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 Mgr. Viktorem Šupem, advokátem se sídlem Na Zájezdu 16, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasačních stížnostech žalobce a žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2009, č. j. 9 Ca 173/2007 – 64,

takto:

I. Kasační stížnost žalobce **se odmítá.**

II. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení

Odůvodnění:

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2009, č. j. 9 Ca 173/2007 – 64, bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu [dále jen „stěžovatel b)"] ze dne 7. 3. 2007, č. j. 3691/07-1500-100146, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce [dále jen „stěžovatel a)"] proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 8 (dále jen „finanční úřad") ze dne 18. 10. 2005, č. j. 238697/05/008511/4833, kterým byl stěžovateli a) sdělen předpis penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1998 ve výši 4 096 856 Kč.

V odůvodnění rozsudku městský soud k žalobní 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 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. Z platebního výměru je 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. 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 č. 337/1992 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Stěžovatel a) je měsíčním plátcem daně z přidané hodnoty, a proto byl povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (květen 1998) podat daňové přiznání. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1998 byla tedy splatná 25. 6. 1998 a od tohoto dne (správně dne následujícího) byl stěžovatel a) v prodlení s placením daně. Podle městského soudu není správný právní názor stěžovatele b), že v případě dodatečného doměření daně se promlčecí lhůta odvíjí od náhradní lhůty splatnosti doměřené daně. 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 b) 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. Stěžovateli a) 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 daňovým subjektem (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 rámec ust. § 46 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud 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 doměřováni daně, posílení právní jistoty daňových subjektů, a tím i včasnější naplnění veřejných fiskálních zájmů. Právo vymáhat daňové penále za předmětné zdaňovací období je podle městského soudu promlčeno i 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 b), 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 stěžovateli a) 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 b) 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 b) 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 b) 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. Pokud jde o závěr městského soudu, že předpis penále nebyl sdělen v šestileté lhůtě pravomocně, spatřuje stěžovatel b) 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. 2004, 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 b) 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 a) 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 b) 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 b) navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení.

Kasační stížnost podal v zákonné lhůtě i stěžovatel a), a to z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti uvedl, že vzhledem ke splatnosti daňového nedoplatku ke dni 25. 6. 1998 začala šestiletá promlčecí lhůta běžet dnem 1. 1. 1999, přičemž nebyl učiněn žádný úkon směřující k jejímu prodloužení. 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 a) daň zaplatil dne 3. 12. 1999 a náhradní lhůta splatnosti tak byla v dodatečném platebním výměru uvedena nadbytečně a zmatečně. Nelze souhlasit ani s tvrzením stěžovatele b), že promlčení penále se odvíjí od běhu náhradní lhůty. To je sice ve své podstatě správné, avšak v tomto případě nebyly dány podmínky pro stanovení běhu náhradní lhůty splatnosti, neboť odporuje jakékoliv logice, aby běžela lhůta splatnosti k již uhrazené daňové povinnosti. Stěžovatel b), stejně jako finanční úřad, postupoval v rozporu se zásadami zákonnosti a součinnosti a neprokázal skutečnosti, které by jej opravňovaly k uložení zákonné sankce podle ust. § 63 odst. 3 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel a) vyjádřil souhlas se zrušením napadeného rozhodnutí stěžovatele b), 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 a to jak z důvodů uvedených v námitce nicotnosti podané u městského soudu dne 20. 1. 2009, tak i v souladu s dalšími skutečnostmi, které jsou obsahem spisu. Konkrétně stěžovatel a) poukázal na to, že finanční úřad neučinil žádný úkon podle ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který by mohl lhůtu prodloužit. Městský soud se podrobně zabýval nicotností platebního výměru na penále, zatímco stěžovatel a) namítal nicotnost, resp. neexistenci právního podkladu a nedostatek pravomoci k vydání předmětného dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty. Podle stěžovatele a) 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. Nicotnost dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty způsobuje nicotnost platebního výměru na penále a také nicotnost napadeného rozhodnutí stěžovatele b). V této souvislosti stěžovatel a) 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. S ohledem na výše uvedené stěžovatel a) navrhl zrušení napadeného rozsudku a vyslovení nicotnosti jak podkladu rozhodnutí dodatečného platebního výměru ze dne 13. 10. 2000, č. 33, č. j. 155440/00/008911/4750, tak navazujících rozhodnutí, tj. platebního výměru na penále č. j. 238697/05/008511/4833, a rozhodnutí stěžovatele b) o odvolání.

Stěžovatel a) ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele b) kromě argumentace obsažené již v jeho kasační stížnosti, poukázal k námitce stěžovatele b) týkající se právní moci platebního výměru na penále na judikaturu Nejvyššího správního soudu, ze které vyplývá, že rozhodnutí musí nabýt právní moci před prekluzí. Stěžovatel a) se proto domnívá, že obdobně lze postupovat i v případě sdělení penále.

Stěžovatel b) ve vyjádření ke kasační stížnosti stěžovatele a) k otázce zaplacení daně před vydáním dodatečného platebního výměru na daň odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání, které rovněž ocitoval. Pro doplnění uvedl, že v případě dodatečného platebního výměru na daň se nejedná o nicotné rozhodnutí. Naopak nestanovení náhradní lhůty splatnosti dodatečně vyměřené daně v platebním výměru by zakládalo jeho neplatnost ve smyslu ust. § 32 zákona o správě daní a poplatků. Pokud jde o platbu provedenou dne 3. 12. 1999, lze uvést, že část přeplatku vzniklého touto platbou byla použita ve stanovené náhradní lhůtě splatnosti podle ust. § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků na úhradu dodatečné daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za květen 1998. V souvislosti s námitkou promlčení sdělení předpisu penále stěžovatel b) odkázal na svou kasační stížnost. K námitce neprokázání skutečností opravňujících správce daně k uložení sankce stěžovatel b) uvedl, že stěžovateli a) byly všechny relevantní skutečnosti známy a že ze strany správce daně nedošlo v tomto směru k pochybení v informovanosti daňového subjektu. Dále v této souvislosti odkázal na zákonnou úpravu úroků z prodlení platnou od 1. 1. 2007.

Nejvyšší správní soud se nejprve se zabýval přípustností kasační stížnosti stěžovatele a).

Podle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Tato výhrada dopadá i na případy, kdy žalobce sice onu námitku před soudem uplatnil, učinil tak však až po uplynutí lhůty k podání žaloby (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008 - 39, dostupný na www.nssoud.cz). Řízení o žalobě spočívá na zásadě dispoziční a zásadě koncentrace řízení. Je tedy pouze na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, bude brojit žalobou u soudu či nikoliv. Je na něm, aby v případě, kdy se bude domáhat ochrany svých práv žalobou u soudu, v této žalobě jasně vymezil, které výroky správního rozhodnutí napadá, a v žalobních bodech pak specifikoval, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 s. ř. s). Správní soudnictví je ovládáno i zásadou koncentrační. Žalobu je třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.) a pouze v této lhůtě může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.).

Soud je při přezkoumání správního rozhodnutí vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu, či o rozhodnutí nepřezkoumatelné) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a jen v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Bylo tedy na stěžovateli a), aby v zákonné dvouměsíční lhůtě pro podání žaloby vymezil, které výroky rozhodnutí a z jakých skutkových a právních důvodů mají být soudem přezkoumány.

Ze soudního spisu vyplývá, že stěžovatel a) podal žalobu v zákonné lhůtě, ale námitku nicotnosti platebního výměru na daň z přidané hodnoty v ní nevznesl. Uplatnil ji až v podání ze dne 20. 1. 2009, tj. více než rok po uplynutí dvouměsíční lhůty k podání žaloby. Kasační stížnost stěžovatele a) pak svým obsahem na toto podání navazuje, neboť jedinou stížní námitkou je námitka nicotnosti platebního výměru na daň, z čehož stěžovatel a) dovozuje nicotnost platebního výměru na penále. Pro posouzení přípustnosti této kasační stížnosti je rozhodující, zda je námitka nicotnosti platebního výměru na daň obsahově námitkou nicotnosti také ve vztahu k platebnímu výměru na daňové penále, resp. k rozhodnutí o odvolání proti tomuto platebnímu výměru. Pouze pokud by se skutečně o námitku nicotnosti ve vztahu k přezkoumávanému správnímu rozhodnutí jednalo, bylo by povinností městského soudu se s takovou argumentací věcně vypořádat a absence hodnocení této námitky by zakládala vadu mající vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

V tomto kontextu je nutno zdůraznit, že platební výměr na daň z přidané hodnoty vydaný finančním úřadem dne 13. 10. 2000 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 stěžovatel a) v žalobě namítal nezákonnost platebního výměru na penále spočívající v tom, že v důsledku nicotnosti platebního výměru na daň neexistuje rozhodnutí, které by stěžovateli a) ukládalo daňovou povinnost, s jejímž uhrazením by byl v prodlení. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že otázka nicotnosti platebního výměru na daň 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).

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 nicotností platebního výměru na penále se městský soud v odůvodnění napadeného rozsudku zabýval velmi podrobně a jeho závěrům není co vytknout.

Jediný stížní důvod obsažený v kasační stížnosti stěžovatel a) neuplatnil v řízení před městským soudem, ač tak učinit mohl, když jej uplatnil mimo rámec zákonné lhůty.

Nejvyšší správní soud proto jeho kasační stížnost odmítl jako nepřípustnou podle ust. § 104 odst. 4 ve spojení s § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Nad rámec důvodu pro odmítnutí kasační stížnosti stěžovatele a) je k jeho návrhu na vyslovení nicotnosti správních rozhodnutí třeba uvést, že s. ř. s. neumožňuje Nejvyššímu správnímu soudu nicotnost vyslovit. Podle ust. § 110 odst. 1 věta první za středníkem s. ř. s. totiž soud rozhodne současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu o zastavení řízení, odmítnutí návrhu nebo postoupení věci, jestliže již v řízení před krajským soudem pro takový výrok rozhodnutí byly důvody. Možnost vyslovit nicotnost v citovaném ustanovení upravena není. Vyslovit nicotnost správního rozhodnutí neumožňuje Nejvyššímu správnímu soudu ani ust. § 76 odst. 2 s. ř. s., protože v řízení o kasační stížnosti je podle ust. § 120 s. ř. s. možno přiměřeně užít pouze ustanovení části třetí hlavy I. s. ř. s., tj. obecná ustanovení o řízení (§ 32 až § 64 s. ř. s.). Shledal–li by Nejvyšší správní soud, že krajský (městský) soud věcně přezkoumal nicotné správní rozhodnutí, zrušil by takový rozsudek, věc by mu vrátil k dalšímu řízení a závěr o nicotnosti by vyslovil jen v odůvodnění zrušujícího rozsudku jako závazný právní názor.

Dále Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil v kasační stížnosti stěžovatel b), přičemž 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, že *„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. Daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 1998 byla splatná dne 25. 6. 1998 (§ 37 zákona č. 588/1992 Sb., ve znění účinném od 1. 1. 1998) a tento den je rozhodný pro určení počátku běhu lhůty k vyrozumění o předpisu penále. Tato lhůta v daném případě tedy počala běžet dne 1. 1. 1999 a posledním dnem této lhůty byl den 31. 12. 2004. Finanční úřad však vydal platební výměr na penále až dne 18. 10. 2005, tj. po uplynutí zákonné lhůty. Městský soud proto posoudil otázku běhu lhůty pro sdělení předpisu penále správně, a tato stížní námitka je proto nedůvodná.

Poukázal-li stěžovatel b) v kasační stížnosti na judikaturu správních soudů, jedná se o rozsudky z doby před vydáním citovaného usnesení rozšířeného senátu.

Stěžovatel b) však důvodně poukazuje na to, že odůvodnění napadeného rozsudku obsahuje dvojí posouzení počátku běhu lhůty pro sdělení předpisu penále na dani. Podstatný však je správný závěr městského soudu, že finanční úřad sdělil předpis penále

stěžovateli a) až po uplynutí zákonné lhůty. Pokud tedy finanční úřad nevyrozuměl daňový subjekt v zákonné lhůtě o předpisu penále, pozbývají veškeré další úvahy týkající se rozhodnutí stěžovatele b) o odvolání relevanci. To, že se tedy městský soud nadbytečně zabýval i otázkou, zda musí být ve lhůtě podle ust. § 70 odst. 1 ve spojení s § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků rozhodnuto pravomocně, a v této souvislosti stanovil počátek běhu lhůty v návaznosti na náhradní lhůtu splatnosti dodatečně vyměřené daně (tj. od 1. 1. 2001), je tedy bez vlivu na zákonnost napadeného rozsudku.

Vzhledem k uvedenému se již Nejvyšší správní soud nezabýval argumentací stěžovatele b) týkající se otázky, zda rozhodnutí finančních orgánů nabyla v uvedené lhůtě právní moci či nikoliv.

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 stěžovatele b) 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 ve vztahu ke stěžovateli a) opírá o ust. § 60 odst. 3 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, byla-li kasační stížnost odmítnuta.

Ve vztahu ke stěžovateli b) se výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 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 stěžovateli b) náhradu nákladů nepřiznal, protože ve věci neměl úspěch.

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