

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 30. 1. 2009, č. j. 9 Ca 177/2007 – 67,

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 30. 1. 2009, č. j. 9 Ca 177/2007 – 67, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „stěžovatel“) ze dne 7. 3. 2007, č. j. 3695/07-1500-100146, jímž byl k odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) změněn platební výměr na daňové penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 vydaný Finančním úřadem pro Prahu 8 (dále jen „finanční úřad“) dne 18. 10. 2005, č. j. 238702/05/008511/4833.

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 v dané věci platební výměr na penále netrpí takovými intenzivními vadami, které by způsobovaly jeho nicotnost. Neshledal totiž absolutní nedostatek pravomoci, absolutní

nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva k něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, nedostatek právního podkladu či zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy. Platební výměr na daňové penále vystavil místně a věcně příslušný správce daně, je jím požadováno penále na dani z přidané hodnoty za konkrétní zdaňovací období ve smyslu ust. § 63 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), byl vydán na základě podkladů vyplývajících z daňového řízení, je z něj zřejmá výše předpisu penále, jeho splatnost s udáním místa a času plnění včetně čísla účtu. Pokud není v platebním výměru konkretizováno, podle jakého odstavce bylo postupováno, nejde o vadu, která by mohla způsobit jeho nicotnost. Platební výměr není nicotný ani z důvodu, že obsahuje výrok nesmyslný, neboť vyžaduje plnění, které je nemožné. Bez ohledu na to, že předpis penále nebyl ještě v okamžiku dobrovolné úhrady daňové povinnosti vydán, takže zde nebyla možnost konfrontace částky úhrady daně a stanovené výše penále, v právním smyslu existovala možnost předepsat penále z dlužné částky daně a takové uplatnění pravomoci správce daně, nelze považovat právně za plnění nemožné. 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 (prosinec 1998) podat daňové přiznání. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 1998 byla tedy splatná 25. 1. 1999 a od 26. 1. 1999 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 ve svém časovém rámci nebrání absorpci tříleté lhůty pro doměření a

vyměření daně, která běží rovněž od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, a tím žádoucím způsobem předurčuje nezbytnost včasnosti ověřování a doměřování daně, posílení právní jistoty daňových subjektů, a tím i včasnější naplnění veřejných fiskálních zájmů.

Právo vybrat a vymáhat daňové penále za předmětné zdaňovací období je v daném případě, na rozdíl od obdobných sporů vedených před městským soudem, promlčeno z toho důvodu, že rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na penále nabylo právní moci až dne 12. 3. 2007. Ve smyslu ust. § 58 zákona o správě daní a poplatků sleduje penále osud daně. Daň doměřená dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 10. 2000 byla splatná v náhradní lhůtě do 30 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Šestiletá promlčecí lhůta ve smyslu ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků začala běžet od 1. 1. 2001 a marně uplynula dnem 31. 12. 2006. Pravomocně tedy bylo rozhodnuto až po uplynutí lhůty pro sdělení předpisu penále. Neobstojí tak názor stěžovatele, že lhůta pro sdělení předpisu penále skončila ke stejnému datu, jako by skončila lhůta pro vybrání penalizované daně, tj. dne 31. 12. 2006. Napadené rozhodnutí tak bylo vydáno 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. Pokud jde o závěr městského soudu, že předpis penále nebyl sdělen v šestileté lhůtě pravomocně, spatřuje stěžovatel v odůvodnění soudu rozpor ve dvojím posouzení počátku běhu lhůty podle ust. § 70 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud v odůvodnění rozsudku nejprve konstatoval, že šestiletá lhůta v daném případě uplynula dne 31. 12. 2005 a poté v části rozsudku zabývající se právní mocí platebního výměru na penále je lhůta pro sdělení předpisu penále počítána od náhradní lhůty splatnosti. Pomine–li stěžovatel uvedený rozpor, považuje ohledně nutnosti sdělit v šestileté lhůtě předpis penále pravomocně za nezbytné uvést, 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, resp. k datu vydání dodatečného platebního výměru na daň. 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. Část dodatečně doměřené daně byla zaplacena k 24. 2. 1999 a poslední část dodatečně doměřené daně byla zaplacena dne 13. 10. 2000, tedy ještě před doručením dodatečného platebního výměru. 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.

Účastník řízení vyjádřil souhlas se zrušením napadeného rozhodnutí stěžovatele, ale zároveň se domnívá, že městský soud měl v souladu s ust. § 65, § 76 a § 78 s. ř. s. posoudit dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty ze dne 13. 10. 2000, který byl podkladem pro předpis penále, jako nicotný. Městský soud se podrobně zabýval nicotností platebního výměru na penále, zatímco v řízení před městským soudem účastník

řízení namítal nicotnost, resp. neexistenci právního podkladu a nedostatek pravomoci k vydání předmětného dodatečného platebního výměru. Zatímco ve stěžovatelem odkazované judikatuře se vždy jedná o náhradní lhůtu splatnosti vycházející nikoliv z náhradní lhůty dodatečně stanovené daně platebním výměrem, ale z náhradní lhůty na základě úkonů, které prodlužují lhůty, v tomto případě vychází stěžovatel z náhradní lhůty stanovené dodatečným platebním výměrem na daň, u něhož nedoplatek na dani neexistuje. V daném případě nebyl učiněn žádný úkon směřující k prodloužení lhůty. 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. Podle účastníka řízení je dodatečný platební výměr ze dne 13. 10. 2000 s náhradní lhůtou splatnosti zmatečný a vnitřně rozporný, neboť ukládá povinnost, která zanikla dne 3. 12. 1999. Tento platební výměr je podle stávající judikatury rozhodnutím nicotným, což způsobuje nicotnost platebního výměru na penále. Účastník řízení odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96, a ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004 – 90, a na nález Ústavního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp. zn. I. ÚS 2366/07. Rovněž poukázal na to, že Nejvyšší správní soud již několikrát konstatoval, že rozhodnutí musí nabýt právní moci před prekluzí. Obdobně lze postupovat i v případě sdělení penále. 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.

V podání označeném jako „doplnění vyjádření ke kasační stížnosti – námitka nicotnosti“ účastník řízení uvedl, že předmětný dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty neobsahuje rozpis základu daně. Ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99, je nutné, aby tato náležitost ve výroku rozhodnutí byla obsažena. Dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty se proto jeví jako akt nicotný a nicotné jsou rovněž akty na něj navazující. Dále účastník řízení shrnul vývoj posuzování významu pojmů nicotnost, neplatnost a nezákonnost s odkazy na příslušnou judikaturu. Rovněž opakovaně poukázal na to, že finanční úřad v dodatečném platebním výměru na daň z přidané hodnoty stanovil náhradní lhůtu splatnosti, přičemž finanční prostředky již měl mnoho měsíců na účtu. Kumulace takové míry zmatečnosti a splnění podmínek neplatnosti u jednoho a téhož správního aktu splňuje kritéria posuzování nicotnosti rozhodnutí vydaného v daňovém procesu. Je tedy vhodné, aby i soud ex offo prohlásil nicotnost v kterémkoliv stádiu, např. při přezkoumávání podkladu rozhodnutí, na jehož základě bylo vydáno rozhodnutí na penále.

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, od jakého okamžiku počíná běžet lhůta pro sdělení předpisu penále podle ust. § 63 odst. 4 a § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a dále to, zda v této lhůtě musí rozhodnutí nabýt právní moci.

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.“*

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 poplatků 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 vyslovené rozšířeným senátem jsou plně aplikovatelné i na danou věc. Daň za zdaňovací období prosinec 1998 byla splatná dne 25. 1. 1999 (§ 37 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 1998). Pro určení počátku běhu lhůty k vyrozumění o předpisu penále je rozhodný den splatnosti daně. Tato lhůta v tomto případě tedy začala běžet dne 1. 1. 2000 a poslední den této lhůty připadl na 31. 12. 2005. Finanční úřad vydal platební výměr na penále dne 18. 10. 2005 a toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 24. 11. 2005, tj. před uplynutím zákonné lhůty. Městský soud tedy posoudil tuto otázku v souladu se zákonem a argumentoval–li stěžovatel tím, že počátek běhu předmětné

lhůty je třeba odvozovat od náhradní lhůty splatnosti dodatečně vyměřené daně, je tato jeho námitka nedůvodná.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na judikaturu správních soudů, jedná se o rozsudky z doby před vydáním výše citovaného usnesení rozšířeného senátu.

Vzhledem k výše uvedenému a s ohledem na to, že rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti platebnímu výměru na penále nabylo právní moci až dne 12. 3. 2007, je v daném případě rozhodující, zda musí být v šestileté lhůtě, jejíž počátek je odvozen od původního dne splatnosti daně, rozhodnuto pravomocně, tj. včetně případného rozhodnutí o odvolání.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud rovněž poukazuje na výše citované usnesení rozšířeného senátu, který vyslovil (bod 26 usnesení), že *„ustanovení § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. znemožňuje po uplynutí lhůty podle § 70 odst. 1 d. ř. nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího penále. Zatímco 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.“*

Z úvah a závěrů vyslovených rozšířeným senátem, od kterých nemá Nejvyšší správní soud důvod se v této věci odchýlit, vyplývá, že pokud napadené rozhodnutí stěžovatele o odvolání proti platebnímu výměru na penále nabylo právní moci až po uplynutí zákonné lhůty, došlo k prekluzi práva vybrat a vymáhat předmětné penále. Městský soud tedy postupoval správně, pokud napadené rozhodnutí z tohoto důvodu zrušil. Lze mu pouze vytknout, že chybně označuje předmětnou lhůtu za promlčecí. Toto pochybení však za situace, kdy účastník řízení v žalobě uplynutí této lhůty namítal a kdy tedy nesprávné posouzení charakteru předmětné lhůty nemohlo ovlivnit výrok napadeného rozsudku, nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku, a nemůže proto být důvodem pro jeho zrušení.

I když stěžovatel důvodně poukázal na to, že odůvodnění napadeného rozsudku obsahuje dvojí posouzení počátku běhu lhůty pro sdělení předpisu penále na dani, podstatný je správný závěr městského soudu, že rozhodnutí stěžovatele o odvolání nabylo právní moci až po uplynutí zákonné lhůty. To, že při hodnocení otázky, zda musí

být ve lhůtě podle ust. § 70 odst. 1 ve spojení s § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků rozhodnuto pravomocně, městský soud nesprávně stanovil počátek běhu lhůty v návaznosti na náhradní lhůtu splatnosti dodatečně vyměřené daně (tj. od 1. 1. 2001), je tedy rovněž bez vlivu na zákonnost napadeného rozsudku.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětem posouzení v řízení o kasační stížnosti je především opodstatněnost výroku rozhodnutí krajského (městského) soudu. Důvodem ke zrušení rozsudku je tedy skutečnost, že žádný z důvodů, pro které soud rozhodnutí správního orgánu zrušil, nebyl důvodem zákonným, popř. jiná skutečnost, pro kterou by rozsudek neobstál. Pokud by Nejvyšší správní soud pro pouhé nedostatky v argumentaci krajského (městského) soudu jeho rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu rozhodnutí, jednalo by se o formalistický přístup, jehož jediným výsledkem by bylo převzetí příslušné části argumentace Nejvyššího správního soudu krajským (městským) soudem, aniž by tato skutečnost měla jakýkoliv vliv na samotný výrok rozhodnutí (srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2005, č. j. 1 Afs 20/2004 – 51, a ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 23/2005 - 93, dostupné na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v této souvislosti již dříve vyslovil (srov. rozsudek ze dne 19. 1. 2006, č. j. 2 Afs 100/2005 - 106, dostupný na www.nssoud.cz), že pokud je rozhodnutí krajského soudu ve výsledku (co do výroku) věcně správné, lze dílčí nesprávné závěry krajského soudu (za předpokladu, že jsou přezkoumatelné) korigovat právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu, aniž by rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno.

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 sice pochybil, pokud se k námitce nicotnosti platebního výměru na daň z přidané hodnoty vůbec nevyjádřil, nicméně vzhledem k tomu, že tato námitka byla uplatněna po lhůtě pro podání žaloby, tato vada nedosahuje intenzity odůvodňující zrušení napadeného rozsudku. V této souvislosti je nutno uvést, že případnou nicotností platebního výměru na penále se městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zabýval velmi podrobně a jeho závěrům není co vytknout.

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. Nejvyšší správní soud nepřiznal odměnu za doplnění vyjádření, protože jej nepovažuje za úkon právní služby ve smyslu ust. § 11 odst. 1 písm. d) cit. vyhlášky, neboť účastník řízení v tomto podání v podstatě pouze zopakoval argumenty již uvedené ve vyjádření ke kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud nepřiznal odměnu za doplnění vyjádření, protože jej nepovažuje za úkon právní služby ve smyslu ust. § 11 odst. 1 písm. d) cit. vyhlášky, neboť účastník řízení v tomto podání v podstatě pouze zopakoval argumenty již uvedené ve vyjádření ke kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. května 2011

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu