

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **DINESIA, a. s.**, se sídlem Střelničná 8/1680, Praha 8, zastoupen Ing. Sofií Komrskovou, daňovou poradkyní se sídlem Senovážné nám. 23, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2009, č. j. 9 Ca 166/2007 – 92,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 2400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňové poradkyně Ing. Sofie Komrskové.

Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 31. 8. 2009, č. j. 9 Ca 166/2007 – 92, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „stěžovatel“) ze dne 7. 3. 2007, č. j. 3684/07-1500-100146, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále jen „finanční úřad“) ze dne 18. 10. 2005, č. j. 238690/05/008511/4833, kterým byl účastníkovi řízení sdělen předpis penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1997 ve výši 549 175 Kč.

V odůvodnění rozsudku městský soud k námitce nicotnosti odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, a uvedl, že tato námitka není důvodná. V této souvislosti uvedl, že dílčí nedostatky

platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v ust. § 32 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí. Tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity. V označení platebního výměru je výslovně uvedeno, že je vydáván podle ust. § 63 zákona o správě daní a poplatků, což je ustanovení, které upravuje důvody, výpočet, běh a sazbu penále, tedy pravidla, podle kterých byl předpis penále účastníkovi řízení sdělen, a z výměru je zřejmé, že šlo o předpis penále. Není–li tedy v tomto rozhodnutí konkretizováno, podle jakého odstavce bylo postupováno, nejde o takovou intenzivní vadu platebního výměru na penále, která by zakládala jeho nicotnost. K námitce nicotnosti dodatečného platebního výměru ze dne 13. 10. 2000 na daň z přidané hodnoty městský soud nepřihlížel, neboť tuto námitku účastník řízení uplatnil až po uplynutí lhůty pro rozšíření žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Uvedený platební výměr není předmětem přezkumu v tomto soudním řízení a není ani rozhodnutím, jehož zákonnost by soud mohl přezkoumat v souladu s ust. § 75 odst. 2 věta druhá s. ř. s. Účastník řízení bezpochyby mohl tento úkon správce daně ve spojení s odvolacím rozhodnutím napadnout samostatnou žalobou. V dané věci je předmětem soudního přezkumu posouzení zákonnosti platebního výměru na penále, z něhož je zřejmá výše předpisu penále, jeho splatnost s udáním místa a času plnění, včetně čísla účtu. Platební výměr tak nevykazuje vady, které by zakládaly jeho nicotnost. Námitky nesprávnosti vyměření a výpočtu penále jsou pak přezkoumatelným tvrzením, které rovněž nezakládá důvod nicotnosti platebního výměru.

Jako důvodnou však městský soud vyhodnotil námitku promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek podle ust. § 70 zákona o správě daní a poplatků. Účastník řízení je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty, a proto byl povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (srpen 1997) podat daňové přiznání. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen 1997 byla tedy splatná 25. 9. 1997 a od 25. 9. (správně 26. 9.) 1997 byl účastník řízení v prodlení s placením daně. Podle názoru městského soudu není správný právní názor stěžovatele, že v případě dodatečného doměření daně se promlčecí lhůta odvíjí od náhradní lhůty splatnosti ve smyslu ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Pokud zákon o správě daní a poplatků v ust. § 70 nestanoví, jaká lhůta splatnosti zakládá počátek běhu promlčecí lhůty, nelze vycházet z extenzivních výkladů, resp. z širších souvislostí a vazeb mezi jednotlivými ustanoveními zákona. Stěžovatel předně pominul zřejmost úpravy dané ust. § 46 odst. 7 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků. S ohledem na to, že penále jako příslušenství daně sleduje osud daně (§ 58 zákona o správě daní a poplatků), je v zásadě splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Účastníkovi řízení tedy vznikla ze zákona povinnost uhradit penále existující od počátku splatnosti řádné daně a takové penále mu finanční úřad také předepsal. Uvedené však musí mí svůj odraz i v odpovídajících oprávněních a povinnostech správce daně. Jestliže je zákonem stanoven okamžik pro splnění povinnosti ze strany daňového subjektu (povinnost uhradit penále od počátečního dne splatnosti daně) a od tohoto okamžiku se odvíjí běh šestileté lhůty, v níž lze penále vymáhat, pak lze oprávněně očekávat aplikaci této lhůty i na možnost úkonu správce daně předepsat penále. Jiný přístup by znamenal prodlužování promlčecí lhůty ve prospěch správce daně nesouměřitelně s povinností daňového subjektu bez výslovné opory v zákoně, nad zákonný rámec ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud dále uvedl,

že si byl vědom úskalí tohoto závěru z pohledu postupu správce daně v porovnání se tříletou lhůtou k doměření daně podle § 47 zákona o správě daní a poplatků včetně možnosti jejího stavení, nicméně šestiletá lhůta pro vymáhání penále běžící od splatnosti vlastní daně nijak nebrání užití tříleté lhůty pro doměření a vyměření daně, která běží rovněž od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, navíc žádoucím způsobem předurčuje nezbytnost včasného ověřování a případného doměření daně, vede k posílení právní jistoty daňových subjektů a současně i k včasnějšímu naplnění veřejných fiskálních zájmů. Ke stejnému závěru by však městský soud musel dospět, i pokud by akceptoval názor stěžovatele, podle něhož šestiletá promlčecí lhůta počala běžet dne 1. 1. 2001 a skončila dne 31. 12. 2006. Rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na penále nabylo právní moci až dne 12. 3. 2007. Napadené rozhodnutí tak nabylo právní moci až po uplynutí lhůty, ve které lze vybrat a vymáhat daňový nedoplatek. Právo vybrat a vymáhat na účastníkovi řízení penále z daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období je tedy promlčeno, a městský soud se proto dalšími žalobními námitkami nezabýval.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., protože se neztotožňuje s názorem městského soudu. V této souvislosti odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a setrval na názoru, že lhůta pro sdělení předpisu penále se odvíjí od náhradní lhůty splatnosti penalizované dodatečně vyměřené daně, neboť lhůta k vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl nedoplatek vyčíslen v platebním výměru. Tento jeho názor má oporu i v judikatuře Městského soudu v Praze a Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel nevidí ve svém výkladu běhu lhůty dle ust. § 70 zákona o správě daní a poplatků neúměrné prodlužování promlčecí lhůty v neprospěch daňového subjektu zejména proto, že platební výměr na penále je deklaratorním rozhodnutím sdělujícím předpis penále, které byl daňový subjekt povinen hradit již okamžikem, kdy byly splněny podmínky pro jeho uplatnění. Aplikace výkladu městského soudu by vedla k absurdním situacím, kdy by bylo možné daň sice doměřit, ale nebylo by již možné ji penalizovat. K argumentaci městského soudu ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků stěžovatel poznamenal, že náhradní lhůta splatnosti dodatečně vyměřené daně nemá vliv na uplatnění penále v tom smyslu, že i u dodatečně doměřené daně se podle ust. § 63 citovaného zákona penále uplatňuje od původní lhůty splatnosti. Z ust. § 46 odst. 7 cit. zákona však nevyplývá, že by se lhůta pro sdělení předpisu penále odvíjela od původní lhůty splatnosti. K závěru městského soudu, že předpis penále nebyl sdělen v šestileté lhůtě pravomocně, stěžovatel uvedl, že podle ust. § 63 odst. 4 citovaného zákona se vyrozumí daňový subjekt o předpisu penále ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. V tomto případě uplynula šestiletá lhůta pro sdělení předpisu penále dne 31. 12. 2006 a platební výměr na penále ze dne 18. 10. 2005 byl stěžovateli doručen dne 24. 11. 2005. Předpis penále byl tedy sdělen v zákonné lhůtě. Z citovaného ustanovení nevyplývá, že by podmínkou pro dodržení lhůty byla právní moc platebního výměru na penále. V této souvislosti stěžovatel odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že předpis penále je sdělen v zákonné lhůtě, pokud jsou platební výměry na penále doručeny ve lhůtě do šesti let po skončení roku, v němž se stal nedoplatek splatným, přičemž u dodatečně doměřené daně se lhůta odvíjí od náhradní lhůty splatnosti. K běhu lhůty pro sdělení předpisu penále ještě doplnil, že podle judikatury lze sdělovat předpis penále až po nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření penalizované daně, což znamená, že ve lhůtě od splatnosti daně (v případě dodatečně

doměřené daně od náhradní lhůty splatnosti) do dne nabytí právní moci rozhodnutí o vyměření daně nelze předpis penále sdělit. Některé rozsudky dokonce výslovně odvíjí počátek běhu lhůty pro sdělení předpisu penále od právní moci rozhodnutí o vyměření penalizované daně (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 38/2007 - 65). Nabytí právní moci rozhodnutí v rámci zákonné lhůty je podle ustálené judikatury podmínkou pro „včasné“ vyměření daně dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Nelze však dovozovat, že by se tato podmínka měla týkat i lhůty pro vybrání a vymožení daně, a tedy i lhůty pro sdělení předpisu penále, neboť je třeba brát v úvahu odlišnost pojmů „vyměření daně“ a „sdělení penále“. Vzhledem k uvedeným skutečnostem stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek byl vydán v souladu se zákonem a odpovídající judikaturou Nejvyššího správního soudu. Náhradní lhůta splatnosti doměřené daně byla prvostupňovým rozhodnutím stanovena nadbytečně, když daň již byla zaplacena. Účastník řízení tak nemohl být v prodlení s platbou této dodatečně vyměřené daně minimálně k datu zaplacení, tj. k 3. 12. 1999. Šestiletá lhůta se nemůže odvíjet od jiné než od původní lhůty splatnosti, protože úkony, které by tuto lhůtu prodloužily, nebyly správcem daně učiněny. V roce 2005 již tedy bylo právo vyměřit či doměřit daň prekludováno. V době vydání dodatečného platebního výměru již byla daň zcela uhrazena, takže nebyl důvod, aby finanční úřad stanovoval jakousi náhradní lhůtu splatnosti. Je tedy třeba zvážit, zda se nejednalo o zmatečnou součást výroku vedoucí k neplatnosti podle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků či přímo k nicotnosti takového právního aktu. Je obtížně představitelné, že správce daně někomu ukládá povinnost zaplatit daň v náhradním termínu v okamžiku, kdy má již mnoho měsíců prostředky na účtu a následně, když promešká lhůtu, argumentuje právě touto lhůtou. Podle účastníka řízení je nemravné použít formalistický přístup a argumentovat náhradní lhůtou splatnosti dodatečně vyměřené daně. Žádný úkon směřující k prodloužení lhůty učiněn nebyl. Důvodem, proč není možné počítat náhradní lhůtu splatnosti od data uvedeného na dodatečném platebním výměru, je nejen skutečnost, že v době vyměření (13. 10. 2000) neexistoval nedoplatek na dani, ale také to, že dodatečný platební výměr, a ani platební výměr na penále, nemohou být úkony směřující ke sdělení, neboť je jimi již daň nebo penále sdělováno. Stěžovatel, stejně jako finanční úřad, postupoval v rozporu se zásadami zákonnosti a součinnosti a neprokázal skutečnosti, které by ho opravňovaly k uložení zákonné sankce podle ust. § 63 odst. 3 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Účastník řízení dále označil dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 13. 10. 2000 za nicotný, což vede k nicotnosti platebního výměru na penále a napadeného rozhodnutí. Penalizovaná daň byla zaplacena před vydáním dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty. Dodatečný platební výměr ukládá v náhradní lhůtě splatnosti uhradit částku, která již před vydáním dodatečného platebního výměru byla finančnímu úřadu poskytnuta. Takové rozhodnutí vykazuje zásadní míru zmatečnosti, neboť zavádějícím způsobem požaduje částku již poskytnutou. V této souvislosti účastník řízení odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, ve které je odmítán formalistický přístup, jež byl aplikován i v daném případě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a

přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Spornou otázkou v dané věci je, zda platební výměr na penále podle ust. § 63 odst. 4 a ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků musí být vydán v šestileté lhůtě, jejíž běh počíná ode dne původní splatnosti daně nebo ode dne náhradní splatnosti doměřené daně, tj. nedoplatku, který se penalizuje.

Podle ust. § 63 odst. 4 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků se o předpisu penále může daňový dlužník 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.

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

Vzhledem k nejednotnosti právních názorů se otázkou počátku běhu lhůty pro sdělení předpisu penále zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který usnesením ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265 (přístupné na www.nssoud.cz), rozhodl tak, že *„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 odůvodnění citovaného usnesení rozšířený senát mimo jiné uvedl: *„Platební výměr na daň, stejně jako platební výměr, kterým se sdělí daňovému dlužníku předpis penále, nemají v rovině samotného hmotného práva daňového účinky konstitutivní, nýbrž zásadně toliko deklaratorní (specifickou povahu zde má sjednání daně a svým způsobem i stanovení daně podle pomůcek, u nichž nelze o čistě deklaratorní povaze rozhodnutí hovořit). Platebními výměry se konstatuje povaha a výše primární či – v případě penále – sekundární daňové povinnosti k určitému dni, jež však již vznikla přímo ze zákona, nezávisle na vydání platebního výměru. Ten má význam především v tom, že za splnění předepsaných podmínek mění daňovou povinnost z „pouhé“ povinnosti podle hmotného práva v exekuční titul. 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."

Dále rozšířený senát dospěl k závěru, že počátek běhu lhůty podle ust. § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je totožný s počátkem běhu lhůty podle ust. § 70 odst. 1 citovaného zákona. V této souvislosti uvedl, že ust. § 70 zákona o správě daní a polatků hovoří o „splatnosti" nedoplatku, nikoliv o „náhradní lhůtě splatnosti", a dále uvedl, že *„(v)zniká-li podle hmotného práva daňového povinnost platit penále prodlením daňového dlužníka a hovoří-li ustanovení § 63 odst. 1 d. ř., které institut prodlení daňového dlužníka zakotvuje, rovněž o „splatnosti", je nutno mít za to, že v obou ustanoveních zákona má uvedený pojem stejný význam, ledaže by existoval zvláštní důvod, aby tomu bylo jinak."*

(...)

„Jestliže zákonodárce na vícero místech právního řádu upraví podobné právní instituty různými způsoby (zejména užije-li různých formulací), je třeba mít zásadně za to, že obsah uvedených právních institutů nemá být identický. Jestliže tedy zákon č. 589/1992 Sb., zákon č. 592/1992 Sb. i nový daňový řád používají jeden způsob úpravy počátku běhu promlčecí lhůty (vázaný u obou druhů veřejnoprávního pojistného na právní moc platebního výměru, jímž se pojistné, z něhož se penále má platit, vyměřuje, a u nedoplatků z částek daně, u nichž byla stanovena náhradní lhůta jejich splatnosti, na náhradní den splatnosti daně, tedy zjevně na okamžiky následující po tom, co jsou pojistné či nedoplatek daně vyměřeny), zatímco d. ř. užívá způsob jiný (vázaný na den „původní" splatnosti daně – takové pravidlo ostatně pro případy, kdy u dané částky daně nebyla k její úhradě stanovena náhradní lhůta splatnosti, stanoví § 160 odst. 1 věta druhá nového daňového řádu), je nutno dospět k závěru, že obsah obou těchto typů právních úprav má být odlišný. Jinak řečeno, chtěl-li historický zákonodárce úpravou v § 63 odst. 4 větě čtvrté, části věty za středníkem ve spojení s § 70 odst. 1 d. ř. docílit shodných účinků, jaké vyplývají ze shora zmíněných úprav v zákoně č. 589/1992 Sb., zákoně

č. 592/1992 Sb. i v novém daňovém řadu, měl uvedená ustanovení d. ř. formulovat (či případně novelizovat) tak, aby tyto účinky byly dostatečně jasně patrné ze samotného textu zákona. Neučinil-li tak, nelze v daném případě extenzívním teleologickým výkladem „dotvářet" daňové právo v neprospěch jednotlivce. Negativní důsledky, k nimž za použití výkladu zastávaného pátým senátem může docházet (a sice to, že v některých případech bude možné doměřit daňový nedoplatek, avšak nikoli již penále k němu se vážící, a nebude možno daňový nedoplatek, a tím spíše pak penále, vymáhat), musí jít k tíži zákonodárce (a tedy státu, jehož údem zákonodárce je), který je nejasností jím přijaté úpravy způsobil. Je totiž věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce (viz bod 52 in fine usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz)."

Citované právní názory rozšířeného senátu jsou plně aplikovatelné i na danou věc. Pro určení počátku běhu lhůty k vyrozumění o předpisu penále je tak rozhodný původní den splatnosti daně. Ve vztahu k zdaňovacímu období srpen 1997 začala tato lhůta běžet dne 1. 1. 1998 a posledním dnem této lhůty byl 31. 12. 2003. Finanční úřad však vydal platební výměr na penále až dne 18. 10. 2005, tj. po uplynutí zákonné lhůty. Městský soud tedy posoudil otázku běhu lhůty pro sdělení předpisu penále správně, a tato stížní námitka je proto nedůvodná. Poukázal-li stěžovatel v kasační stížnosti na judikaturu správních soudů, jedná se o rozsudky z doby před vydáním citovaného usnesení rozšířeného senátu.

Pokud tedy finanční úřad nesdělil daňovému subjektu v zákonné lhůtě platebním výměrem předpis penále, pozbývají veškeré další úvahy týkající se rozhodnutí stěžovatele o odvolání relevanci. Nejvyšší správní soud proto neměl důvod se zabývat námitkou, ve které stěžovatel zpochybnil závěr městského soudu, že ve lhůtě podle ust. § 70 odst. 1 ve spojení s § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků musí být rozhodnuto pravomocně.

K argumentaci účastníka řízení, že platební výměr na daň z přidané hodnoty vydaný finančním úřadem dne 13. 10. 2000 je nicotný, Nejvyšší správní soud uvádí, že uvedený platební výměr nebyl v dané věci předmětem přezkumu městským soudem. Ve vztahu k tomuto rozhodnutí městský soud nebyl povinen z úřední povinnosti zkoumat jeho nicotnost a navíc v tomto řízení by ani nebylo možné nicotnost platebního výměru na daň vyslovit. Otázkou nicotnosti platebního výměru na daň by se městský soud mohl zabývat pouze tehdy, pokud by účastník řízení v žalobě namítal nezákonnost platebního výměru na penále spočívající v tom, že v důsledku nicotnosti platebního výměru na daň neexistuje rozhodnutí, které by účastníkovi řízení ukládalo daňovou povinnost, s jejímž uhrazením by byl v prodlení. Otázka nicotnosti platebního výměru na daň tak v přezkumném soudním řízení týkajícím se platebního výměru na penále je „pouze" otázkou jeho zákonnosti. Tu však městský soud zkoumá jen k žalobní námitce, nikoliv z úřední povinnosti (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2007, č. j. 5 Afs 102/2006 - 45, dostupný na www.nssoud.cz). Takovou námitku sice účastník řízení vznesl, ale až více než rok po uplynutí lhůty pro podání žaloby (§ 72 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud tedy námitku nicotnosti platebního výměru na daň z přidané hodnoty zhodnotil v souladu se zákonem.

Ze všech výše uvedených důvodů není napadený rozsudek nezákonný, a proto Nejvyšší správní soud podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. kasační stížnost zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud proto přiznal účastníkovi řízení, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení proti neúspěšnému stěžovateli. Účastníkovi řízení vznikly náklady v souvislosti se zastoupením daňovou poradkyní. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval Nejvyšší správní soud v souladu s § 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s. při určení výše odměny podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Za situace, kdy účastník řízení byl daňovou poradkyní zastoupen již v řízení před městským soudem a nejedná se o věc, a ani to nevyplývá z obsahu vyjádření ke kasační stížnosti, která by první nebo další poradu vyžadovala, Nejvyšší správní soud proto stanovil výši odměny za jeden úkon právní služby (sepsání vyjádření ke kasační stížnosti) v částce 2100 Kč a náhradu hotových výdajů v částce 300 Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 citované vyhlášky, celkem tedy 2400 Kč.

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

V Brně dne 13. května 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu