ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci **žalobců: a) P. Ž.,** a **b) J. H.**, zastoupený JUDr. Pěvou Skýbovou, advokátkou se sídlem Bartošova 4, Brno, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2008, č. j. 7148/08-1400-801762, ve věci daňového penále, o kasační stížnosti žalobců a) a b) proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 29. 5. 2009, č. j. 22 Ca 271/2008 – 28,

takto:

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

II. Kasační stížnost žalobce b) **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Dne 9. 7. 2009 podala J. W. kasační stížnost, kterou se domáhala zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud"), kterým tento soud zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne

16. 7. 2008, č. j. 7148/08-1400-801762, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hranicích (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 5. 2008, č. j. 41763/08/394960/3410, kterým jí bylo předepsáno daňové penále na dani z převodu nemovitostí za období od 23. 4. 1997 do 12. 5. 2008 ve výši 2 562 296 Kč.

Vzhledem ke skutečnosti, že J. W. (dále též „původní stěžovatelka“) po podání kasační stížnosti dne 22. 10. 2009 zemřela, pokračuje Nejvyšší správní soud v řízení o předmětné kasační stížnosti na základě usnesení ze dne 25. 3. 2011, č. j. 9 Afs 95/2009 - 85, které nabylo právní moci dne 31. 3. 2011, s právními nástupci zemřelé J. W., tj. se žalobci a) a b) [dále jen „stěžovatelé a) a b)“]. Následně Nejvyšší správní soud zjistil, že není na straně stěžovatelů a) a b) splněna podmínka řízení podle § 105 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), tj. jejich právní zastoupení pro řízení o kasační stížnosti, a proto je vyzval usnesením ze dne 8. 6. 2011, č. j. 9 Afs 95/2009 - 95, aby v souladu s citovaným ustanovením zdejšímu soudu předložili do deseti dnů od doručení předmětné výzvy plnou moc udělenou advokátovi pro zastupování v řízení o kasační stížnosti nebo doložili své vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Stěžovatel a) na tuto výzvu nijak nereagoval a plnou moc ani doklad o svém vysokoškolském právnickém vzdělání nedoložil. Nesplnil tak podmínky nutné k řízení o jeho kasační stížnosti. Na základě toho byl Nejvyšší správní soud nucen jeho kasační stížnost podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. odmítnout.

Stěžovatel b) ve stanovené lhůtě předložil Nejvyššímu správnímu soudu plnou moc, z níž vyplývá, že je pro řízení o kasační stížnosti zastoupen JUDr. Pěvou Skýbovou, advokátkou se sídlem Bartošova 4, Brno. V jeho případě tak byly podmínky řízení řádně splněny, a proto Nejvyšší správní soud přistoupil k meritornímu přezkumu kasační stížnosti podané původní stěžovatelkou.

Kasační stížnost byla podána z důvodu obsaženého v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. pro nezákonnost napadeného rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení. Kasační stížnost brojí proti názoru krajského soudu, že daňové penále nebylo promlčeno ani částečně, jakož proti názoru, že se v daném řízení již nelze úspěšně bránit proti rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň z převodu nemovitostí. Krajský soud nesprávně vyhodnotil důkazy, které měl k dispozici ze správního spisu, a rozhodoval tak na základě nesprávně zjištěného skutkového stavu. Vůbec se nezabýval otázkou, zda byly tvrzené úkony učiněné k vymožení daňového nedoplatku řádně doručeny, přičemž teprve jejich doručení může přerušovat běh promlčecí lhůty. Krajský soud rovněž nesprávně posoudil námitku nesprávného

a nezákonného vyměření daně z převodu nemovitostí. Pokud správní orgány trvají na splnění nezákonného rozhodnutí, porušují tak „listinu základních lidských práv a svobod“. Proti rozhodnutí o vyměření daně nebylo odvolání podáno, neboť původní stěžovatelka měla za to, že správní orgány při svém postupu respektují zákon. Nezabýval-li se krajský soud těmito námitkami, odmítl tak poskytnout ústavně zaručenou soudní ochranu. Z těchto důvodů bylo navrženo, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný ke kasační stížnosti zaslal vyjádření, přičemž se zcela ztotožnil se závěry krajského soudu. Nesouhlasí se stížní námitkou, že by příslušné úkony správce daně v předmětném daňovém řízení nebyly řádně doručeny. Řádné doručení výzvy k zaplacení nedoplatku na dani z převodu nemovitostí ze dne 12. 6. 1997, exekučního příkazu ze dne 9. 2. 1998, jakož i rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 29. 7. 2002, dokládají vlastnoručně podepsané doručenky původní stěžovatelkou J. W. Proti těmto uvedeným úkonům nebyly podány žádné opravné prostředky. Navíc žalovaný podotýká, že ani v odvolání proti rozhodnutí správce daně, kterým bylo penále předepsáno, ani v žalobě proti rozhodnutí žalovaného nebylo správné doručování napadáno. Ve vztahu k námitce o nezákonnosti rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň z převodu nemovitostí, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006 - 93 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle kterého nelze namítat nezákonnost předpisu penále v případě, že pravomocný platební výměr na daň zákonem předepsaným způsobem nebyl zrušen. V daném případě byla daň z převodu nemovitostí vyměřena na základě platebního výměru ze dne 13. 3. 1997, doručeného dne 24. 3. 1997, proti kterému původní stěžovatelka nepodala odvolání ani nevyužila žádný jiný opravný prostředek. Nereagovala ani na přípis Ministerstva financí ze dne 18. 8. 1997, v němž jí bylo sděleno, že má možnost předložit revizní znalecký posudek, který by zpochybnil správnost znaleckého posudku vypracovaného M. D. na hodnotu převáděné nemovitosti za účelem případného použití mimořádných opravných prostředků. Na základě výše uvedeného žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Z obsahu správního spisu vyplynuly následující podstatné skutečnosti. Zesnulá J. W. převedla jako prodávající na základě kupní smlouvy ze dne 4. 1. 1995 na kupujícího Ing. M. Š. nemovitosti za kupní cenu 6 000 000 Kč. Ze správního spisu vyplývá, že předmětné nemovitosti byly znaleckým posudkem ze dne 2. 1. 1995 vypracovaným M. D. oceněny na částku ve výši 56 666 270 Kč. Po několika výzvách správce daně původní stěžovatelka podala dne 17. 2. 1997 daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí. Následně dne 13. 3. 1997 byl správcem daně vydán platební výměr, č. j. 14167/97/394960/3410, na daň z převodu nemovitostí ve výši 2 833 315 Kč, který nabyl právní moci dne 23. 4. 1997. Daň byla vyměřena z částky uvedené ve znaleckém posudku. Jelikož původní stěžovatelka tuto daň

nesplatila, vydal správce daně rozhodnutím ze dne 9. 2. 1998, č. j. 10031/98/394920/1124-B237, exekuční příkaz, který nabyl právní moci dnem 3. 3. 1998. Dne 29. 7. 2002 vydal správce daně rozhodnutí č. j. 44337/02/394920/801124, o zřízení zástavního práva podle § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků"), k nemovitostem v k. ú. Lipník nad Bečvou, které byly ve spoluvlastnictví J. W. Původní stěžovatelka podala dne 31. 5. 2006 žádost o prominutí daně z převodu nemovitostí, která byla zamítnuta rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 12. 9. 2006, č. j. 49/83 650/2006-493. Dne 22. 6. 2007 podala J. W. novou žádost o prominutí části vyměřené daně, která byla rozhodnutím ze dne 7. 9. 2007, č. j. 49/70 241/2007-493, rovněž zamítnuta. Následně vydal správce daně platební výměr ze dne 12. 5. 2008, č. j. 41763/08/394960/3410, kterým předepsal J. W. výše uvedené daňové penále na daň z převodu nemovitostí za období od 23. 4. 1997 do 12. 5. 2008. Proti tomuto rozhodnutí podala původní stěžovatelka dne 27. 5. 2008 odvolání. V něm uvedla, že správce daně pochybil, když jí předepsal penále za více jak 11 let, přestože podle § 63 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 2007, lze úrok z prodlení uplatnit nejdéle za dobu 5 let prodlení. Dále namítala promlčení nároku na daňové penále, neboť podle § 70 odst. 1 citovaného zákona se předmětný nárok promlčí po šesti letech po roce, v němž se stal splatný. Původní stěžovatelka měla za to, že se předmětný nárok stal splatným v roce 1997, promlčecí doba tak marně uplynula dnem 31. 12. 2003. Jako poslední námitku přednesla, že daňové penále jí nemělo s ohledem na okolnosti vzniku daňové povinnosti být vůbec předepsáno, přičemž podrobně vylíčila okolnosti vzniku daňové povinnosti, kdy daň byla vyměřena na základě výše uvedeného znaleckého posudku, přestože nemovitost byla převedena za cenu ve výši 6 000 000 Kč. Žalovaný odvolání rozhodnutím ze dne 16. 7. 2008, č. j. 7148/08-1400-801762, zamítl. Posledně zmiňovanou námitku považoval za nedůvodnou, neboť platební výměr na daň z převodu nemovitostí nabyl právní moci, když původní stěžovatelka proti uvedenému rozhodnutí nevyužila žádných opravných prostředků. Žalovanému nepřísluší se v daném řízení o daňovém penále rozhodnutím o vyměření daně z převodu nemovitostí zabývat. K námitce promlčení žalovaný uvedl, že vzhledem k rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění daňového nedoplatku na dani z převodu nemovitostí začala podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků běžet nová šestiletá lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku na předmětné dani z převodu nemovitostí, přičemž podle § 70 odst. 5 téhož zákona nelze na základě výše uvedené skutečnosti do třiceti let po zápisu zástavního práva proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení daňového nedoplatku. Důvodnou žalovaný neshledal ani námitku o možnosti maximálního předepsání úroku z prodlení na dobu 5 let. Na rozdíl od původní stěžovatelky má žalovaný za to, že vzhledem k tomu, že den splatnosti daně (23. 4. 1997) nastal přede dnem účinnosti 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."), tj. přede dnem 1. 1. 2007, použije se na daný případ ustanovení

§ 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném do 31. 12. 2006, jak stanoví přechodné ustanovení čl. VI bod 3. zákona č. 230/2006 Sb. Žalovaný následně podrobně rozebral výpočet předepsaného penále. Téhož dne jako odvolání podala J. W. žádost o prominutí předepsaného daňového penále, která byla Ministerstvem financí dne 15. 9. 2008, č. j. 49/73 242/2008-493, zamítnuta.

Proti rozhodnutí žalovaného podala J. W. žalobu, ve které namítala nesprávné posouzení otázky promlčení nároku na daňové penále. Nesouhlasila s názorem žalovaného, že úkon vedoucí k zajištění úhrady jistiny daňového nedoplatku (rozhodnutí o zřízení zástavního práva k nemovitostem) je způsobilý přerušit promlčecí lhůtu pro vyměření daňového penále za pozdní úhradu tohoto daňového nedoplatku. Podle ní je totiž daňové penále samostatným nárokem s vlastní promlčecí lhůtou. Zřízení zástavního práva bylo způsobilé přerušit toliko běh promlčecí lhůty jistiny daňového nedoplatku, nikoli však nároku na daňové penále za neuhrazení tohoto nedoplatku. V daném případě daňového penále došlo podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků k promlčení práva po šesti letech po roce, v němž se stal daňový nedoplatek splatným. Dále v žalobě uvedla a podrobně zopakovala, že správní orgány nesprávně posoudily také námitku, že jí daňové penále vůbec nemělo být předepsáno.

Krajský soud žalobu zamítl kasační stížností napadeným rozsudkem a ztotožnil se se závěry žalovaného. K námitce promlčení uvedl, že lhůta pro sdělení předpisu penále je vždy závislá na běhu šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně včetně přerušení běhu lhůty pro vybrání daně, které dopadá nejen na výběr daně samotné, ale také na sdělení předpisu penále. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva je úkonem správního orgánu přerušujícím běh šestileté promlčecí lhůty s tím, že přerušuje nejen běh šestileté promlčecí lhůty k vybrání daňového nedoplatku, ale též ke sdělení předpisu penále. V daném případě byl běh promlčecí lhůty přerušen nejprve vydáním exekučního příkazu ze dne 9. 2. 1998 a následně vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 29. 7. 2002. Podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků tedy začala běžet od konce roku 2002 nová promlčecí šestiletá lhůta, a navíc tím bylo na základě § 70 odst. 5 téhož zákona znemožněno do třiceti let po zápisu zástavního práva v katastru nemovitostí proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku. Námitku vztahující se k okolnostem vzniku samotné daňové povinnosti krajský soud rovněž zamítl s tím, že v řízení o přezkumu o stanovení penále již nelze přezkoumávat zákonnost vyměření vlastní daňové povinnosti. Odkázal přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006 - 93, podle kterého nebylo-li pravomocné rozhodnutí ukládající daňovému subjektu zaplatit daň předepsaným způsobem zrušeno, nelze v žalobě proti rozhodnutí o předepsání penále k této dlužné dani úspěšně namítat jeho nezákonnost spočívající v neoprávněném stanovení daňové

povinnosti. Krajský soud uvedl, že v nyní projednávané věci původní stěžovatelka proti platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí ze dne 13. 3. 1997 žádným způsobem nebrojila, proto předmětný platební výměr nabyl právní moci a v tomto řízení již nelze jeho nezákonnost přezkoumávat. Proti rozsudku krajského soudu byla podána kasační stížnost.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu z důvodů v této stížnosti uplatněných a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se nejdříve zabýval námitkou směřující proti zákonnosti platebního výměru, kterým byla vyměřena daň z převodu nemovitostí, a s tím související námitkou odepření soudní ochrany, když se krajský soud touto otázkou odmítl zabývat. Zdejší soud se plně ztotožňuje s názorem krajského soudu, který v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu, konkrétně s rozsudkem ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006 - 93, na který odkázal, uvedl, že v daném řízení již nelze uplatňovat námitky směřující do nesprávného vyměření daně z převodu nemovitostí. Podle citovaného rozhodnutí totiž nelze v žalobě proti rozhodnutí o předepsání daňového penále k dlužné dani namítat nezákonnost pravomocného rozhodnutí ukládajícího daňovému subjektu dlužnou daň zaplatit z důvodů neoprávněného stanovení této daňové povinnosti, nebylo-li toto rozhodnutí předepsaným způsobem zrušeno. Devátý senát s tímto názorem souhlasí a nemá žádného důvodu se od něho odchýlit. V daném případě ke zrušení pravomocného platebního výměru, kterým byla vyměřena daň z převodu nemovitostí, nedošlo, a proto v tomto řízení již nelze neoprávněnost a nesprávnost jejího stanovení namítat. Naopak je nutno konstatovat, že původní stěžovatelka neuplatnila vůči platebnímu výměru na daň z převodu nemovitostí možnost podání odvolání, proto zmiňovaný platební výměr nabyl právní moci uplynutím lhůty pro odvolání, tj. 23. 4. 1997. Jakkoliv lze přisvědčit tomu, že problematika daňového penále s otázkou vyměření daně z převodu nemovitostí bezprostředně souvisí a rozhodnutí o předepsání penále je rozhodnutím sekundárním k rozhodnutí o vyměření daně, jde o dvě samostatná řízení. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že daňové penále není daní, proto se nevyměřuje, nýbrž nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady. K jeho výši dospívá správce daně matematickou operací na základě pravomocně vyměřené daně, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 63 zákona o správě daní a poplatků). V řízení, jehož výsledkem je předpis daňového penále, se již nezjišťují skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti tak, jak je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytýkacím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočíst na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Žalovaný i krajský soud tak postupovaly zcela v souladu s právě uvedeným, když při rozhodování o daňovém penále vycházely z pravomocného rozhodnutí, kterým byla penalizovaná daň z převodu nemovitostí vyměřena, a ke skutečnostem brojícím proti této dani v řízení o

daňovém penále již nepřihlížely. Kasační námitku směřující proti nezákonnosti vyměření daně z převodu nemovitostí zdejší soud z výše uvedených důvodů nemohl přezkoumávat. V návaznosti na to nelze přisvědčit ani kasační námitce, že by krajský soud svým postupem odepřel spravedlnost a soudní ochranu, když se otázkou nezákonnosti platebního výměru na daň z převodu nemovitostí při svém přezkumu odmítl z výše uvedených důvodů zabývat. Je sice pravdou, že otázka zákonnosti vyměření předmětné daně z převodu nemovitostí nebyla soudy nikdy věcně projednána, stalo se tak ovšem pouze v důsledku jednání původní stěžovatelky, která proti platebnímu výměru, kterým jí byla tato daň vyměřena, nevyužila řádných ani mimořádných opravných prostředků a tím se sama zbavila možnosti soudního přezkumu vyměření předmětné daně z převodu nemovitostí. V důsledku toho zdejší soud konstatuje, že k žádnému odepření soudní ochrany v daném případě nedošlo.

Následně Nejvyšší správní soud posuzoval námitku „promlčení práva“ na předpis předmětného daňového penále ve věci nesplacené daně z převodu nemovitostí, čímž je z obsahu kasační stížnosti míněna skutečnost, zda byl či nebyl správce daně oprávněn předmětné daňové penále předepsat. Nejvyšší správní soud tuto námitku posoudil následovně, přičemž vycházel z těchto zákonných ustanovení.

Ustanovení § 63 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 [které je nutno na daný případ aplikovat v důsledku čl. VI bodu 3. přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., podle kterého *úprava 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.* V daném případě nastal den splatnosti daně z převodu nemovitostí již v roce 1997 (na základě platebního výměru ze dne 13. 3. 1997), tedy před účinností zákona č. 230/2006 Sb., a proto se na nyní posuzovanou věc aplikuje § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006], stanoví, že *je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.*

Dle odstavce 4 téhož ustanovení *penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.*

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

Dle odstavce druhého tohoto ustanovení *je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5.*

Z výše citovaného ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, vyplývá, že *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.* Pokud tedy lze předpis penále sdělit nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, je nutno posouzení oprávněnosti správce daně daňové penále na tuto daň předepsat vždy odvíjet od běhu promlčecí lhůty k vybrání a vymožení této daně. Při jejím posouzení je třeba vycházet ze všech ustanovení, která tuto promlčecí lhůtu upravují. Ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků připouští na základě určitých úkonů, které správce daně učiní za účelem vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku na dani, přerušení promlčecí lhůty k vybrání daně. Skutečnost, zda nedošlo v konkrétním případě k přerušení promlčecí lhůty, je nutno vždy posoudit a zohlednit při aplikaci § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Toto ustanovení totiž nemá na mysli pouze promlčecí lhůtu na vybrání daně původní, jak se pravděpodobně domnívá stěžovatel b), toto ustanovení reflektuje rovněž ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který počítá s možností nově započaté promlčecí lhůty k vybrání daně v důsledku tam uvedeného úkonu správce daně. Názor, že je nutno lhůtu na předpis penále počítat vždy jen podle původní šestileté promlčecí lhůty, by vedl k absurdní situaci, kdy by lhůta ke sdělení daňového penále uplynula dříve než lhůta k vybrání samotné daně, ze které toto penále vzniká. Přitom je nutno podotknout, že se dlužná daň penalizuje až do zaplacení posledního dílčího nedoplatku, a celkový předpis penále tak nelze sdělit dříve než po poslední splátce dlužné daně. To však nebrání tomu, aby správce daně předepisoval dlužné penále rovněž v průběhu do doby splacení celého daňového nedoplatku (§ 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006), jak tomu bylo i v daném případě. Lze tedy uvést, že úkony přerušující běh promlčecí lhůty pro vybrání či vymožení penalizovaného daňového nedoplatku podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků mají relevantní účinky na běh lhůty pro možnost sdělení předpisu penále. Pokud nastaly právní účinky přerušení promlčecí lhůty k vybrání daně z převodu nemovitostí, potom je nutno tyto účinky aplikovat i pro případ předpisu penále k této dani se vztahujícího. Je tedy zřejmé, že lhůta k předpisu penále je ve vztahu k promlčecí lhůtě pro vybrání a vymáhání

daňových nedoplatků lhůtou sekundární a při posuzování lhůty pro možnost sdělení předpisu penále musí být předně zkoumán běh promlčecí lhůty pro vybrání daně, neboť teprve od běhu této základní lhůty se odvíjí lhůta ke sdělení předpisu penále. V tomto smyslu již Nejvyšší správní soud judikoval ve shora citovaném rozsudku ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35, ze kterého krajský soud zcela správně při svém rozhodování vycházel.

Nejvyšší správní soud proto přistoupil k aplikaci výše uvedeného na daný případ. V projednávané věci začala šestiletá promlčecí lhůta na vybrání daně z převodu nemovitostí běžet následující rok po roce, v němž nastala splatnost daně z převodu nemovitostí. Podle § 18 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném do 31. 12. 1995, *na základě daňového přiznání, ve kterém poplatník uvede údaje rozhodné pro vyměření daně, a podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně daň vypočte a vyměří platebním výměrem.* Podle odstavce druhého téhož ustanovení *daň dědickou, daň darovací a daň z převodu nemovitostí je poplatník povinen zaplatit nejpozději do 30 dnů ode dne, v němž mu byl doručen platební výměr o vyměření daně.* V daném případě nastala splatnost v roce 1997 na základě platebního výměru ze dne 13. 3. 1997, který nabyl právní moci uplynutím lhůty pro podání odvolání, tj. dne 23. 4. 1997. Promlčecí lhůta na vydání či vymožení daně z převodu nemovitostí začala běžet v roce 1998, přičemž měla končit v roce 2003. Tato promlčecí lhůta však byla nepochybně přerušena úkony správce daně (exekuční příkaz ze dne 9. 2. 1998 a rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 29. 7. 2002), přičemž zdejší soud nemá pochyb o tom, že tyto úkony lze v souladu s § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků za úkony přerušující promlčecí lhůtu k vybrání či vymožení daně považovat (k tomu srovnej rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35, a ze dne 29. 4. 2011, č. j. 5 Afs 64/2010 – 45). V důsledku zmiňovaných úkonů správce daně začala běžet promlčecí lhůta na vybrání daně z převodu nemovitostí znovu dnem 1. 1. 1999, a posléze dnem 1. 1. 2003, která končila dne 31. 12. 2008. Platební výměr na předpis daňového penále na tuto daň byl vydán dne 12. 5. 2008, tedy v době běhu předmětné promlčecí lhůty na vybrání či vymožení daně z převodu nemovitostí. Podle výše uvedeného je správce daně oprávněn daňové penále předepsat nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Vzhledem k tomu, že daňové penále bylo předepsáno před uplynutím běhu promlčecí lhůty na vybrání a vymožení daně z převodu nemovitostí, bylo daňové penále na tuto daň ve světle výše předestřeného rovněž předepsáno oprávněně. Stížní námitka „promlčení práva“ předmětné daňové penále předepsat je nedůvodná.

Pokud je v kasační stížnosti namítáno, že krajský soud se vůbec nezabýval tím, zda byly předmětné úkony přerušující běh promlčecí doby na vybrání daně z převodu nemovitostí řádně doručeny, potom Nejvyšší správní soud uvádí, že tato námitka byla poprvé uplatněna až v řízení o kasační stížnosti, ačkoli nic nebránilo tomu, aby byla uplatněna již v předchozím řízení před krajským soudem. Z ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. přitom vyplývá, že *ke skutečnostem, které stěžovatel*

uplatnil poté, kdy bylo vydáno napadené rozhodnutí, Nejvyšší správní soud nepřihlíží. Bylo-li v kasační stížnosti namítáno „promlčení lhůty k předepsání daňového penále“ ze zcela nových důvodů dříve neuplatněných, tj. z důvodů, že úkony, jimiž měla být promlčecí lhůta přerušena, nebyly řádně doručeny, tím nenabyly právní moci, a proto nebyly způsobilé běh promlčecí lhůty přerušit, je nutno tyto důvody považovat za skutečnosti nové, k nimž kasační soud při svém rozhodování podle ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. nepřihlíží (k tomu blíže např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2005, č. j. 5 Afs 45/2004 - 48). Smyslem omezení stanoveného v § 109 odst. 4 s. ř. s. je zamezit situaci, kdy by Nejvyšší správní soud rozhodoval o kvantitativně i kvalitativně bohatším návrhu stěžovatele, než o jakém mohl rozhodovat soud v předchozím řízení. V opačném případě by byl porušen kasační princip soudního přezkumu před zdejším soudem (k tomu srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 4 Azs 1/2004 - 68). Nejvyšší správní soud proto z výše uvedených důvodů k předmětné námitce nepřihlédl. Nad rámec přezkumu kasační stížnosti však uvádí, že ze správního spisu je patrno, že předmětné úkony správce daně, tj. exekuční příkaz, jakož i rozhodnutí o zřízení zástavního práva, byly správcem daně původní stěžovatelce řádně doručeny, což vyplývá z doručenek ve správním spise založených a původní stěžovatelkou vlastnoručně podepsaných.

Co se týká námitky, že krajský soud neměl správně vyhodnotit důkazy, které měl k dispozici, a to zejména ze správního spisu, na základě čehož nezjistil správně skutkový stav věci, ze kterého vyvodil nesprávné závěry, Nejvyšší správní soud podotýká, že z takto předestřené námitky není vůbec patrno, které důkazy neměl krajský soud vyhodnotit, v čem spočívalo nesprávné zjištění skutkového stavu a v jakém ohledu to mělo vliv na posouzení nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nemá povinnost domýšlet, jak byla tato námitka myšlena, k čemu se vztahovala, jaké důkazy měl stěžovatel b) na mysli, ani v jakém smyslu měl být zjištěný skutkový stav nesprávně zjištěn. Takto obecně koncipovaná námitka není způsobilá bližšího přezkoumání, a proto se touto námitkou zdejší soud více nezabýval.

S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem b) uplatněné kasační námitky nejsou ve vztahu k napadenému rozsudku krajského soudu důvodné. Protože v řízení nebyly shledány ani jiné nedostatky, ke kterým Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. přihlíží z úřední povinnosti, kasační stížnost byla v souladu s § 110 odst. 1, větou poslední, s. ř. s. zamítnuta. Stěžovatel a) nesplnil podmínky řízení o kasační stížnosti, a proto Nejvyšší správní soud podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., jeho kasační stížnost odmítl. O věci přitom rozhodl zdejší soud bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se ve vztahu ke stěžovateli a) opírá o § 60 odst. 3, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, bylo-li řízení zastaveno nebo žaloba odmítnuta. Kasační stížnost stěžovatele a) byla z výše uvedených důvodů odmítnuta, proto mu náhrada nákladů nepřísluší. Ve vztahu ke stěžovateli b) se výrok o náhradě nákladů řízení opírá o ustanovení § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., 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. Stěžovatel b) v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Správnímu orgánu podle obsahu spisu žádné náklady řízení nevznikly, proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 30. června 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu