

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **Monitex 95, a. s.**, se sídlem Jiráskova 1519, Říčany, zast. advokátem JUDr. Zdeňkem Weigem, se sídlem AK Nad Zátiším 22, Praha 4, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze,** se sídlem Žitná 12, Praha 2, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 4. 2010, č. j. 11 Ca 202/2009 - 22,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše citovaného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba podaná proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2009, č. j. 2927/09-1500-204769 ve věci předpisu penále za nedoplatek na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 v celkové výši 372 877 Kč.

Stěžovatel předně konstatuje, že v žalobě nepopíral, že podle zákona č. 230/2006 Sb. institut penále podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) přetrvává i po 31. 12. 2006, o čemž svědčí přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., která městský soud cituje; tato skutečnost není sporná. Sporné však je, zda

úprava obsažená v přechodných ustanoveních zákona č. 230/2006 Sb., postačuje k závěru, který městský soud učinil, tedy, že správce daně měl kompetenci penále předepsat. Stěžovatel uvádí, že od 1. 1. 2007 (tj. po novele provedené zákonem č.230/2006) je příslušenstvím daně ve smyslu ust. § 58 zákona o správě daní zcela nový institut – penále upravené v § 37b. Původní penále upravené v § 63 dobíhá pouze u daní, u nichž původní den splatnosti nastal do 31. 12. 2006. Od 1. 1. 2007 původní časové penále nahrazuje úrok z prodlení. Stěžovatel se proto domnívá, že přechodná ustanovení neměl obsahovat pouze zákon č. 230/2006 Sb., ale v souvislosti se změnou obsahu institutu penále od 1. 1. 2007 i zákon č. 531/1990 Sb. tak, aby bylo zřejmé, že penále u daní, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. také spadá do působnosti územních finančních orgánů. Stěžovatel se proto domnívá, že argumentoval správně, když uváděl, že s účinností od 1. 1. 2007 pozbyly územní finanční orgány oprávnění vyměřovat penále podle § 63 zákona o správě daní ve znění účinném do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. Správní orgány tak dle stěžovatele zasáhly do jeho majetkové sféry, aniž by k tomu byly ze zákona oprávněny.

Další okruh námitek stran nesprávného právního posouzení, které stěžovatel namítá, se týká prekluze práva penále předepsat. Stěžovatel v žalobě namítal, že vydal-li finanční úřad platební výměr na penále téměř po 8 letech od dodatečného doměření daně, učinil tak po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní, přitom konstatoval, že úkony uváděné v § 70 odst. 2 cit. zákona tuto prekluzivní lhůtu nepřerušují (resp. odst. 2 nelze aplikovat). Stěžovatel nesouhlasí s názorem městského soudu, který dovodil, že základní promlčecí lhůta byla přerušena v důsledku doručení exekučních příkazů (poslední z nich v lednu 2005), takže lze mít za to, že nová promlčecí lhůta počala běžet dne 1. 1. 2006 a k předepsání penále došlo v zachované lhůtě. Stěžovatel předně má za to, že se nejedná o lhůtu promlčecí, ale o lhůtu prekluzivní; domnívá se, že ust. § 70 odst. 2 a násl. zákona o správě daní se v případě předpisu penále neuplatní. Vychází z toho, že doměřená daň a její výše jsou známy dříve, než započnou vymáhací úkony, není tedy zřejmé, na co ještě by správce daně měl ohledně předepsání penále čekat; městský soud neuvádí žádnou argumentaci pro opačné usuzování. V případě stěžovatele rovněž nebyl dán žádný důvod pro prodloužení lhůty pro vyměření penále v důsledku učiněných vymáhacích úkonů ve vztahu k doměřené dani. Stěžovateli byla daň za zdaňovací období roku 1999 doměřena dne 28. 11. 2000. Exekuce byla skončena vymožením celého dluhu od poddlužníků dne 11. 3. 2005. Správce daně měl tedy více než jeden a půl roku na vyměření penále v řádně neprodloužené lhůtě dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní; tato skončila dne 31. 12. 2006. Penále však správce daně vyměřil až dne 17. 9. 2008, tedy po třech a půl letech od skončení exekuce. Podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní ve znění před novelou (zák. č. 230/2006 Sb.) měl správce daně vyrozumět stěžovatele o předpisu penále do 30 dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán. Na straně finančního úřadu tak došlo k neodůvodněným průtahům (viz nález Ústavního soudu I. ÚS 1611/07 ze dne 2. 12. 2008). Stěžovatel poukazuje na to, že ani soukromoprávní úprava neumožňuje prodlužovat lhůtu pro uplatnění úroku z prodlení. Také úprava obsažená po novele v § 63 odst. 7 zákona o správě daní, která nahradila časové penále úrokem z prodlení, stanoví: „O předpisu úroku z prodlení správce daně vyrozumí daňového dlužníka platebním výměrem vždy nejpozději jeden měsíc před uplynutím lhůty podle § 70 odst. 1, jinak může správce daně daňového dlužníka vyrozumět kdykoli, pokud to vyžaduje stav osobního účtu daňového dlužníka, zejména

před vymáháním daňového nedoplatku, zpravidla však do 30 dnů poté, kdy byl daňový nedoplatek zcela uhrazen“. Stěžovatel tvrdí, že městský soud v tomto směru uplatněnou žalobní námitku nejen nesprávně posoudil, ale také se nevypořádal se všemi jeho námitkami; rozhodnutí soudu je proto nepřezkoumatelné, když jeho převážnou část tvoří pouze citace zákona a vlastní komentář soudu k ní, avšak bez uvedení důvodů bezpředmětnosti žalobních námitek. Stěžovatel se rovněž domnívá, že je v rozporu s principy dobré správy, když musí podávat odvolání, aby se dozvěděl, že výpočet penále byl proveden z částky o 11 200 Kč nižší než byla suma 355 950 Kč uvedená v platebním výměru ze dne 17. 9. 2008 jako částka výchozí. Vzhledem k tvrzení žalovaného a poté i soudu o „prodloužené“ lhůtě tak stěžovatel nemá dosud postaveno najisto, že částka 11 200 Kč nebude penalizována kdykoli později. Skutečná výše penalizované částky tudíž měla být přímo seznatelná již z prvostupňového rozhodnutí.

Stěžovatel s ohledem na výše uvedené požaduje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti zcela přisvědčil městskému soudu, jeho rozhodnutí považuje z hlediska skutkového i právního za správné. Názor stěžovatele ohledně skutečné výše penalizované částky, která by měla být přímo seznatelná již z prvostupňového rozhodnutí, vyplývá z nepochopení důsledků, které má snížení daňové povinnosti o 11 200 Kč na základě rozhodnutí o odvolání na údaje zaznamenávané v evidenci daní. Předmětem evidence daní vedené správcem daně podle § 62 zákona o správě daní je zachycování daňových povinností, jejich úhrada nebo zánik a z toho vyplývajících případných nedoplatků. Podkladem pro zanesení částky snižující doměrek do evidence daní bylo rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru. Účetní záznam vždy odpovídá skutečnosti a snížení daňové povinnosti se provádí účetním záznamem, který se eviduje na debetní straně osobního účtu daňového subjektu na základě odpisného poukazu. Z účetního hlediska proto není možné, aby snížená částka daňové povinnosti byla uvedena jako její úhrada.

Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v rozsahu z důvodů stěžovatelem uplatněných (§ 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní) a kasační stížnost neshledal důvodnou.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí městského soudu. Stěžovatel ji spatřuje především v tom, že městský soud se zcela nevypořádal argumentačně s jeho námitkami, které uplatnil v žalobě, pouze použil citace zákona, které okomentoval. Pokud by totiž tato námitka stěžovatele byla důvodná, již jen samotná tato skutečnost by byla nutným a dostatečným důvodem ke zrušení kasační stížností napadeného rozsudku. Jak již uvedl Nejvyšší správní soud např. ve svém rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44 (přístupný na www.nssoud.cz): *„není-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, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek*

důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž 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.“

Nejvyšší správní soud konstatuje, že výše naznačené deficity, které by mohly způsobit nepřezkoumatelnost, v rozsudku městského soudu neshledal. Stěžovatel v žalobě činil sporným tři okruhy námitek.

Za prvé: oprávnění správce daně k předpisu (stěžovatel nesprávně uvádí k vyměření) penále po 1. 1. 2006, což dovozuje v souvislostech § 1 odst. 1 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, konkr. po novelizaci provedené zákonem č. 444/2005 Sb., kdy z výše uvedeného ustanovení bylo vypuštěno slovo příslušenství; byť v obou případech byl zachován odkaz na zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. V návaznosti na tuto změnu dovozuje stěžovatel nepříslušnost správce daně již přímo ze zákona o správě daní, když v ust. § 1 odst. 2 je definována správa daní jako právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností; ani toto ustanovení se tedy netýká penále. Stěžovatel tvrdí, že institut penále ve smyslu ust. § 63 zákona o správě daní ve znění do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. sice existoval a rovněž nadále ve smyslu přechodných ustanovení existuje, nicméně s účinností od 1. 1. 2006 neexistuje správní úřad se zákonným oprávněním je vyměřit.

Za druhé: stěžovatel v žalobě polemizuje s charakterem lhůty pro vyměření (správně předepsání) penále; tvrdí, že se jedná o lhůtu prekluzivní. Sporným činí skutečnost, zda lze uplatnit i v případě penále postup dle odst. 2 § 70 zákona o správě daní, tzn. zda lze uplatnit úkony, které běh lhůty přerušují. Stěžovatel tvrdí, že právo správce daně požadovat penále po uplynutí lhůty 6 let stanovené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní zaniklo. Namítá rovněž, že správce daně měl povinnost vyrozumět jej o předpisu penále do 30 dnů poté, kdy byl daňový nedoplatek zcela vyrovnán.

Za třetí: stěžovatel zpochybňuje samotný výpočet penále.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že z příslušných, byť stručných, pasáží odůvodnění rozsudku městského soudu je patrné, že soud se veškerými stěžovatelovými námitkami zabýval a závěry, ke kterým dospěl, odůvodnil. Městský soud předně kompetenci správce daně k předpisu penále dovodil z ust. § 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále zákon o správě daní) ve spojení s § 58 cit. zákona a ustanovení zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, když konstatoval, že penále je příslušenstvím daně, proto se na ně musí vztahovat stejný právní režim jako na daň samotnou, neboť povinnost platit penále je vždy spojena s povinností platit daň a vzniká až poté, co daňový subjekt nesplnil povinnost zaplatit vyměřenou a splatnou daň. Městský soud přitom konstatoval, že legislativní zkratka „daň“ , jak je použita v § 1 zákona o správě daní je obsahově odlišná od pojmu „daně“, jak je vymezen kompetenčním zákonem o územních finančních orgánech, kde je tento pojem šířeji pojatý. Nelze městskému soudu, stran jeho argumentace vytýkat, že zde cituje ustanovení právních předpisů, k nimž pouze provádí komentář, jak tvrdí stěžovatel, když právě ze vzájemných souvislostí příslušných ustanovení jednotlivých právních předpisů činí městský soud závěry, o které své

odůvodnění opírá a z nichž dovozuje příslušnost správce daně k předpisu penále. Městský soud se rovněž náležitě vypořádal s námitkou stěžovatele ohledně promlčecí lhůty a aplikace ust. §70 odst. 1 resp. 2 zákona o správě daní v dané věci. Městský soud správně konstatoval, že penále se nevyměřuje, pouze se předepisuje deklaratorním platebním výměrem, je proto zcela legitimní daňového dlužníka o jeho výši kdykoli, popř.i opakovaně vyrozumět. Lze na tomto místě stěžovateli přisvědčit v tom, že obsáhlá citace celého ust. § 63 zákona o správě daní je nadbytečná a nevypovídá nic o závěru soudu. Nicméně městský soud v následujících částech odůvodnění zcela jednoznačně dospěl k určitému závěru, a to, že v dané věci nastala splatnost daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 dne 25. 1. 2001, počínaje dnem 1. 1. 2002 počala běžet lhůta, v níž se promlčuje právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní, rovněž tak soud v odůvodnění konstatuje, že zákon výslovně neupravuje, že pro předepsání penále připadá v úvahu pouze základní šestiletá lhůta počítaná dle odstavce 1 §70, naopak zákon odkazuje v § 63 obecně na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně. Z uvedeného soud dovodil, že v daném případě nedošlo k promlčení, resp. neuplynula lhůta počítaná dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní , a to s ohledem na konkrétní okolnosti, tj. konkrétně na úkony, které správce daně provedl a které nepochybně směřovaly k vymožení daně (doručení exekučních příkazů v roce 2004, resp. 2005). Nová promlčecí lhůta proto počala běžet znovu. Městský soud tak dovodil, že k předpisu penále došlo v rámci běhu zachované promlčecí lhůty. Rovněž tak poslední námitku stěžovatele – základ výpočtu penále- neponechal městský soud bez povšimnutí, když přezkoumal postup žalovaného v rámci odvolacího řízení a zabýval se důvody snížení částky pro výpočet penále. Konstatoval přitom, že z výpočtu samého i odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že součtem plateb postupně uhrazujících nedoplatek je penalizovaná částka nedoplatku vyměřeného z celkové částky 344 750 Kč, nikoli z částky 355 950 Kč; v tomto směru shledal námitku nedůvodnou.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížností napadený rozsudek soudu přezkoumatelný; městský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele.

Nejvyšší správní soud přezkoumal právní závěry, které městský soud v napadeném rozsudku zaujal, tyto neshledal v rozporu se zákonem. Nepřisvědčil tedy ani námitce stěžovatele stran nesprávného posouzení právní otázky.

Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že v projednávané věci se aplikuje právní úprava penále účinná do 31. 12. 2006, tedy do novely provedené (od 1. 1. 2011 již zrušeným) bodem 16. části páté 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 (dále jen „zákon č. 230/2006 Sb.“). Je tomu tak proto, že k žalobě stěžovatele jsou přezkoumávána správní rozhodnutí žalovaného vydaná před nabytím účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., přičemž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu platí, že *[p]ři přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu* (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). I kdyby však byla tato rozhodnutí vydána později, byla by i tak právní úprava penále účinná do 31. 12. 2006 na věc stěžovatele použitelná, neboť podle čl. VI. bodu 3. přechodných ustanovení části páté zákona č. 230/2006 Sb. *[ú]prava obsažená v § 63 tohoto zákona* [míněn § 63 zákona o správě daní a poplatků. v novelizovaném znění – pozn. Nejvyššího správního soudu] *se použije pro*

daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona. Původní den splatnosti daně, ve vztahu k níž byla sdělena výše penále platebním výměrem, které stěžovatel napadá, byl poslední den lhůty k podání daňového přiznání za zdaňovací období roku 1999 (§ 40 odst. 1, věta druhá zákona o správě daní; blíže viz níže).

K námitce nepříslušnosti správce daně ke správě penále dle § 63 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006, Nejvyšší správní soud uvádí následující:

Zákonem č. 230/2006 Sb.byl s účinností od 1. ledna 2007 upraven nově sankční systém u nedoplatků na dani a dodatečně vyměřené daně. Zásadním způsobem se změnilo sankcionování daňových nedoplatků a dodatečně vyměřené daně, a to nejen co se týká výše sankcí, ale i jejich principu, způsobu výpočtu. Zákon o správě daní a poplatků, a to ani po novele sankčního systému však neobsahuje žádné kompetenční normy, které by zakládaly oprávnění ke správě příslušenství jinému orgánu, než správci daně. Provedena byla pouze změna systémová, kdy narozdíl od stávajícího sankčního systému, ve kterém penále představovalo úhrnnou sankci, která v sobě zahrnovala jak postih za nesplnění platební povinnosti, tak i cenu peněz za dobu, po kterou nebyly tyto odvedeny do státního rozpočtu, nový sankční systém oba tyto prvky od sebe odlišil. Penále nově upravené v § 37b zákona tak představuje sankci za zkrácení daňové povinnosti, a proto se u něho neuplatňuje časový test; úrok z prodlení (původně penále v § 63 zákona před novelou) představuje cenu peněz, které stát požaduje za to, že daňový subjekt nepřiznal a neodvedl do státního rozpočtu daň v zákonné výši v zákonem stanovené lhůtě. Z čl. VI Přechodných ustanovení zákona č. 320/2006 Sb., bodu 3., resp. bodu 4 jednoznačně vyplývá, že úprava obsažená v § 63 novelizovaného zákona se použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona a pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění do účinnosti tohoto zákona. Obsahuje-li zvláštní daňový zákon ustanovení o penále, které bylo spravováno podle § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona, spravuje se toto penále jako úrok z prodlení podle § 63 tohoto zákona. Přechodná ustanovení, jakkoli jejich naplnění klade na evidenci i výpočet příslušenství vysoké nároky a o jejich dopadu do praxe lze polemizovat, nepochybně mají svou logiku, neboť vytvářejí určitou spravedlnost, kdy postup vůči daňovým subjektům je stejný bez ohledu na to, kdy správce daně daň dodatečně vyměřil, resp. kdy nastala její splatnost - zda před nebo po účinnosti novely.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že Městský soud v Praze správně dovodil z ust. § 1 odst. 2 ve spojení s ust. § 58 zákona o správě daní a poplatků oprávnění správce daně ke správě příslušenství, konkr. předpisu penále, není-li pochyb o tom, že správce daně je příslušný ke správě samotné daně, o jejímž příslušenství se vede spor. Jak již bylo uvedeno výše, zmiňovanou novelou došlo pouze ke změně sankčního systému, tzn. ke změně systémové, nikoli však ke změně kompetenční. Ať už se jedná o úrok z prodlení, penále, jakož i zvýšení daně, představují tyto instituty vždy příslušenství, které je nutně a priori spjato s daní, má vždy akcesorickou povahu a bez daně samotné nemůže existovat, neboť i samotná jeho výše je přímo odvislá od výše daně. Na této skutečnosti ničeho nezměnila ani novela zákona o správě daní provedená zákonem č. 320/2006 Sb. Řízení o příslušenství

daně je řízením daňovým. Charakter příslušenství daně vyplývá přímo z ust. § 58 zákona o správě daní, které mimo jiné uvádí, že příslušenství daně s výjimkou pokut sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Z povahy věci samé, jakož i interpretací ust. § 58 cit. zákona je vyloučeno, aby se v případě předpisu penále jednalo o řízení správní, resp. aby správa tohoto příslušenství náležela jinému orgánu než tomu, který spravuje primárně daň samotnou; zákon zde výslovně presumuje možnost stanovení příslušenství jinak pouze správcem daně. Správou daně se dle ust. § 1 odst. 2 zákona o správě daní rozumí právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době. Zjistí-li tedy správce daně tím, že provede kontrolu včasnosti úhrady daňových povinností, prodlení, je v rámci správy daní oprávněn předepsat penále, resp. úrok z prodlení. Rovněž z ust. § 1 odst. 3 zákona o správě daní nelze než dovodit, odkazuje-li zde zákon tam, kde hovoří o územních finančních orgánech, na zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, že finanční úřady, které postupují podle tohoto zákona, vykonávají rovněž správu příslušenství.

Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele stran prekluze práva penále předepsat (stěžovatel nesprávně uvádí „vyměřit“). Stejně jako v jiných právních odvětvích (občanské právo, trestní právo apod.) jsou i v daňovém právu upraveny lhůty, s nimiž je spojen zánik práva správce daně (ale i daňového subjektu) něco vykonat, nebo se toto právo stává podmíněným. V prvém případě hovoříme o prekluzi, v případě druhém o promlčení. Prekluzivní lhůta je v daňovém řízení, upraveném v zákoně i o správě daní (účinném do 31. 12. 2010, kdy nabyl účinnosti zákon č. 280/2009, daňový řád, kterým byl zákon o správě daní nahrazen) spojena s řízením o stanovení daňové povinnosti (vyměření či doměření daně, popř. přiznání nároku na nadměrný odpočet). Lhůta promlčecí se v zákoně o správě daní uplatňuje v další fázi daňového řízení, a to v řízení, ve kterém dochází k vybrání stanovené či vzniklé daňové povinnosti. Promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky upravuje § 70 zákona o správě daní a poplatků. Dle odstavce 1 tohoto ustanovení se *právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným*.

Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že je třeba odlišovat charakter platebního výměru na daň, jímž se daňová povinnost vyměřuje, a platebního výměru na penále, kterým dochází pouze ke sdělení předpisu penále.Výši daně je třeba nejprve zjistit na základě prokázaných skutkových okolností, zatímco výše penále představuje pouhý výpočet (určitou matematickou operaci) na základě skutečností daných přímo zákonem a ve spojení s rozhodnutím správce daně o dani samotné. Sdělení předpisu penále proto nemůže mít stejný význam jako vyměření daně, stejně jako nemůže mít stejný význam nabytí právní moci platebního výměru na penále a platebního výměru na daň. Vydáním platebního výměru na penále správce daně nezakládá povinnost toto penále platit, jedná se o deklaratorní úkon, kterým správce daně sděluje daňovému dlužníku skutečnost, že v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti penále v určité výši a k určitému datu ex lege existuje (viz též např. rozsudek NSS ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72, příst. na www.nssoud.cz). Rovněž např. v rozsudku ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005 - 45, příst. tamtéž, Nejvyšší správní soud konstatoval, že „(n)ejen 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 lhůta k vybrání daně, a právě v této lhůtě musí být jeho předpis nejpozději sdělen platebním výměrem daňovému dlužníkovi Daňový dlužník je o výši penále pouze „*vyrozuměn*“, a platební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je pouze deklaratorním správním aktem.“

Nejvyšší správní soud stran povahy lhůty, v níž je správce daně povinen penále platebním výměrem sdělit poukazuje na usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, v němž zdejší soud mimo jiné konstatoval: „*Možnost vydat platební výměr na penále byla časově omezena ustanovením § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř., podle něhož 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. Uvedenému ustanovení nelze rozumět jinak než jako zákazu pro správce daně „vytvořit“ si vydáním platebního výměru na penále exekuční titul na toto příslušenství daně, uplyne-li lhůta, na niž uvedené ustanovení odkazuje. Tou je lhůta podle § 70 odst. 1 d. ř., který stanoví, že [p]rávo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Splatné penále není daňovým nedoplatkem ve smyslu d. ř. – zákonodárce např. tyto pojmy užívá vedle sebe při stanovení pořadí, v jakém se úhrada daně použije na úhradu daňových povinností (§ 59 odst. 5 d. ř.), přičemž pojmem nadřazeným oběma těmto pojmům je souhrnný pojem „daňové povinnosti“. Podobně mezi nedoplatkem a penále zákonodárce rozlišuje v rubrice § 63 d. ř. a ve formulaci výpočtu penále např. v § 63 odst. 2 větě druhé či třetí d. ř. – nedoplatek je základem pro matematickou operaci vedoucí k výpočtu penále, avšak penále není obsaženo v pojmu nedoplatku.*“

„*....(z)atímco lhůta k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je lhůtou promlčecí, tj. uvedené právo vymáhat nelze vykonat, jen je-li promlčení daňovým subjektem namítnuto, je totiž lhůta podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. lhůtou prekluzívní, neboť uvedené ustanovení říká, že vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně lze pouze v této lhůtě. Dotyčná formulace totiž zní: „(...) daňový dlužník [se] (...) vyrozumí (...) nejpozději (...) ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.“ Tato formulace se svým obsahem blíží formulaci v § 47 odst. 1 d. ř., která stanoví, že „(...) nelze daň vyměřit ani doměřit (...)“ v tam stanovené lhůtě. Naopak v § 70 odst. 1 d. ř. se stanoví, že právo tam uvedené „se promlčuje“ ve stanovené lhůtě, přičemž obsah tohoto pojmu je v následujícím odst. 3 téhož paragrafu jednoznačně charakterizován pravidlem běžným pro soukromoprávní institut promlčení, a sice že [k] promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Jestliže tedy § 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem pojmu „promlčení“ neužívá a naopak používá formulace blížící se té, která v jiném ustanovení d. ř. upravuje prekluzi práva, znamená to, že tato věta neodkazuje na celý institut promlčení práva podle § 70 d. ř. jako takový, nýbrž toliko na tam stanovenou lhůtu mající určitou délku a určitý počátek svého běhu.*“

Samotný charakter lhůty, v níž má být penále předepsáno, tedy to, zda se jedná o lhůtu prekluzivní nebo promlčecí, v projednávané věci však s ohledem na zásadní otázku, kterou stěžovatel činí spornou, nemá zásadní význam (jak níže uvedeno, byly v řízení prokazatelně učiněny úkony běh lhůty přerušující).

Předmětem sporu je otázka, zda stěžovateli byl či nebyl předpis penále sdělen včas s ohledem na znění ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k výše popsanému skutkovému stavu věci je nutno především jednoznačně zodpovědět otázku, který den je rozhodný pro počátek běhu lhůty stanovené pro sdělení předpisu penále. V této souvislosti je třeba vycházet z výše citovaného usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné konstatoval: *„Daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve spojení s § 70 odst. 1 téhož zákona). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.*

V případě daňové povinnosti stěžovatele za zdaňovací období roku 1999 nastala původní splatnost daně 31. 3. 2000 (viz § 40 odst. 1, věta druhá zákona o správě daní). Okamžik doměření daně (stanovení náhradní lhůty pro úhradu dodatečně vyměřené daně) na základě daňové kontroly dne 28. 11. 2000, resp. okamžik splatnosti nedoplatku v roce 2001 není proto pro běh lhůty pro předepsání penále rozhodující. Pochybení městského soudu, který odvozoval počátek běhu lhůty dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní nikoli ode dne původní splatnosti, ale od data pozdějšího, nemohlo však mít vliv na zákonnost rozsudku. Městský soud dospěl k závěru, že v dané věci nastala splatnost daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 dne 25.1.2001, počínaje dnem 1.1.2002 počala běžet šestiletá lhůta, v níž se promlčuje právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní, její konec by připadl na 31.12.2008, tato byla však dále přerušena úkony správce daně v roce 2004 a 2005, kdy byly vydány exekuční příkazy; její běh tedy započal znovu od 1.1.2006.

V intencích výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu je nutno závěr městského soudu korigovat, a to tak, že promlčecí lhůta, v níž byl správce daně povinen penále platebním výměrem stěžovateli předepsat, počala běžet již od 1. 1. 2001 (původní splatnost nedoplatku nastala 31. 3. 2000); konec promlčecí lhůty by bez dalšího připadl na 31. 12. 2007. Správce daně však činil v roce 2004 a 2005, tedy prokazatelně ještě před uplynutím stanovené šestileté promlčecí lhůty, úkony, kterými běh lhůty přerušil a tato počala běžet znovu od 1. 1. 2006.

Nelze stěžovateli přisvědčit v názoru, že na běh lhůty pro předpis penále se vztahuje pouze § 70 odst. 1 zákona o správě daní, nikoli však již odst. 2 tohoto ustanovení, tedy úprava úkonů přerušujících běh promlčecí lhůty pro vybrání daně. Zákon o správě daní v ustanovení § 63 neodkazuje výslovně na lhůtu uvedenou v ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní, jak je tomu například v případě dodatečného daňového přiznání na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší (viz § 41 odst. 4 zákona o správě daní odkazující výslovně na § 47 odst. 1 zákona). 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 tohoto zákona. Není totiž možné, aby lhůta ke sdělení daňového penále uplynula dříve než lhůta k vybrání daně, ze které toto penále vzniká. 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. Je jistě

možné sdělovat předpis penále průběžně např. vždy ke konci roku, to však na právě učiněném závěru nic nemění; penále za naposledy zaplacenou částku musí být předepsáno až po jejím zaplacení. – viz též např. rozsudek NSS ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005 - 43; www.nssoud.cz). Lze tak konstatovat, že úkony přerušující běh promlčecí lhůty pro vybrání či vymožení penalizovaného daňového nedoplatku dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní mají relevantní účinky i stran běhu lhůty pro sdělení předpisu penále. V projednávané věci tato lhůta (pro vybrání daně) byla nepochybně úkony, které správce daně učinil (vydání exekučních příkazů v roce 2004, resp. 2005) přerušena, nastaly-li právní účinky těchto úkonů ohledně samotného vybrání daně, stejné účinky musely proto nastat i pro případ předpisu penále k této dani se vztahujícího.

Nejvyšší správní soud přitom konstatuje, že za úkon přerušující běh promlčecí lhůty zcela jistě nelze považovat jakýkoli úkon ve věci daně či její penalizace; ve věci stěžovatele však nešlo o „*jakékoli*“ úkony. Zákon o správě daní blíže nedefinuje co se rozumí úkonem, proto je nutno při jeho definici vycházet z obecné právní teorie. Občanský zákoník v ust. § 34 definuje úkon jako projev vůle směřující zejména ke vzniku těch práv nebo povinností, které právní předpisy s takovým projevem spojují. Ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nestanoví výslovně formu ani výčet úkonů způsobilých přerušit lhůtu stanovenou v odstavci 1 tohoto ustanovení. Dle doslovného znění citovaného zákona, „*... je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje.*“ Zákon tedy pozitivně vymezuje obsah takového úkonu, tj. musí směřovat k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Dle dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu byla dále konstatována povinnost správce daně zpravit o tomto úkonu daňového dlužníka (viz např. rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2005, č. j. 7 Afs 52/2004 - 53, www.nssoud.cz). Zákonodárce ani příkladmým výčtem nevymezil, co konkrétně má být považováno za úkon ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a ponechal tak možnost a zároveň i povinnost u každého takového případného úkonu hodnotit jeho formu i obsah podle zákonem stanovených kritérií. Obsah tohoto úkonu je třeba tedy posuzovat rovněž podle ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní, tzn. že se nemůže jednat pouze o úkon formální a pouze účelový, kterým si správce daně může lhůtu svévolně prodlužovat. V projednávané věci tomu tak nepochybně nebylo. Stěžovateli byly doručeny exekuční příkazy, tyto úkony (směřující k vymožení nedoplatku) byly s to vyvolat jednak běh nové lhůty pro vybrání daňového nedoplatku, jednak v souladu s § 63 odst. 4 zákona o správě daní též běh nové lhůty pro sdělení předpisu penále Zákon o správě daní 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. Samotná skutečnost, že daňový nedoplatek byl v rámci exekuce vymožen již 11. 3. 2005, nemá na účinky úkonů, přerušujících běh promlčecí lhůty žádný vliv; tato zůstala zachována. Lze jistě se stěžovatelem souhlasit v tom že správci daně nic nebránilo sdělit mu předpis penále do 30 dnů, resp. podstatně dříve, než tak učinil (v roce 2007), nicméně tato skutečnost na věci ničeho nemůže změnit, neboť tak bylo stále učiněno v zákonem vymezeném časovém prostoru. K prekluzi práva penále předepsat nedošlo.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele stran nepřezkoumatelnosti samotných platebních výměrů, když jednak namítá, že tyto neobsahují odůvodnění a jednak zpochybňuje samotný výpočet penále. Jak již bylo

uvedeno výše, je třeba odlišovat charakter platebního výměru na daň, jímž se daňová povinnost vyměřuje, a platebního výměru na penále, kterým dochází pouze ke sdělení předpisu penále.Výši daně je třeba nejprve zjistit na základě prokázaných skutkových okolností, zatímco výše penále představuje pouhý výpočet (určitou matematickou operaci) na základě skutečností daných přímo zákonem a ve spojení s rozhodnutím správce daně o dani samotné. Vydáním platebního výměru na penále správce daně nezakládá povinnost toto penále platit, jedná se o deklaratorní úkon, kterým správce daně sděluje daňovému dlužníku skutečnost, že v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti penále v určité výši a k určitému datu ex lege existuje. Výchozí částka výpočtu penále na str. č. 2 dodatečného platebního výměru je uvedena v původní výši 355 950 Kč, přičemž výpočet penále je prováděn již ze snížené částky ve výši 344 750 Kč. Částka 11 200 Kč, o kterou byla původně vyměřená daň v rámci odvolání snížena, není úhradou nedoplatku ve smyslu platby, proto není ve výpočtu uváděna. Z výpočtu je zřejmé, že součtem plateb postupně uhrazujících nedoplatek je penalizována částka nedoplatku pravomocně vyměřeného, tedy 344 750 Kč.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud se namítaného nesprávného posouzení právní otázky nedopustil, proto kasační stížnosti podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný, který byl úspěšný a právo na náhradu nákladů řízení mu svědčí, žádné náklady přesahující rámec jeho běžné správní činnosti nevynaložil, proto mu soud žádnou náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

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

V Brně dne 29. dubna 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu