoval za vadu s vlivem na zákonnost napadaného rozhodnutí.

III.

[10] Proti napadenému rozsudku se žalobce (dále jen „stěžovatel“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel namítá, že městský soud zamítl žalobu z důvodů, které nebyly obsaženy v žalobou napadeném rozhodnutí, a rovněž z důvodů, které uvedl žalovaný až po vydání téhož rozhodnutí ve vyjádření k žalobě. Městský soud měl stěžovatele s novými skutečnostmi, na jejichž podkladě vydal napadený rozsudek, alespoň seznámit a umožnit mu se k nim vyjádřit. Jelikož tak neučinil, je napadený rozsudek překvapivý.

[12] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu, že platební výměr na daňové penále je úkonem s účinky podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tedy přerušujícím běh lhůty pro jeho vybrání a vymáhání. Jedná se o pouhý exekuční titul, který nesměruje k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Je rozhodnutím, které lze vykonat, ale nikoliv takovým, kterým by k výkonu rozhodnutí došlo. Uvedené podle stěžovatele vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265. Stěžovatel poukazuje i na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-105, v němž se uvedený soud zabýval tím, zda je platební výměr na daň úkonem, který má vliv na běh lhůty pro

vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, přičemž dospěl k závěru, že má-li úkon k něčemu směřovat, pak musí i následovat to, k čemu směřuje. Předpis penále platebním výměrem tudíž podle stěžovatele nelze považovat za úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku, jestliže platí, že platební výměr je exekučním titulem, který má být vykonán.

[13] Podle stěžovatelova mínění by nadto bylo proti smyslu systematiky § 70 zákona o správě daní a poplatků, aby měl správce daně novou lhůtu pro vymáhání daňového nedoplatku, když základní lhůtu ani nemohl daňový dlužník využít. Ustanovení § 70 odst. 1 uvedeného zákona totiž předpokládá, že existuje exekuční titul, který je splatný a vykonatelný, a ten má daňový dlužník možnost dobrovolně zaplatit. Pokud tak neučiní, má správce daně povinnost jej vymáhat a k tomu mu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků poskytuje časový prostor, když přerušuje stávající vymáhací lhůtu a poskytuje správci daně novou lhůtu pro jeho aktivitu. To však podle stěžovatele neplatí pro penále, který před vydáním platebního výměru na něj v podobě exekučního titulu neexistuje.

[14] Městský soud podle stěžovatele navíc opomněl ve svých úvahách zohlednit námitku obsaženou v bodě [7] žaloby. Bez ohledu na to, zda má platební výměr na penále účinky podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, platí, že konečnou lhůtou pro vymáhání penále je promlčení vybrání daně samotné, jak uzavřel rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56. V něm dovodil, že běh lhůty pro sdělení předpisu penále je shodný s během lhůty pro vybrání a vymožení daně.

[15] Závěrem kasační stížnosti stěžovatel vyslovuje nesouhlas s tím, jak městský soud vyložil § 55a zákona o správě daní a poplatků. Z uvedené právní normy podle stěžovatele neplyne omezení kompetence daňového orgánu rozhodovat o žádosti o prominutí penále po marném uplynutí lhůty pro jeho vybrání a vymáhání. Formulace, že „*k tomuto prominutí může dojít v kterékoliv stadiu daňového řízení*“, byla do uvedeného ustanovení doplněna novelou provedenou zákonem č. 255/1994 Sb., přičemž podle důvodové zprávy se jedná o pouhou legislativně technickou novelu, kterou by nemělo dojít k omezení kompetence správce daně. Závěr městského soudu, že promlčený nedoplatek na penále, který podle zákona o správě daní a poplatků nadále existoval v podobě naturální obligace, nebylo možno prominout podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, tudíž podle stěžovatele neobstojí.

IV.

[16] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. V obsáhlém vyjádření se vyjadřuje k uplatněným kasačním námitkám obsahově shodně, jako městský soud v napadeném rozsudku. S jeho odůvodněním se ztotožňuje a za správný považuje i vyslovený závěr, že postup správce daně spočívající v zastavení řízení o žádosti o prominutí penále byl správný.

V.

[17] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[18] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[19] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval posouzením kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Pokud je totiž uvedený kasační důvod naplněn, není již zpravidla prostor pro věcné posouzení kasační stížnosti z dalších v ní uváděných důvodů, zde konkrétně z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[20] Stěžovatel za vadu pořiditelnou pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. považuje to, že městský soud opomněl zohlednit argumentaci obsaženou v bodě [7] žaloby, tedy že konečnou lhůtou pro vybrání a vymáhání penále je promlčení práva na vybrání daně samotné, bez ohledu na to, zda má platební výměr na daňové penále účinky podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel přitom tuto argumentaci opírá o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56. Stěžovatel tedy namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů.

[21] Nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52) nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33).

[22] Napadený rozsudek výše uvedeným kritériím přezkoumatelnosti vyhovuje. Městský soud v něm dostatečně popsal skutkový stav věci, stanoviska účastníků řízení, předestřel relevantní a ucelené právní závěry, kterými žalobní argumentaci náležitě vypořádal, a zohlednil také na věc dopadající judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[23] Pokud jde o argumentaci obsaženou v bodě [7] žaloby, stěžovatel zde konkrétně uvedl, že *„žalovaný v napadeném rozhodnutí pochybil, když směšuje prekluzi práva vydat platební výměr na daňové penále s promlčením řádně sděleného penále“*, a poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56, z něž citoval a uvedl, že z něj vyplývá závěr, že běh lhůty pro sdělení předpisu penále je shodný s během lhůty pro vybrání a vymáhání samotné daně.

[24] Jak již výše uvedeno, povinností městského soudu není se jednotlivě vypořádávat s každou dílčí argumentací obsaženou v žalobě a tu obsáhle vyvrátit za předpokladu, že v napadeném rozsudku vystaví ucelený argumentační systém, který postaví proti uplatněným žalobním námitkám, z něhož vyplývá, že uplatněné námitky nejsou důvodné. A právě tak tomu bylo i v souzené věci. Městský soud se velmi detailně zabýval všemi pro

věc relevantními otázkami, nejprve tedy posoudil, zda lze penále považovat za daňový nedoplatek. Následně vyložil, že platební výměr na daňové penále je úkonem podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který přerušuje běh lhůty pro jeho vybrání a vymáhání. S ohledem na tato východiska pak v souladu s obsahem daňového spisu posoudil, které úkony běh promlčecí lhůty pro vybrání a vymáhání penále přerušovaly (žalovaný v napadeného rozhodnutí přihlédl toliko k exekučním příkazům), a nakonec shledal, že tato lhůta v případě obou posuzovaných zdaňovacích období uplynula dem 31. 12. 2014, tedy již za účinnosti daňového řádu, a je tak třeba na ni nadále hledět jako na lhůtu prekluzivní ve smyslu § 160 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 5 téhož zákona). Tyto úvahy městského soudu, opřené o výklad platné právní úpravy i relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu i konkrétní skutkové okolnosti případu vyplývající z daňového spisu představují ucelenou právní argumentaci o rozhodných právních otázkách, o něž v řízení šlo. Jedná se tak o rozsudek plně přezkoumatelný.

[25] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, ale ani pro nesrozumitelnost a neshledal ani jinou vadu řízení před městským soudem, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozsudku, uzavírá, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[26] Nejvyšší správní soud tak mohl přistoupit k přezkumu zbylých námitek, které lze podřadit pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[27] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za překvapivý, neboť žalovaný ve svém vyjádření k žalobě změnil důvody, o které se opíralo napadené rozhodnutí, a městský soud tuto jeho novou argumentaci převzal, aniž stěžovateli poskytl možnost se k těmto skutečnostem vyjádřit.

[28] Uvedené výtce přisvědčit nelze. Především je třeba poukázat na to, že řízení o žalobě proti rozhodnutí je ovládáno dispoziční zásadou, což mimo jiné znamená, že je to pravidelně právě a jen žalobce, který prostřednictvím formulace žalobních bodů [viz § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] vymezuje rámec soudního přezkumu napadeného správního rozhodnutí. V daném případě ostatně stěžovatel konkrétně ani neuvádí, jaká skutečnost pro něj byla překvapivá a ke které se nemohl vyjádřit.

[29] Ze žaloby pro účely posouzení nynější věci mimo jiné vyplývá, že stěžovatel brojil proti napadenému rozhodnutí jednak námitkou, že žádost o prominutí penále byla podána dne 15. 12. 2010, a proto bylo povinností správních orgánů postupovat podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, nikoliv podle daňového řádu. Tvrdil, že žalovaný pochybil, neboť směřuje prekluzi práva vydat platební výměr na penále s promlčením řádně sděleného penále. Zastával názor, že právo vybrat nedoplatek na daňovém penále, který je příslušenstvím daně z příjmů fyzické osoby za období 1999 a 2000, se sice promlčelo, avšak u tohoto nedoplatku se uplatní úprava zákona o správě daní a poplatků, podle níž nedoplatek i po promlčení existuje a nepřipadá v úvahu, aby došlo ke změně charakteru předmětné lhůty ve smyslu § 160 odst. 1 daňového řádu a § 264 odst. 5 daňového řádu. Jestliže existuje nedoplatek na penále, musí být řádně vyřízena i stěžovatelova žádost o jeho prominutí a nelze řízení zastavit.

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud přitom nepřehlédl, že to byl právě stěžovatel, který již v předchozím řízení před městským soudem (v souzené věci rozhodoval městský soud před vydáním napadeného rozsudku již třikrát, konkrétně rozsudky ze dne 14. 11. 2014, č. j. 5 Af 18/2011-23, ze dne 27. 11. 2018, č. j. 8 Af 44/2015-29 a ze dne 13. 9. 2021, č. j. 11 Af 30/2019-32, jimiž vždy zrušil rozhodnutí správce daně o zamítnutí žádosti o prominutí penále), konkrétně v řízení před vydáním v pořadí třetího zrušujícího rozsudku č. j. 11 Af 30/2019-32, mimo jiné namítl nezákonnost v něm přezkoumávaného rozhodnutí správce daně proto, že nedoplatky penále zanikly prekluzí. Měl tudíž za to, že správce daně měl řízení o jeho žádosti o prominutí penále zastavit. Městský soud v reakci na uvedené zmíněným třetím zrušujícím rozsudkem (v podrobnostech viz jeho odst. 23. až 28.) zrušil tehdejší rozhodnutí správce daně ze dne 20. 5. 2019, č. j. 4487147/19/2000-11451-708583, a uložil správci daně zabývat se otázkou prekluze příslušenství daně (tedy daňového penále) v souladu s daňovým řádem.

[31] Jak výše uvedeno, správce daně tak učinil a přitom zvážil i případné úkony přerušující běh lhůty pro vybrání a vymáhání penále (za ně považoval v daňovém řízení vydané exekuční příkazy - v podrobnostech viz rozhodnutí správce daně). Na základě toho dospěl k závěru o uplynutí lhůty pro vybrání a vymáhání penále. To vyústilo v závěr o zastavení řízení o stěžovatelově žádosti o jeho prominutí.

[32] S ohledem na uvedené a na obsah žalobních bodů, jimiž je vymezen rámec soudního přezkumu, je zřejmé, že městský soud správně formuloval stěžejní sporné otázky, jimiž se následně v napadeném rozsudku zabýval. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí postupoval podle daňového řádu a vycházel z toho, že lhůta, v níž jsou daňové orgány oprávněny vybrat a vymáhat penále, je lhůtou prekluzivní. Naproti tomu stěžovatel v žalobě (nově oproti dřívějším tvrzením) zastával názor, že se s ohledem na okamžik podání žádosti o prominutí penále (15. 12. 2010) použije právní úprava obsažená v zákoně o správě daní a poplatků, který je vystavěn na tom, že uvedená lhůta má povahu lhůty promlčecí, a penále tak ani po jejím uplynutí nezaniklo, existuje jako naturální obligace, a žalovaný o něm tudíž měl věcně rozhodnout. Z uvedeného je zřejmé, že se městský soud při odpovědi na uvedené sporné otázky musel zabývat nejen povahou lhůty k vybrání a vymáhání penále, ale i tím, zda a které úkony správce daně případně přerušovaly její běh.

[33] O jakékoliv překvapivosti napadeného rozsudku ve smyslu závěrů vyplývajících ze stěžovatelem citované judikatury Ústavního soudu (nález ze dne 13. 3. 2013, sp. zn. I. ÚS 1312/11 či ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03) tudíž nemůže být v dané věci řeč a tato stěžovatelova námitka je nedůvodná. Skutečnost, že městský soud na základě zjištěného a mezi účastníky řízení nesporného skutkového stavu věci vyplývajících z daňového spisu dospěl k jiným právním závěrům ohledně povahy lhůty pro vyměření a vymáhání penále, než prezentoval žalobce ve svých žalobních tvrzeních a že zohlednil kromě samotných platebních výměrů na penále také exekuční příkaz z roku 2008 jako úkony podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušující běh lhůty pro vybrání a vymáhání tohoto penále, tedy napadený rozsudek překvapivým nečiní, stejně jako to, že se městský soud dílem ve svých právních závěrech shodl s žalovaným (o povaze zmíněné lhůty jako lhůty prekluzivní s důsledky s tím spojenými).

[34] Postup městského soudu tak nezasahuje do stěžovatelova práva na spravedlivý proces, neboť městský soud v napadeném rozsudku nejen, že reagoval na žalobní body vymezené v žalobě samotným stěžovatelem, ale i na výsledky dosavadního řízení mezi účastníky řízení. Stěžovatel byl účasten jednání, při němž byla u městského soudu věc projednána (dne 23. 1. 2023) a měl možnost reagovat a vyjádřit se ke všem skutečnostem, které v řízení vyvstaly a byly pro posouzení věci relevantní, včetně otázky běhu lhůty pro vybrání a vymáhání penále. To platí tím spíše, že jak již výše uvedeno, to byl samotný stěžovatel, který v řízení předcházejícím třetímu zrušujícímu rozsudku městského soudu na prekluzi poukazoval a požadoval, aby řízení o jeho žádosti bylo zastaveno. Skutečnost, že nejen správce daně, ale i městský soud, jsou povinni k případné prekluzi a důsledkům s ní spojeným přihlížet z úřední povinnosti, pak nepochybně musela být stěžovateli, zastoupenému osobou s právnickým vzděláním, taktéž známa. Městský soud tedy při rozhodování o stěžovatelem nastolených právních otázkách vznesených v žalobě vycházel pouze a jen ze skutečností známých oběma účastníkům řízení ze správního spisu, resp. z předchozích řízení u městského soudu. K nim se stěžovatel mohl kdykoliv v průběhu řízení i při ústním jednání vyjádřit.

[35] Dovedil-li tedy Ústavní soud ve své judikatuře, že překvapivým je rozhodnutí „*pro účastníka řízení s ohledem na dosavadní stav řízení, stav dokazování, existující procesní situaci, a především uplatněné právní námitky překvapivé*“ (viz stěžovatele odkazovaný náleze ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03), pak z výše uvedeného je zřejmé, že napadený rozsudek takovým překvapivým rozhodnutím zjevně není.

[36] Stěžovatel dále brojí proti závěru městského soudu o tom, že platební výměr na penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků je úkonem přerušujícím běh lhůty pro jeho vybrání a vymáhání ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

[37] Nutno však uvést, že shodnou otázkou se již Nejvyšší správní soud ve své judikatuře zabýval, a to v rozsudku ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007-28. Na něj se také správně odvolal městský soud v napadeném rozsudku. Neopomněl přitom upozornit, že byť některé v něm obsažené závěry (k otázce počátku lhůty k vybrání nedoplatku na dodatečně vyměřené dani – o což zde ale nejde), byly v následující judikatuře Nejvyššího správního soudu překonány, další úvahy týkající se posouzení, zda platební výměr na penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků je úkonem přerušujícím běh lhůty pro jeho vybrání a vymáhání ve smyslu § 70 odst. 2 téhož zákona, dosud v judikatuře Nejvyššího správního soudu korigovány nebyly. Jsou tudíž použitelné i na nynější případ. Ani čtvrtý senát v souzené věci nenachází žádný důvod se odchýlit od závěrů vyplývajících ze shora označeného rozsudku, pokud jde o platební výměr na penále a vliv jeho vydání na běh lhůty pro vybrání a vymáhání penále. V dalším z něj tudíž vychází a v podrobnostech na něj odkazuje.

[38] Podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, *právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.*

[39] Podle § 70 odst. 2 téhož zákona, *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; daňové*

pokračování

nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zjištěných podle odstavců 4 a 5.

[40] Podle § 264 odst. 5 daňového řádu, *běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, 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 placení 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. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[41] Pro účely dále uvedeného Nejvyšší správní soud nejprve shrnuje, že mezi účastníky řízení nejsou sporné skutkové okolnosti případu, jak je s odkazem na daňový spis popsál městský soud především v odstavcích 27. až 30. napadeného rozsudku. Není sporu ani o tom, že daňové penále je příslušenstvím daně (§ 58 zákona o správně daní a poplatků), které sleduje její osud. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu taktéž vyplývá, že platební výměr, kterým je daňovému subjektu sdělováno penále, je deklaratorním rozhodnutím. Stěžovatel v kasační stížnosti nerozporuje ani závěr městského soudu o tom, že předepsané penále lze považovat za daňový nedoplatek.

[42] Jak vyslovil Nejvyšší správní soud ve výše již zmíněném rozsudku č. j. 9 Afs 112/2007-82 (dále také jen „rozsudek devátého senátu“), *„platební výměr na penále, který není konstitutivním rozhodnutím, které by založilo vznik penále, ale pouze rozhodnutím, kterým správce daně ukládá daňovému subjektu ze zákona naběhlé penále uhradit, je úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správně daní a poplatků.“* Devátý senát v tomto rozsudku taktéž vysvětlil, že *„[p]oužívání označení ‚platební výměr‘ pro rozhodnutí, kterým se daňovému subjektu sděluje penále, však nemá nic společného s vyměřováním daně, a nelze jej tedy chápat tak, že by se penále zjišťovalo a předepisovalo dle stejných pravidel a ve stejném režimu jako daň samotná. Nejen z povahy tohoto institutu, ale i z jeho systematického zařazení v zákoně je zřejmé, že předepisování penále nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je tak šestiletá promlčecí lhůta k vybrání daně, a právě v této lhůtě musí být jeho předpis nejpozději sdělen platebním výměrem daňovému dlužníkovi (srovnej též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005-45, dostupný na www.nssoud.cz).“*

[43] Stěžovatel se předně mýlí, pokud v kasační stížnosti dovozuje, že odpověď na otázku, zda platební výměry na penále jsou úkonem přerušujícím běh lhůty k vyměření či vymáhání daně vyslovil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265. V něm především potvrdil deklaratorní povahu platebního výměru na penále a dovedl to, co následně potvrdil i devátý senát ve shora citovaném rozsudku, totiž že nejpozději ve lhůtě k vybrání daně musí být sdělen předpis penále daňovému dlužníkovi. Opak neplatí ani z napadeného rozsudku. V něm naopak městský soud tento závěr zopakoval (viz odst. 47. napadeného rozsudku). Ostatně sám stěžovatel již v žalobě

opakovaně potvrdil, že mu správce daně platební výměry na penále za zdaňovací období let 1999 a 2000 řádně sdělil.

[44] Městský soud taktéž v napadeném rozsudku nezpochybnil, že platební výměr na penále je exekučním titulem, na základě něž lze naříditi exekuci. To však nevylučuje, aby byl takový platební výměr považován též za úkon podle § 70 odst. 2 daňového řádu. Opačný právní názor, který stěžovatel zastává, přitom dovozuje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-105 (který následoval usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94 – poznámka soudu). Ten se však týkal platebního výměru na daň. Nejvyšší správní soud v něm posuzoval, zda platební výměr na daň má vliv na lhůtu pro vyměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků a dovedl, že nikoliv, neboť „[p]latební výměr [na daň] ovšem má být vyvrcholením předchozího daňového řízení, nikoliv jeho faktickým začátkem.“

[45] Podle stěžovatele se závěry obsažené v rozsudku č. j. 2 Afs 52/2005-105 shodně uplatní i u platebního výměru na penále. S uvedeným se však již také vypořádal devátý senát ve zmiňovaném rozsudku, když uvedl, že „aby bylo možno úkon správce daně považovat za úkon ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, musí směřovat k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Použijeme-li metodu jazykového výkladu, jak učinil i rozšířený senát ve výše citovaném rozhodnutí č. j. 2 Afs 52/2005-94 ze dne 16. 5. 2006, je možno konstatovat, že tímto úkonem může být jakýkoliv úkon správce daně směřující k tomu, aby na účet správce daně byla připsána částka ve výši daňového nedoplatku. Platební výměr o předpisu penále vydaný dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze považovat za takový úkon, neboť správce daně jím daňovému dlužníku sděluje existenci ze zákona naběhlého penále, jeho výši a ukládá mu povinnost tuto částku zaplatit. Tím jej jednoznačně směřuje k ubrazení (ze strany správce daně k vybrání) nedoplatku, případně jsou jím tvořeny podklady pro jeho vymáhání cestou exekuce.“ (důraz přidán soudem). I s právě citovanými závěry se čtvrtý senát beze zbytku ztotožňuje.

[46] Jejich použití na nynější případ konkrétně znamená, že šestiletou lhůtu pro vybrání a vymáhání penále, která by jinak uplynula k 31. 12. 2006 (u penále za rok 1999), resp. 31. 12. 2007 (u penále za rok 2000), došlo jednak v důsledku předeapsání penále a doručení platebního výměru na toto penále dne 25. 7. 2005 (za zdaňovací období 1999), resp. dne 29. 9. 2005 (za zdaňovací období 2000) k prvnímu přerušení běhu této (promlčecí) lhůty podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Následně byl běh těchto lhůt opětovně přerušen vydáním a doručením exekučního příkazu z roku 2008. V případě obou zdaňovacích období tak počala nová šestiletá (promlčecí) lhůta běžet opětovně od 1. 1. 2009 a uplynula dne 31. 12. 2014. K tomu došlo již za účinnosti daňového řádu. Městský soud tudíž nepochybil, dospěl-li i s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012-24, k závěru, že s ohledem na skutečnost, že tato (promlčecí) lhůta neuplynula do dne nabytí účinnosti daňového řádu (do 31. 12. 2010), má po 1. 1. 2011 charakter lhůty prekluzivní v souladu s § 264 odst. 5 daňového řádu ve spojení s jeho § 160. Přisvědčil tak závěrům žalovaného, který dospěl k témuž, byť zčásti na základě jiných (a podle městského soudu nesprávných) úvah.

[47] S ohledem na právě uvedené nelze přisvědčit ani stěžovatelově výtce o tom, že je proti smyslu systematiky § 70 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, aby měl správce daně

pokračování

novou lhůtu po vymáhání penále, když lhůtu podle § 70 odst. 1 uvedeného zákona nemohl daňový dlužník využít k dobrovolnému zaplacení, což považuje za neproporcionální ochranu majetkových práv státu. K uvedenému nezbývá než poukázat na skutečnost, že úkolem správních soudů v řízení o žalobě proti rozhodnutí daňového orgánu není posuzovat proporcionalitu ochrany práv státu oproti právům daňových subjektů. To je věc zákonodárce a jeho úmyslu, který projeví při tvorbě jednotlivých právních norem. Uvedená námitka je tak zcela bez vlivu na posouzení nynější věci.

[48] Stěžovatel konečně v kasační stížnosti rozporuje závěr městského soudu o tom, že promlčený nedoplatek na penále, který podle zákona o správě daní a poplatků nadále existoval v podobě naturální obligace, nebylo možno prominout podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel totiž má za to, že z uvedeného ustanovení, podle něž k prominutí penále může dojít v kterémkoliv stadiu daňového řízení, neplyne městským soudem dovozené omezení kompetence daňových orgánů rozhodovat o prominutí penále po marném uplynutí lhůty pro jeho vybrání a vymáhání.

[49] Uvedená námitka není důvodná již proto, že závěr, s nímž stěžovatel v kasační stížnosti polemizuje, městský soud vůbec nevyřkl. Naopak v odstavcích 69. až 71. napadeného rozsudku na uvedenou otázku, kterou stěžovatel formuloval shodně již v žalobě, odpověděl tak, že správce daně již o prominutí penále rozhodovat nemůže, neboť došlo k prekluzi. S tam uvedenými závěry se Nejvyšší správní soud zcela ztotožňuje a nemá k nim další doplnění. Prostý stěžovatelův nesouhlas se závěry městského soudu nezakládá nezákonnost napadeného rozsudku. Věcně ostatně stěžovatel se závěry městského soudu nepolemizuje a kasační argumentaci zaměřuje jen na opakování již v žalobě uvedeného důvodu, pro který se setrvale domáhá vydání meritorního rozhodnutí o jeho žádosti o prominutí daňového penále.

[50] Lze tak pouze pro úplnost shrnout, co již správně vyslovil městský soud v napadeném rozsudku. Šestiletá promlčecí lhůta k vybrání a vymáhání penále (§ 70 odst. 1 zákon o správě daní a poplatků), která se opakovaně přerušovala úkony podle § 70 odst. 2 téhož zákona (viz výše), uplynula v případě obou zdaňovacích období dne 31. 12. 2014, tedy za účinnosti daňového řádu. V důsledku uvedeného došlo ke změně jejího charakteru na lhůtu prekluzivní. Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek tak k tomuto dni zaniklo, což byl správce daně povinen zohlednit z úřední povinnosti. Na uvedeného ničeho nemění skutečnost, že v souladu s § 264 odst. 4 daňového řádu *žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně, žádosti o prominutí daňového nedoplatku, žádosti o posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, které byly podány podle dosavadních právních předpisů a které nebyly vyřízeny do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se posoudí podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech* (důraz přidán soudem). Z uvedeného ustanovení totiž pro účely nynější věci vyplývá pouze a jen to, že prominout penále lze za podmínek vyplývajících z § 55a zákona o správě daní a poplatků; ten tak stanoví hmotněprávní rámec pro toto prominutí. Ničeho to však nevypovídá o běhu lhůty k vybrání a vymáhání tohoto penále. Právo jej vybrat a vymáhat zaniklo v daném případě ke dni 31. 12. 2014. Daňové orgány k uvedenému byly povinny přihlédnout z úřední povinnosti.

[51] V důsledku uplynutí uvedené lhůty chyběl po 31. 12. 2014 předmět, o kterém měly daňové orgány rozhodovat (splatný a vymahatelný daňový nedoplatek v podobě penále). Daňové orgány tedy již po tomto datu neměly o čem rozhodovat, tedy nemohly žádost o prominutí penále za zdaňovací období let 1999 a 2000 věcně rozhodnout. Bylo na místě postupovat podle § 106 odst. 1 daňového řádu (ten byl ode dne 1. 1. 2011 procesní normou, podle níž byly daňové orgány povinny postupovat – viz § 264 odst. 1 daňového řádu).

[52] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že městský soud se při posouzení sporných právních otázek nedopustil pochybení a dospěl ke správným právním závěrům o tom, že v důsledku uplynutí lhůty k vybrání a vymáhání penále již nelze vést řízení o žádosti o jeho prominutí. Daňové orgány tudíž postupovaly správně, pokud řízení o této žádosti zastavily. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. není naplněn.

VI.

[53] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[54] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. října 2024

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu