

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna, v právní věci žalobce **JUDr. P. L.**, zastoupeného JUDr. Danielou Maršálkovou, advokátkou se sídlem Bílkova 4, Praha 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2008, č. j. 12081/08-1400-702758, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2011, č. j. 30 Ca 249/2008 – 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 1. 2011, č. j. 30 Ca 249/2008 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení shora uvedeného rozsudku, kterým krajský soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí o sdělení penále za rok 1999 z nedoplatku na dani z nemovitostí. Pro věc je podstatné, že povinnost uhradit daňový nedoplatek na dani z nemovitosti za roky 1994, 1995 a 1996 za předchozího vlastníka nemovitosti, byla žalobci uložena ve výši 9255 Kč a to rozhodnutím ze dne 18. 10. 1999, čj. 16990/99/094971/3094 (žalobci doručeno dne 20. 10. 1999, vyměřená částka daně byla splatná dne 19. 11. 1999). Pro úplnost je třeba dodat, že odvolání žalobce proti rozhodnutí zakládajícímu povinnost uhradit daň bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2000, čj.

5714/140/1999; žalobu proti zmíněnému rozhodnutí Krajský soud v Českých Budějovicích odmítl usnesením ze dne 7. 6. 2000, sp. zn. 10 Ca 56/2000.

II.

[2] Krajský soud v Brně nyní v zamítavém rozsudku uvedl, že odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí o sdělení penále za rok 1999 z nedoplatku daně z nemovitostí je logické, přehledné, věcně správné a splňuje požadavky přezkoumatelnosti. Je totiž obohaceno tabulkami, z nichž jednoznačně plyne přehledně podané vysvětlení, k jakým nedoplatkům se penále vztahuje, od kdy se odvíjí splatnost daně, a jaké případné úhrady daňových povinností včetně hrazených záloh měly na jeho výši vliv. K žalobní námitce, že daň za rok 1999 žalobce řádně uhradil ve výši 1776 Kč a tak nemohlo za toto období vzniknout penále, soud zdůraznil, že vzhledem k existenci nejstarších daňových nedoplatků (založených rozhodnutím ze dne 18. 10. 1999, čj. 16990/99/094971/3094) byla ve shodě s § 59 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků tato platba použita na úhradu nejstaršího nedoplatku na dani (tabulka č. 4, položka 9 až 11 řádek druhý). Výpočet penále za rok 1999 pak vychází z tabulky č. 5; žalobce ostatně nenamítl nesprávnost výpočtu penále, ale fakt, že nemělo být předepsáno vůbec.

[3] Soud odmítl námitku duplicitního účtování penále, neboť předchozí rozhodnutí žalovaného (o odvolání proti platebnímu výměru na penále za toto období) bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 29. 2. 2008, čj. 30 Ca 193/2006 - 35, a následně nahrazeno nyní žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného.

[4] K námitce prekluze práva vyměřit daň za roky 1994 a 1995 soud uvedl, že rozhodnutí, kterým byla tato daň žalobci k úhradě stanovena („vyměřena“), bylo již dříve přezkoumáno krajským soudem i Nejvyšším správním soudem a v souvislosti s řízením o žalobě proti rozhodnutí stanovující žalobci penále jsou již tyto námitky zcela irelevantní; směřují totiž do rozhodnutí, které není předmětem tohoto sporu.

[5] K námitce promlčení nároku na zaplacení penále soud uvedl, že žalovaný se problematikou promlčení podrobně zabýval na str. 8, 9 a 10 napadeného rozhodnutí, podrobně zdůvodnil období vzniku nedoplatku (rok 1999) a proto se o penále za roky 1994 a 1995 nemohlo jednat.

III.

[6] Žalobce napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se svým obsahem o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Stěžovatel má tedy za to, že rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, a proto je nezákonný. Soud se prý rovněž nevypořádal s žalobní námitkou, že účtováno mu bylo i penále za (ne)platby předchozího vlastníka, jestliže platební výměr, který mu povinnost uhradit daň stanovil, byl vydán až v roce 1999. Obecně stěžovatel namítl, že se soud nevypořádal ani s dalšími jeho námitkami, aniž by více tuto výtku konkretizoval.

[7] Stěžovatel dále tvrdí, že byla-li daň za roky 1994 a 1995 prekludována, nemohl po něm správní orgán požadovat žádné penále.

[8] V textu dále uvedl (na téměř pěti stranách kasační stížnosti) výčet 15 typů řízení před správními orgány, krajskými soudy, Ústavním soudem i Nejvyšším správním soudem, která proběhla v průběhu let 1999 do současnosti, avšak bez uvedení konkrétního vztahu k nyní projednávané věci.

[9] Závěrem zdůraznil, že nárok na zaplacení penále je podle § 70 zákona o správě daní a poplatků promlčen, neboť se jedná *„asi o penále za rok 1994 či 1995“*. [Této námitce rozumí soud tak, že stěžovatel má namysli námitku promlčení penále z nedoplatku na dani z nemovitostí za uvedená období, neboť v souzené věci se nejedná a jednat ani nemůže (vzhledem ke skutkovému stavu) o penále za období roku 1994 ani 1995 a stěžovatelem formulovaná námitka by byla nesmyslná a neodpovídala by podstatě věci]. Navrhl tedy, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul průběh správního i soudního řízení a uvedl, že se zcela ztotožňuje s odůvodněním napadeného rozsudku. Odmítl námitku duplicitního výpočtu penále a zopakoval, že daňový nedoplatek za původního vlastníka nemovitosti ve výši 9255 Kč byl žalobci stanoven rozhodnutím ze dne 18. 10. 1999; splatnost daně byla stanovena na 19. 11. 1999. Rozhodnutím určenou částku žalobce uhradil až dne 8. 12. 2000; po dobu, kdy nedoplatek trval, nabíhalo z neuhrazené částky penále, jehož výše byla pak žalobci sdělena nyní napadeným rozhodnutím.

[11] K námitce prekluze práva vyměřit daňovou povinnost žalovaný zdůraznil, že se jedná o odlišné rozhodnutí (o stanovení daně, nikoliv penále z jejího nedoplatku) a navíc toto rozhodnutí již prošlo soudním přezkumem; v této souvislosti je tedy námitka prekluze nerelevantní.

[12] Námitku promlčení žalovaný podrobně vypořádal na str. 8 až 10 svého rozhodnutí a krajský soud se s argumenty zde uvedenými ztotožnil; námitka je tedy nedůvodná.

[13] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud spojil ke společnému projednání věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 19/2011 (týkající se penále z totožného nedoplatku, avšak za rok 2000) s věcí nyní souzenou, neboť problematika je zcela totožná a penále za období roku 1999 vychází totožně z nedoplatku daně, založené rozhodnutím ze dne 18. 10. 1999. Žalovaný považuje kasační stížnost za bezpředmětnou a navrhuje její zamítnutí.

V.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že je důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud již na tomto místě poznamenává, že kasační stížnost je v podstatě identická s žalobou a jako zvláštní instrument „mimořádného opravného prostředku“ je svým obsahem zcela na pokraji projednatelnosti. Soud je přesvědčen, že právní zástupce (jako povinná odborná právní pomoc v kasačním řízení) nevynaložil řádné úsilí alespoň k základnímu seznámení se s pravidly a principy řízení před Nejvyšším správním soudem. Protože však z obsahu kasační stížnosti lze ještě rozeznat prvky kasačních bodů, a též proto, že celé předchozí řízení bylo zatíženo již mnohými soudními spory, rozhodl se Nejvyšší správní soud rovněž z důvodu hospodárnosti řízení o daném předmětu vyjít z podstaty souzené věci a některé sporné pasáže překlenout vyhledáním jejich materiálního smyslu.

[16] Před tím, než přistoupí Nejvyšší správní soud k hodnocení předestřené věci, uvádí k požadavku žalovaného na spojení věcí s věcí sp. zn. 1 Afs 19/2011, že by spojení obou kasačních stížností ke společnému projednání bylo velmi vhodné, avšak ve věci sp. zn. 1 Afs 19/2011 již dne 6. 4. 2011 rozhodl, aniž by měl povědomost o tom, že žalobce vede obdobný spor u krajského soudu v Brně; nyní souzená věc napadla zdejšímu soudu až dne 27. 4. 2011, věci nebylo proto již možné spojit ke společnému projednání.

[17] Podstatou stěžovatelova tvrzení je jeho konzistentní přesvědčení, že daňový nedoplatek, který mu byl v roce 1999 vyměřen, byl nesprávný, neboť za roky 1994 a 1995 byl již tento nárok prekludován. Právě z toho důvodu nemůže, dle jeho názoru, vznikat žádné penále z již prekludovaných daní. Podle jeho přesvědčení veškeré úhrady na předmětnou daň prováděl včas a to po celou dobu, kdy předmětnou nemovitost vlastní; sdělil-li správce daně žalobou napadeným rozhodnutím, že za rok 1999 vzniklo z nedoplatku daně penále, je promlčen nárok na penále, jakož i možnost vydání tohoto sdělení, a to proto, že promlčecí lhůta již dávno uplynula.

[18] Na tomto místě soud připomíná, že předmětem soudního přezkoumání nyní není platební výměr, který založil stěžovateli povinnost hradit daň za předchozího vlastníka nemovitostí, tedy rozhodnutí ze dne 18. 10. 1999, čj. 16990/99/094971/3094 (žalobci doručeno dne 20. 10. 1999, vyměřená částka daně byla splatná dne 19. 11. 1999). Tento platební výměr (resp. jeho obsah) tak nemůže být již nyní soudem přezkoumán a stěžovatelův nesouhlas s ním je v tomto řízení již irelevantní. Je však skutečností, že od okamžiku splatnosti daňového nedoplatku, založeného právě tímto rozhodnutím, se odvíjí výpočet penále, a to i za sporné období roku 1999. Otázka případné prekluze práva vyměřit příslušné daňové povinnosti je bez jakýchkoliv pochybností věcí nalézacího řízení, tedy řízení zcela odlišného od řízení týkajícího se placení daní, v rámci něhož bylo vydáno rozhodnutí napadené nyní žalobou (k charakteru rozhodnutí o založení povinnosti, od něhož se později odvíjí další rozhodnutí, viz též rozsudek NSS ze dne 16. září 2009, č. j. 9 Afs 28/2009 - 124, rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[19] Nejvyšší správní soud zcela souhlasí se závěrem krajského soudu, že napadené rozhodnutí žalovaného velmi přehledně a logicky, s grafickým doprovodným vysvětlením předestírá, že daňový nedoplatek ve výši 9 255 Kč (založený rozhodnutím shora uvedeným ze dne 18. 10. 1999) žalobce uhradil dne 8. 12. 2000 a až tehdy mohla být proto jeho platba na tento nedoplatek zaúčtována (použita na zaplacení dosud neuhrazeného nedoplatku a též na zbytek daňového nedoplatku za rok 2000 podle § 59 zákona 337/1992 Sb.). V daném

případě bylo žalobci sděleno penále, které „naběhlo“ (bylo tvořeno) z nedoplatku daně z nemovitostí (ve výši 9255 Kč) v období od 1. 1. 1999 do 31. 1. 1999. Je tomu tak proto, že v rozhodnou dobu § 63 zákona č. 337/1992 Sb., normoval, že *daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti;* penále se přitom počítalo *za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně.*

[20] Znamená to, že postupným započítáním plateb (v odůvodnění napadeného rozhodnutí v tabulkách přehledně uvedených) vzniklo z včasného neuhrazení splatné daně penále ve výši 3175 Kč (ostatně správnost jeho výpočtu žalobce nikterak nezpochybňuje). Na základě tohoto dílčího posouzení Nejvyšší správní soud uzavírá, že z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého nedoplatku (z jaké jeho výše a jakého počtu dní prodlení s jeho úhradou) žalovaný vycházel; s obsahem zmíněného posouzení krajským soudem se v tomto ohledu kasační soud rovněž ztotožnil.

[21] Stěžejní pro souzenou věc je konzistentní žalobcovo tvrzení (uplatňované již v daňovém řízení, ale i řízení soudním), že penále za rok 1999, sdělené mu nyní napadeným rozhodnutím, je promlčeno. Opakovaně stěžovatel zdůrazňuje (byť poněkud neobratně), že uplynuly lhůty pro vybrání penále (viz výše bod 9).

[22] Žalovaný k této námitce mj. uvedl, že lhůta, vyjádřená v § 70 zákona č. 337/1992 Sb., neběží po dobu řízení před soudy. Upozornil na text § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), podle něhož lhůty pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy neběží po dobu řízení před soudy. Z toho dovodil, že po sečtení počtu dní řízení před soudy o přezkoumání platebního výměru na penále (1 237 dní) lhůty pro vyměření (sdělení a vybrání) penále neběžely, tato lhůta byla odsunuta až k datu 21. 5. 2009. Protože nyní napadeným rozhodnutím byla lhůta přerušena a následujícího roku, tedy od 1. 1. 2009, běží celá šestiletá lhůta znovu, k promlčení práva vybrat penále nedošlo.

[23] Krajský soud odkázal ke zmíněné žalobní námitce na strany 8 až 10 napadeného rozsudku a uvedenému právnímu závěru přitakal. S takovým hodnocením se však Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[24] Dle § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění platném pro projednávanou věc, je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.

[25] Pro posouzení důvodnosti námitky promlčení je podstatný § 70 zákona č. 337/1992 Sb., který normoval, *že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech*

po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným, je-li však 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 nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným.

[26] Předně soud připomíná, že penále jakožto příslušenství daně „*sleduje osud daně*“ (§ 58 zákona č. 337/1992 Sb.), to však znamená, že je kategorií od daně se lišící. Penále není daní, proto se nevyměřuje; konstituuje se nabytím zákonných předpokladů (splněním zákonem požadovaných podmínek) a poté jej již pouze správce daně daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 63 odst. 4 cit. zákona). Nezjišťují se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti tak, jak je tomu v rámci nalézacího řízení, tedy u daně při vyměřovacím řízení, vytýkacím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočíst na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Na této skutečnosti nic nemění ani povinnost správce daně při výpočtu penále zohlednit například existenci přeplatků na jiných daních, či sdělit rozsah časového období, za které penále předepisuje, včetně stanovení jeho počátku a konce, dále též odůvodnit zvolenou výši sazby penále.

[27] 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, nebo ze dne 30. září 2008, č. j. 8 Afs 38/2008 - 57). Daňový dlužník je o výši penále pouze „*vyrozuměn*“, a platební výměr na penále za prodlení s úhradou splatné částky daně podle § 63 odst. cit. 4 zákona je pouze deklaratorním správním aktem. V praxi to znamená, že penále může být vymáháno za splnění zákonných podmínek již v okamžiku jeho vzniku; není tedy bezpodmínečně nutné, aby bylo za všech okolností nejprve sděleno pravomocným rozhodnutím. Povinnost k úhradě penále vzniká v první den prodlení s úhradou daně a trvá po celou dobu prodlení, mění se pouze částka penále, která se s každým dnem prodlení zvyšuje podle zákonné sazby (§ 63 odst. 2 zák. č. 337/1992 Sb.). Penále z dlužné částky existuje a narůstá bez ohledu na skutečnost, zda již ke sdělení penále ze strany správce daně došlo nebo nikoliv. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 11. 5. 2005, čj. 1 Afs 96/2004 - 62 (www.nssoud.cz).

[28] V projednávaném případě byla povinnost k úhradě nedoplatku daně založena rozhodnutím ze dne 18. 10. 1999, čj. 16990/99/094971/3094, nedoplatek byl uhrazen až dne 8. 12. 2000 a výše penále sdělena stěžovateli platebním výměrem ze dne 13. 5. 2008, čj. 10894/08/094970/5948. Z těchto údajů žalovaný dovodil, že penále bylo žalobci sděleno včas a soud se s tímto závěrem ztotožnil, i když pouhým odkazem na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, resp. na jeho str. 8 až 10.

[29] Žalovaný (a potažmo i krajský soud nesprávně aplikoval § 41 s. ř. s.; ten normuje, že *stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen "správní delikt") lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon*

rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu.

[30] Z předestřeného textu zejména věty druhé je patrné, že ustanovení se uplatní pouze tehdy, probíhá-li před soudem řízení ve věci, na níž mohou působit lhůty pro zánik práva. Pro účely daňového řízení by takovou typickou lhůtou, která spojuje s jejím uplynutím zánik práva, byla lhůta uvedená v § 47 zákona č. 337/1992 Sb. (Po novele daňového řádu – zákona č. 280/2009 Sb. jí je např. lhůta uvedená v § 148 anebo nově i lhůta pro placení daní - § 160). Shodným rysem v tomto kontextu je zánik subjektivního práva v důsledku jeho neuplatnění ve stanovené (prekluzivní) lhůtě. Prekluzivní (propadnou) lhůtou je tedy taková, jejímž uplynutím zaniká právo se lhůtou spojené; jde o takovou lhůtu, s jejímž marným uplynutím zákon spojuje zánik určitého práva či povinnosti. K zániku práva tak musí správní orgány i soudy přihlížet *ex offo*, neboť právo zde již fakticky neexistuje. Pokud nastanou uvedené právní skutečnosti, dochází k zániku (propadnutí) práva.

[31] O takový charakter lhůty se však v případě lhůt stanovených v § 70 zákona č. 337/1992 Sb., nejedná. Ten vysloveně uvádí, že p*rávo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným*. Znamená to, že zákon sám konstruuje pro účely placení daní lhůtu promlčecí (nikoliv prekluzivní, propadnou). Její vlastností obecně je, že uplynutím promlčecí lhůty dochází k oslabení možnosti právo vykonat - resp. uplatnit před příslušným orgánem (veřejné moci). Právo, které nebylo v této lhůtě vykonáno, sice nezaniká, avšak nemůže být přiznáno tehdy, jestliže ten, kdo disponuje námitkou promlčení (v souzených souvislostech obvykle dlužník), existenci promlčení namítne. Pak dochází k zániku vymahatelnosti takového práva. Pokud však dlužník plní dobrovolně po uplynutí promlčecí lhůty, pak se nejedná o plnění bez právního důvodu (nedochází k bezdůvodnému obohacení). Vše je tedy v souladu s právem a dlužník nemá nárok na vrácení takového plnění, ani kdyby se snažil námitku promlčení uplatnit po tomto plnění. Vzhledem k tomu, že námitka promlčení je v dispozici jedné ze stran (dlužníka), k uplynutí promlčecí lhůty se nepřihlíží z úřední povinnosti.

[32] Z uvedeného rozlišení odlišného charakteru obou zmiňovaných typů lhůt lze jednoznačně uzavřít, že účinky § 41 s. ř. s. (přerušení běhu lhůt po dobu řízení před soudy) se neuplatní, pokud před soudem probíhalo řízení ve věci, s níž není spojen běh lhůt pro zánik práva, ale lhůt promlčecích.

[33] Aproboval-li tedy ve svém rozsudku krajský soud právní názor žalovaného, podle něhož neběžely lhůty pro stanovení a vybrání penále, neboť před soudy probíhalo řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení penále po dobu 1 237 dní a o tuto dobu se lhůty pro stanovení a vybrání penále prodloužily, posoudil tuto právní otázku rovněž nesprávně, shodně jako žalovaný. Z uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu ruší. Uplatnil-li žalobce námitku promlčení práva sdělit a vybrat penále (za rok 1999) z nedoplatku daně jak v odvolacím řízení, tak i v žalobě, bude nyní na krajském

soudu, aby znovu (pod úhlem sděleného právního názoru k interpretaci § 41 s. ř. s.) tuto žalobní námitku posoudil a o věci rozhodl.

[34] V dalším řízení bude tedy krajský soud nucen nejprve zodpovědět několik podotázek, aby byl s to dospět k odpovědi na předestřenou žalobní námitku promlčení práva sdělit a vymoct penále.

[35] Pro závěry soudu tak bude podstatné, že lhůta určená podle § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. (v relevantním znění), ke sdělení předpisu penále je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 70 odst. 1 téhož zákona). Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně. Jestliže je běh lhůty pro vybrání daně zákonem stanoveným způsobem přerušen (*kvalifikovaným úkonem správce daně směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení předmětného nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků*), počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, a tato nová lhůta platí nejen pro vybrání daně, ale též pro sdělení předpisu penále. Je tedy zřejmé, že lhůta k předpisu penále je ve vztahu k promlčecí lhůtě k vymáhání daňových nedoplatků lhůtou sekundární a při posuzování lhůty pro sdělení předpisu penále musí být proto logicky předně zkoumán běh promlčecí lhůty pro vybrání daně, neboť teprve od běhu této základní lhůty se odvíjí lhůta ke sdělení předpisu penále, resp. obě lhůty zde splývají. Tento závěr Nejvyšší správní soud již vyslovil ve svém rozsudku ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 – 35, kde výslovně uvedl: „*Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně (§ 63 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., a § 70 odst. 1 téhož zákona); je-li běh lhůty pro vybrání daně přerušen (§ 70 odst. 2 citovaného zákona), vztahuje se nová lhůta nejen na vybrání daně, ale též na sdělení předpisu penále.*“

[36] Další související otázkou je pak zkoumání úkonů, které mohly ovlivnit přerušení běhu promlčecí lhůty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72).

[37] Dospěl-li by krajský soud v dalším řízení k závěru, že lhůta pro sdělení penále a jeho vymáhání či vybrání již uplynula, bylo by namístě žalobou napadené rozhodnutí zrušit; podstatné je, že se § 41 s. ř. s. ve vztahu k promlčecím lhůtám ve věcech daní neuplatní).

VI. Závěr

[38] Nejvyšší správní soud se tedy ztotožnil s hodnocením krajského soudu, které se týkalo otázek správnosti sdělení výše penále za období roku 1999. Z napadeného rozhodnutí se přehledným a logickým způsobem podává, z jakého nedoplatku při výpočtu

penále (z jaké jeho výše a jakého počtu dní prodlení s jeho úhradou) žalovaný vycházel; s obsahem zmíněného posouzení se soud rovněž ztotožňuje [k tomu více viz b. 17 a 18].

[39] Pro vadné přitakání právnímu názoru žalovaného o přerušení lhůt pro stanovení a vybrání daně vlivem § 41 s. ř. s. však kasační soud zrušil napadený rozsudek (§ 110 odst. 1 věta prvá s. ř. s.) a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm, vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. června 2011

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně
senátu