ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobce: Ing. V. N., správce konkursní podstaty úpadce: Z. a o. d. P., zast. Mgr. Ing. Jiřím Vogeltanzem, advokátem se sídlem v Plzni, Na Jíkalce 13, proti žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni, Hálkova 14, Plzeň, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 9. 2003, čj. 6459/140/2003, čj. 7284/140/2003, čj. 7745/140/2003 a čj. 7746/140/2003, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2004, čj. 30 Ca 160/2003 - 37,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 26. 10. 2004, čj. 30 Ca 160/2003 - 37, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutími ze dne 11. 9. 2003, čj. 6459/140/2003, čj. 7284/140/2003, čj. 7745/140/2003 a čj. 7746/140/2003 žalovaný zamítl odvolání Z. a o. d. P. (dále jen „úpadce“) proti platebním výměrům Finančního úřadu v Rokycanech ze dne 18. 4. 2003, čj. 34724/03/150960, čj. 34725/03/150960, čj. 34722/03/150960 a čj. 34723/03/150960, na penále za prodlení s placením daně z nemovitostí ve zdaňovacích obdobích let 1998, 1999, 1996 a 1997 ve výši 125 540 Kč (rozdíl oproti předchozímu předpisu penále: 123 160 Kč), 135 441 Kč (rozdíl 22 428 Kč), 91 790 Kč (rozdíl 373 Kč), 101 872 Kč (rozdíl 97 940 Kč).

Úpadce napadl rozhodnutí žalovaného samostatnými žalobami dne 24. 11. 2003 u Krajského soudu v Plzni, přičemž krajský soud tyto věci spojil ke společnému projednání a rozhodnutí.

Úpadce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že na něj dle ust. § 13b odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění rozhodném pro předmětná zdaňovací období (dále jen „zákon o dani z nemovitostí“), přešla povinnost uhradit daňové nedoplatky původního poplatníka daně z nemovitostí, a to včetně penále a že byl daňový nedoplatek původního poplatníka v souladu se zákonem přepsán se stejnými daty splatnosti z osobního daňového účtu původního poplatníka na osobní účet úpadce. Přešla-li povinnost uhradit daňový nedoplatek na úpadce k 1. 1. 1997, pak správce daně nemohl podle názoru úpadce stanovit splatnost předmětných daňových nedoplatků ke dni předcházejícímu toto datum. Úpadce navíc neměl dle svého vyjádření o existenci tohoto nedoplatku tušení, neboť byl nájemcem předmětných nemovitostí, přičemž původním poplatníkem byl předchozí nájemce. Aby mohl úpadce vůbec tento nedoplatek uhradit, musel být nejprve o jeho existenci správcem daně vyrozuměn, a to rozhodnutím dle ust. § 32 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), v němž by musela být stanovena také splatnost daňového nedoplatku. Takové rozhodnutí však bylo úpadci doručeno až dne 13. 2. 2001, úpadce tedy nemohl být před tímto datem v prodlení s povinností uhradit daňový nedoplatek původního poplatníka a správce daně nebyl oprávněn úpadcem uhrazenou daň z nemovitostí použít na úhradu daňových nedoplatků jiného subjektu. Správce daně v tomto ohledu podle názoru úpadce postupoval v rozporu s právními předpisy.

Úpadce dále namítal, že zákon o dani z nemovitostí jako hmotněprávní předpis pod pojmem daň rozumí vždy pouze daň bez příslušenství. I pojem daňový nedoplatek, použitý v tomto předpise, se může týkat pouze nedoplatku na dani samotné, a nikoli na příslušenství daně. Z ustanovení § 63 daňového řádu podle názoru úpadce vyplývá, že penále není daňovým nedoplatkem. Daňovým nedoplatkem je dle ust. § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu nezaplacená splatná částka daně, přičemž úpadce poukazoval na to, že daňový řád na více místech rozlišuje mezi daní a daňovým nedoplatkem. Podle ust. § 58 daňového řádu penále sleduje osud daně, nikoli daňového nedoplatku. Úpadce měl za to, že povinnost uhradit penále na nového poplatníka daně z nemovitostí nepřechází.

I kdyby úpadce připustil, že součástí daňového nedoplatku dle ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí bylo i penále, zapříčinil jeho vznik ve výši, která je po úpadci požadována, svým nesprávným postupem správce daně, a to tím, že dlužné částky na dani z nemovitostí nedostatečně vymáhal na původním poplatníkovi.

Úpadce poukazoval též na dikci ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí, z níž podle názoru úpadce vyplývá, že na nového poplatníka mohla přejít povinnost uhradit případný daňový nedoplatek pouze za to zdaňovací období, v němž došlo ke změně vlastnických nebo jiných práv k nemovitosti, nikoli povinnost uhradit veškeré daňové nedoplatky předchozího poplatníka. I penále by se tedy podle úpadce mohlo vztahovat pouze k dani za uvedené období.

Úpadce byl rovněž toho názoru, že rozhodnutími správce daně ze dne 9. 2. 2001, čj. 12514/01/150960 a následně ze dne 10. 9. 2002, čj. 61109/02/150960, byla úpadci předepsána povinnost uhradit daňový nedoplatek v nesprávné výši. Tato skutečnost podle úpadce vyplývá z průvodního dopisu správce daně ze dne 18. 4. 2003, k platebním výměrům na penále a bylo ji podle úpadce možné napravit pouze postupem dle ust. § 55b

daňového řádu. Úpadce vytýkal žalovanému, že se s touto námitkou obsaženou již v odvolání úpadce, řádně nevypořádal.

Úpadce konečně poukazoval rovněž na to, že žalovaný zamítl odvolání úpadce bez jednání. V tomto postupu úpadce spatřoval porušení svého ústavního práva na veřejné projednání věci v jeho přítomnosti dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V dané věci šlo navíc o sdělení penále, takže odvolacímu řízení nepředcházelo ani jednání správce daně s úpadcem.

Krajský soud v Plzni žaloby zamítl rozsudkem ze dne 26. 10. 2004, čj. 30 Ca 160/2003 - 37, přičemž rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Krajský soud konstatoval, že úpadce se stal ke dni 1. 1. 1997 poplatníkem daně z nemovitostí za předmětné pozemky a zároveň také daňovým dlužníkem, neboť na něj na základě ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí přešla povinnost uhradit nedoplatek jeho předchůdce. Povinnost uhradit tento nedoplatek byla úpadci v souladu s judikaturou Ústavního soudu stanovena rozhodnutím správce daně ze dne 9. 2. 2001, čj. 12514/01/150960, ve znění rozhodnutí správce daně ze dne 10. 9. 2002, čj. 61109/02/150960. Splatnost nedoplatku byla správcem daně stanovena na 30 dní od doručení rozhodnutí o stanovení této daňové povinnosti. Krajský soud připustil, že před stanoveným dnem splatnosti nemohl být úpadce v prodlení s placením uvedeného nedoplatku. Na druhou stranu povinnost nového uživatele nemovitostí uhradit nedoplatek na dani přecházela na základě ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí prvním dnem zdaňovacího období následujícího po období, v němž došlo ke změně práv k nemovitostem. Uplatněním pravidla o pořadí úhrady daňových povinností dle ust. § 59 odst. 5 daňového řádu došlo k tomu, že správce daně platbu úpadce určenou na první splátku daně z nemovitostí za první pololetí roku 1997 použil na úhradu existujícího daňového nedoplatku úpadce. Tento postup se opakoval i u následujících plateb úpadce. Podle krajského soudu tedy nešlo o použití úpadcem uhrazené daně na úhradu daňových nedoplatků jiného subjektu, ale o úhradu daňového nedoplatku samotného úpadce, jenž se stal k 1. 1. 1997 daňovým dlužníkem. Výše uvedené rozhodnutí o stanovení povinnosti uhradit nedoplatek na dani z nemovitostí za předchozího poplatníka mělo podle názoru krajského soudu význam pouze v tom, že do uplynutí stanovené lhůty splatnosti nemohl správce daně přikročit k vymáhání dlužné částky daňovou exekucí ve smyslu ust. § 73 daňového řádu. Pokud však úpadce určité platby prováděl, došlo postupem dle ust. § 59 odst. 5 daňového řádu k postupnému snižování nedoplatku na dani převzatého od předchůdce, zároveň s tím ovšem narůstalo prodlení u pravidelných plateb daně, s nímž § 63 odst. 1 a 2 daňového řádu spojuje vznik povinnosti zaplatit penále za každý den prodlení. Krajský soud měl za to, že penále sdělené úpadci předmětnými platebními výměry odpovídá uvedenému postupu a souhlasí i promítnutí plateb do trvání prodlení a související proměny výše penále.

U prodlení s placením daně z nemovitostí za rok 1996 byla situace podle krajského soudu odlišná. Původní prodlení a tím i povinnost zaplatit penále nastaly ještě v době, kdy úpadce nebyl subjektem daně. Předpis penále byl sdělen původnímu poplatníkovi platebním výměrem ze dne 29. 11. 1999, čj. 59409/99/150960. Uplatněním ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí přešla tato povinnost v jistém poměru na úpadce.

I tato daňová povinnost byla úpadci stanovena rozhodnutím správce daně ze dne 10. 9. 2002, čj. 61109/02/150960 a odvolání úpadce proti tomuto rozhodnutí bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 3. 2003, čj. 10417/140/2002, zamítnuto. Žaloba proti tomuto rozhodnutí byla rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 15. 10. 2004, čj. 30 Ca 72/2003 - 31 zamítnuta. Penále za prodlení s placením daně za rok 1996 bylo tedy součástí nedoplatku na dani z nemovitostí, která přešla na úpadce dnem 1. 1. 1997, splatnost tohoto nedoplatku však byla stanovena až rozhodnutím ze dne 10. 9. 2002, čj. 61109/02/150960. Po stanoveném dnu splatnosti se úpadce dostal s placením uvedené částky do prodlení, takže penále až do uhrazení nedoplatku narůstalo. Jeho výši sdělil správce daně předmětným platebním výměrem.

Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že nedoplatek na dani z nemovitostí tvoří jak příslušný podíl dlužné daně, tak i příslušný podíl z nedoplatku penále předepsaného původnímu poplatníkovi. Tento názor je podle krajského soudu v souladu se stanoviskem Ústavního soudu vyjádřeným v usnesení ze dne 28. 11. 2001, sp. zn. IV. ÚS 291/01.

Krajský soud dále poukázal na to, že argumentace úpadce, jež se vztahovala k postupu správce daně vůči původnímu poplatníkovi, může být relevantní pouze ke zdaňovacímu období roku 1996, u něhož došlo k přechodu povinnosti platit penále i za prodlení původního poplatníka. Krajský soud odmítl názor úpadce, že by vznik penále u původního poplatníka zapříčinil správce daně. Penále vzniká na základě zákona pouhým plynutím času, což samo o sobě zavinění správce daně vylučuje. Povinnost sdělit předpis penále platebním výměrem může správce daně dle ust. § 63 odst. 4 daňového řádu kdykoli. Lhůty pro postup dle ust. § 73 odst. 1 daňového řádu zákon rovněž nestanoví. Správci daně tedy v tomto směru nelze nic vytýkat.

Krajský soud rovněž zdůraznil, že argumentace úpadce, jíž úpadce zpochybňuje samotný přechod povinnosti zaplatit nedoplatek na dani za všechna období kromě toho, v jehož průběhu došlo ke změně práv k nemovitostem, není ve vztahu k přezkoumávaným daňovým rozhodnutím relevantní, a to ani ve vztahu k penále na daň z nemovitostí za rok 1996, neboť právě v tomto období ke změně práv k nemovitostem došlo. Platebními výměry byla dle ust. § 63 daňového řádu stanovena výše penále za prodlení s placením daně z nemovitostí, správce daně tedy v těchto případech nepostupoval dle ustanovení § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí. K použití tohoto ustanovení došlo v rozhodnutí o stanovení daně z nemovitostí k úhradě, které však není předmětem soudního přezkumu v této věci.

Obdobně nesprávnost rozhodnutí o stanovení daně k úhradě nelze podle závěrů krajského soudu vytýkat v odvolání ani v žalobě proti platebnímu výměru na penále. Z tohoto důvodu zcela postačuje konstatování žalovaného v žalobami napadených rozhodnutích, že se tato námitka vymyká předmětu řízení. Průvodní dopis správce daně ze dne 18. 4. 2003 krajský soud chápal jako vysvětlení či praktickou instrukci, jak postupovat při placení předepsaného penále. Nejde o opravu chybných údajů, ale o vyjádření toho, jak se plynutím času v souvislosti s provedenými platbami a jejich započítáním dle ust. § 59 odst. 5 daňového řádu změnila částka penále od doby, kdy bylo předchozím platebním výměrem předepsáno naposledy.

Krajský soud byl konečně též toho názoru, že ústavní právo na veřejné projednání věci v přítomnosti účastníka řízení dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod je ve vztahu k daňovému řízení třeba chápat tak, že koná-li se ústní jednání, popř. místní šetření, je nezbytné na něm umožnit účast tomu, koho se věc týká, tedy účastníku řízení. Listina základní práv a svobod nezaručuje právo na to, aby každá věc byla projednána ústně, pokud v zákoně není přímo stanoveno, že ústní jednání je obligatorní. Ústní jednání či místní šetření nařídí správní orgán tehdy, dospěje-li k závěru, že je pro náležité posouzení věci potřebné, a v tom případě je povinen umožnit na něm účast všem účastníkům řízení. Daňový řad povinnost konat v odvolacím řízení ústní jednání nestanoví a žádný úkon, jehož by se úpadce měl právo účastnit, proveden nebyl.

Krajský soud tedy neshledal žaloby důvodnými, nad rámec žalobních námitek pak uvedl, že ustanovení § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí bylo vzhledem k jeho tvrdosti a nepříznivým dopadům s účinností od 1. 1. 2001 zrušeno, avšak ke zproštění povinností tímto ustanovením již založených může sloužit pouze institut prominutí daně dle ust. § 55a daňového řádu. V daném případě správce daně prominul úpadci příslušenství na dani z nemovitostí v celkové částce 515 036 Kč.

Úpadce napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení před správním orgánem. Podle obsahu kasační stížnosti ovšem úpadce uplatňoval rovněž důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů.

Úpadce především nesouhlasil s názorem krajského soudu, že daňový nedoplatek, který na něho přešel dle ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí, byl splatný již 1. dnem zdaňovacího období následujícího po změně vlastnických či jiných práv k nemovitostem. Úpadce je u drtivé většiny předmětných pozemků jejich nájemcem, na něhož také přešly daňové nedoplatky předchozího nájemce, nikoli vlastníků těchto pozemků. Vlastníci žádné informace o případných daňových nedoplatcích nájemců od správce daně nemohou obdržet z důvodu jeho zákonné povinnosti mlčenlivosti. Při uzavření nájemního vztahu k předmětným pozemkům tak úpadce neměl žádnou možnost zjistit, že na nich váznou daňové nedoplatky. V ustanovení § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí nebylo stanoveno, kdy nastává splatnost daňového nedoplatku dle tohoto ustanovení. Výklad, podle něhož splatnost tohoto nedoplatku nastává k okamžiku jeho přechodu na nového poplatníka, odporuje podle úpadce ústavní zásadě právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR), neboť v případech, jako je předmětná věc, je vyloučeno, aby se nový poplatník o nedoplatku vlastním přičiněním dozvěděl. Zákonodárce by podle takového výkladu ukládal nesplnitelnou povinnost, což odporuje stanovisku Ústavního soudu, že nedostatky právních předpisů nelze vykládat k tíži adresátů právních norem, zejména ne v oblasti práva veřejného. Úpadce v tomto ohledu odkazoval rovněž na nález Ústavního soudu ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. I. ÚS 469/98. Stanovisko krajského soudu podle úpadce odporuje ústavnímu požadavku právní jistoty a nemá oporu ani v zákoně o dani z nemovitostí či v daňovém řádu.

Úpadce poukazoval také na to, že uvedený názor krajského soudu trpí rovněž vnitřními rozpory. Krajský soud konstatuje, že povinnost uhradit nedoplatek byla úpadci stanovena rozhodnutím správce daně ze dne 9. 2. 2001 ve znění rozhodnutí ze dne 10. 9. 2002 a splatnost nedoplatku byla stanovena na 30 dní od doručení rozhodnutí. Splatnost tedy pro úpadce nastala dnem 15. 3. 2001, přičemž podle názoru krajského soudu nemohl správce daně před uplynutím této lhůty provádět daňovou exekuci. Správce daně však zmenšoval nedoplatek na dani z nemovitostí postupem podle ust. § 59 odst. 5 daňového řádu, což je podle úpadce v rozporu s ust. § 62 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení je výše daňové a platební povinnosti evidována na základě předpisných a odpisných poukazů, jejichž náležitosti stanoví vyhláška Ministerstva financí č. 25/1994 Sb., o formě provádění evidence daní a o převodu daní jejich příjemcům. Správce daně nemohl nedoplatek evidovat na osobním účtu úpadce dříve, než stanovil úpadci jeho splatnost. Soud podle úpadce nevzal v úvahu, že správce daně zaevidoval předpisné věty, v nichž uvedl původní splatnost daně, jak ji vyměřil původnímu poplatníkovi. Podle názoru úpadce daňový řád takový postup neumožňuje.

Správce daně sdělil úpadci ve výše uvedeném průvodním dopise k platebním výměrům, že jde o opravu penále zčásti vyměřeného již původnímu poplatníkovi. Žalovaný ani krajský soud podle úpadce neprokázali, že by mu správce daně poskytl nepravdivou informaci. Úpadce v kasační stížnosti setrval na své žalobní argumentaci, podle níž dle ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí přecházela na nového poplatníka povinnost uhradit nedoplatek na dani, a nikoli nedoplatek na příslušenství daně. Úpadce měl za to, že rovněž tuto otázku tedy krajský soud posoudil nesprávně.

Úpadce dále zdůraznil, že podle jeho názoru správce daně při postupu vůči původnímu poplatníkovi porušil své povinnosti vyplývající z ust. § 2 odst. 6 a § 73 odst. 1 daňového řádu, neboť neučinil vůči původnímu poplatníkovi žádné úkony, kterými by vymohl dlužnou daň včetně penále. Ačkoli povinnost uhradit daňový nedoplatek měla úpadci vzniknout dnem 1. 1. 1997, byl o této skutečnosti zpraven až dne 13. 2. 2001. Pokud by správce daně řádně plnil své povinnosti, nemohlo by penále dosáhnout uváděné výše. Zaplacením penále tak vznikne úpadci škoda, za kterou odpovídá stát, neboť byla způsobena nesprávným postupem správce daně. Z tohoto důvodu správce daně vyhověl žádosti úpadce o prominutí předepsaného penále.

Úpadce byl toho názoru, že ustanovení § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí bylo nutno posuzovat společně s ustanovením § 13b odst. 1 tohoto zákona. Z prvního odstavce vyplývalo, že daň se vyměřuje k 1. lednu běžného roku, v druhém odstavci bylo uvedeno, co nastane, dojde-li v následujících dnech, tedy do konce roku ke změně vlastnických či jiných práv. Na nového poplatníka tak podle úpadce nepřecházely všechny nedoplatky, ale pouze daňový nedoplatek, který vznikl po 1. lednu roku, v němž došlo ke změně vlastnických či jiných práv. Tento výklad vyplývá rovněž z původního znění ust. § 13b zákona o dani z nemovitostí, konkrétně z jeho třetího odstavce. Nesprávně stanovenou povinností uhradit daňový nedoplatek byla negativně ovlivněna výše vyměřeného penále. S touto námitkou se krajský soud podle názoru úpadce řádně nevypořádal.

Úpadce konečně trval rovněž na tom, že čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod zaručuje každému, aby jeho věc byla projednána v jeho přítomnosti. Není tedy rozhodné, zda daňový řád výslovně ukládá odvolacímu orgánu povinnost rozhodovat při ústním jednání, neboť je třeba vycházet z ústavně konformního výkladu daňového řádu. Žalovaný je tedy povinen postupovat v souladu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, a to i s ohledem na ust. § 2 odst. 1 daňového řádu. Právo na projednání věci navíc podle úpadce vyplývá z ust. § 7 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ust. § 1 odst. 3 daňového řádu a se zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech. Postup žalovaného je rovněž v rozporu s právem na dobrou správu zakotveným v čl. 41 Charty základních práv Evropské unie, které zahrnuje rovněž právo každé osoby být slyšena dříve, než je učiněno pro ni znevýhodňující individuální opatření. Pochybení žalovaného je o to závažnější, že práva úpadce na spravedlivý proces porušil svým nezákonným postupem již správce daně. Rovněž s touto námitkou se krajský soud podle názoru úpadce řádně nevypořádal.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž odkázal na své stanovisko k žalobám. Dále zdůraznil, že prominutí penále na žádost daňového subjektu je samostatným daňovým řízením, které nemá nic společného s daňovými řízeními, jež jsou předmětem žalob a kasační stížnosti v této věci. Při rozhodnutí o prominutí příslušenství daně dle ust. § 55a daňového řádu nemohou být žádné pochybnosti o správnosti a zákonnosti rozhodnutí o předmětné daňové povinnosti, jinak by nebylo možné tento institut použít.

Usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 5. 6. 2007, čj. 54 K 19/2007 - 30, byl prohlášen konkurs na majetek původního žalobce a stěžovatele, tedy Z. a o. d. P., přičemž účinky konkursu nastaly téhož dne. K tomuto datu tedy došlo na základě ust. § 14 odst. 1 písm. c) zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, k přerušení řízení o kasační stížnosti ve shora uvedené věci a zároveň ve smyslu ust. § 14 odst. 1 písm. h) zákona o konkursu a vyrovnání zanikla plná moc udělená úpadcem jeho dosavadnímu zástupci pro předmětné řízení. K výzvě Nejvyššího správního soudu shora uvedený správce konkursní podstaty úpadce prostřednictvím svého právního zástupce sdělil, že hodlá v řízení o kasační stížnosti úpadce pokračovat.

Kasační stížnost je důvodná.

O důvodech kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Nejvyšší správní soud se již jednoznačně vyslovil k otázce splatnosti daňového nedoplatku, který na nového poplatníka přešel dle ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí, a to v rozsudku ze dne 8. 12. 2005, čj. 1 Afs 140/2004 - 55, publikovaném pod č. 870/2006 Sb. NSS. V souladu s judikaturou Ústavního soudu (nález ze dne 8. 7. 1999, sp. zn. I. ÚS 469/98, nález ze dne 9. 1. 2002, sp. zn. IV. ÚS 311/99) Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku zdůraznil, že přechod daňové povinnosti dle ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí *není automatický, ale správce daně je povinen založit povinnost uhradit daňový nedoplatek předchozího vlastníka pravomocným rozhodnutím o uložení takové povinnosti. Pokud tedy stěžovateli nebyla dosud založena rozhodnutím povinnost platit daňový*

nedoplatek za svého předchůdce, nemohl správce daně bez dalšího platbu provedenou stěžovatelem převést na nedoplatky na daňovém účtu stěžovatelova předchůdce. Podle ust. § 59 odst. 6 daňového řádu (v tehdy platném znění) mohl správce daně úhradu daně použít na úhradu nejstarších daňových povinností, dát tedy přednost úhradě nejstarších nedoplatků na dani před běžnou platbou daní, avšak jen za situace, kdy by daňový subjekt takovou povinnost měl.

Tyto závěry Nejvyššího správního soudu jsou plně použitelné i v předmětné věci. Úpadce se stal poplatníkem daně z nemovitostí, a to i ve vztahu k nedoplatkům svého předchůdce, k 1. 1. 1997, povinnost uhradit tyto nedoplatky mu však byla poprvé uložena až rozhodnutím správce daně ze dne 9. 2. 2001, v němž byla také stanovena splatnost této daňové povinnosti. Správce daně tudíž nebyl oprávněn použít řádné platby úpadce na daň z nemovitostí za rok 1997, 1998 a 1999 na úhradu nedoplatků předchozího poplatníka, které v té době nebyly ve vztahu k úpadci splatné. Takový postup byl v rozporu s ust. § 59 odst. 2 a 6 daňového řádu, v tehdy platném znění. Úpadce se tudíž nemohl dostat z uvedeného důvodu do prodlení s placením daně z nemovitostí za roky 1997, 1998 a 1999 a platební výměry na penále k těmto zdaňovacím obdobím tedy byly vydány v rozporu s ust. § 63 daňového řádu. Kasační stížnosti lze přisvědčit i v tom ohledu, že rozsudek krajského soudu trpí v posouzení uvedené otázky vnitřními rozpory. Jestliže krajský soud uvádí, že do uplynutí stanovené lhůty splatnosti nemohl správce daně přikročit k vymáhání dlužné částky daňovou exekucí, pak je logické, že v téže době nemohl provádět ani zaúčtování platby daňového subjektu provedené za jiným účelem na úhradu této dosud nesplatné daňové povinnosti, neboť takový postup je pouze jinou formou vynucení úhrady dlužné daňové částky, než je daňová exekuce.

Platební výměr na penále k dani z nemovitostí za rok 1996 je třeba hodnotit odlišně. Zde předmětem daně není penále, k němuž by správce daně dospěl výše uvedeným nezákonným postupem, ale penále, jehož vznik se odvozuje ještě z prodlení původního poplatníka daně. Nejvyšší správní soud na jedné straně nepovažuje za důvodnou kasační námitku, podle níž by součástí daňového nedoplatku, který přecházel na nového poplatníka dle ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí, nemohlo být i příslušenství daně, tedy i do té doby vzniklé penále z prodlení s jejím placením. Penále (nyní úrok z prodlení) vzniká a narůstá dle ust. § 63 odst. 2 daňového řádu u daňového dlužníka, který je v prodlení, pouhým plynutím času, předpis penále platebním výměrem je tedy pouze deklaratorním rozhodnutím. Penále je ve smyslu ust. § 58 daňového řádu příslušenstvím daně, které sleduje její osud. Daňovým nedoplatkem je v souladu s ust. § 63 odst. 1 daňového řádu nezaplacená splatná daň, tedy daň včetně jejího příslušenství, nedoplatek na dani z nemovitostí tedy přecházel dle ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí na nového poplatníka celý, včetně příslušenství daně. Tento závěr je rovněž v souladu s usnesením Ústavního soudu ze dne 28. 11. 2001, sp. zn. IV. ÚS 291/01, na které odkazuje krajský soud.

Na druhou stranu je nutno konstatovat, že i při předpisu penále za rok 1996 si správce daně počínal v rozporu se zákonem, neboť ze zadní strany předmětného platebního výměru ze dne 18. 4. 2003, čj. 34722/03/150960, je zřejmé, že předepsané penále neobsahuje pouze částku, která by odpovídala prodlení původního poplatníka s placením daně z převodu nemovitostí za rok 1996 k datu 1. 1. 1997, tedy k datu přechodu nedoplatku, vč. penále na úpadce, ale že tato částka, jak ji stanovil správce daně,

i po tomto datu dále narůstala. Takový předpis penále odporuje závěrům vyplývajícím z nálezu Ústavního soudu ze dne 9. 1. 2002, sp. zn. IV. ÚS 311/99. V tomto rozhodnutí Ústavní soud zdůraznil, že pokud nebyla daňovému subjektu daňová povinnost řádně stanovena, nelze ho sankcionovat za její včasné nezaplacení. Jak již bylo řečeno, nový poplatník nemůže být v prodlení s placením daňového nedoplatku na dani z nemovitostí dříve, než mu byl tento nedoplatek rozhodnutím ve smyslu ust. § 32 odst. 1 daňového řádu předepsán k úhradě a stanovena lhůta jeho splatnosti. V daném případě tedy mohla na úpadce přejít povinnost platit penále na dani z nemovitostí za rok 1996 vzniklé do 1. 1. 1997, kdy došlo k přechodu povinnosti k celkovému daňovému nedoplatku předchozího poplatníka daně z nemovitostí, toto penále však nemohlo po uvedeném datu dále narůstat, což platilo až do data splatnosti daňového nedoplatku, které bylo stanoveno ve vztahu k úpadci poprvé až rozhodnutím správce daně ze dne 9. 2. 2001. I ve vztahu k penále na dani z nemovitostí za rok 1996 je tedy kasační námitka týkající se data splatnosti daňového nedoplatku důvodná.

Nejvyšší správní soud se naopak ztotožňuje s krajským soudem v názoru, že vznik nedoplatku na dani a penále u původního poplatníka nelze přičítat správci daně. Přechod povinnosti hradit daňový nedoplatek ve smyslu ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí nebyl závislý na tom, zda správce daně doručil původnímu poplatníkovi výzvu dle § 73 odst. 1 daňového řádu či zda vůči němu činil další úkony k vymožení dlužné částky. Tento závěr přijal Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 19. 1. 2005, čj. 4 Afs 12/2003 - 71, publikovaném pod č. 703/2005 Sb. NSS. Pokud se úpadce domníval, že mu postupem správce daně vůči původnímu poplatníkovi vznikla škoda, mohl se domáhat její náhrady v občanském soudním řízení, tato otázka však není předmětem řízení v dané věci. Pokud jde o namítané pozdní vydání rozhodnutí správce daně o přechodu daňového nedoplatku na úpadce, platí výše uvedené: do doby splatnosti nedoplatku daně stanovené v tomto rozhodnutí nemohlo úpadci vznikat penále vztahující se k tomuto nedoplatku, ani nemohly být na úhradu tohoto nedoplatku použity jiné platby úpadce.

Nejvyšší správní soud nemohl uznat jako důvodnou ani kasační námitku, podle níž se ust. § 13b odst. 2 zákona o dani z nemovitostí vztahovalo pouze na daňové nedoplatky předchozího poplatníka vzniklé v roce změny vlastnických či jiných práv k nemovitostem. Především je třeba dát za pravdu krajskému soudu, že tato námitka se vymykala předmětu řízení před krajským soudem, tedy přezkumu rozhodnutí, jimiž bylo úpadci předepsáno penále k dani z nemovitostí. Tyto námitky mohou být relevantní pouze ve vztahu k rozhodnutím správce daně a žalovaného, jimiž byla úpadci stanovena povinnost k úhradě daňového nedoplatku předchozího poplatníka. Jak již konstatoval krajský soud, žaloba proti těmto rozhodnutím byla rozsudkem uvedeného soudu ze dne 15. 10. 2004, čj. 30 Ca 72/2003 - 31, zamítnuta. Z úřední činnosti je Nejvyššímu správnímu soudu známo, že kasační stížnost proti tomuto rozhodnutí krajského soudu byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, čj. 8 Afs 19/2005 - 66, který je zveřejněn na www.nssoud.cz. V řízení o žalobě proti rozhodnutí finančních orgánů ve věci daňového penále správní soud pouze ověřuje, zda tu je pravomocné rozhodnutí, jímž byla stanovena daňová povinnost, od něhož se penále odvíjí, toto rozhodnutí však nepřezkoumává, neboť jeho přezkum byl či mohl být předmětem

samostatné žaloby (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, čj. 1 Afs 137/2004 - 62, publikovaný pod č. 1182/2007 Sb. NSS).

Pokud tedy krajský soud zaujal k argumentaci úpadce uvedené stanovisko, s nímž se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, dostatečně se s touto žalobní námitkou vypořádal a jeho rozhodnutí není v tomto ohledu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Navíc úpadcem zastávaný výklad § 13b zákona o dani z nemovitostí je zcela ojedinělý a nemá v dikci tohoto ustanovení ani v dosavadní judikatuře žádnou oporu. Ustanovení § 13b odst. 3 zákona o dani z nemovitostí, účinné do 31. 12. 1994, na níž se kasační stížnost odvolává, hovořilo v plurálu o nevypořádaných daňových povinnostech původního poplatníka, z čehož je zřejmé, že nešlo pouze o daň za rok, v němž došlo ke změně vlastnických či jiných práv k předmětným nemovitostem, jak dovozoval úpadce.

Nejvyšší správní soud rovněž nesdílí názor vyjádřený v kasační stížnosti, že žalovaný porušil právo úpadce na veřejné projednání věci v jeho přítomnosti dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod tím, že o jeho odvolání rozhodl bez jednání. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61, který je v celém rozsahu k dispozici na www.nssoud.cz, daňové řízení je dle ust. § 2 odst. 4 daňového řádu neveřejné a daňový řád v žádném ze svých ustanovení neukládá povinnost odvolacímu orgánu nařídit ve věci jednání. Z relevantní judikatury Ústavního soudu (zejména nález ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. I. ÚS 425/01) plyne, že čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod garantuje právo daňového subjektu být přítomen a klást otázky tehdy, pokud se provádí výslech svědka, a to i mimo rámec daňové kontroly, tedy i v odvolacím řízení. Odvolací orgán však není povinen nařizovat ústní jednání, pokud k tomu není žádný konkrétní důvod. Je tedy třeba rozlišovat právo na veřejné projednání věci a právo na projednání věci v přítomnosti účastníka řízení. Zatímco veřejnost řízení může být dle čl. 38 odst. 2 věty druhé Listiny základních práv a svobod v zákonem stanovených případech vyloučena, což činí zmiňované ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu, právo na projednání věci v přítomnosti daňového subjektu je v případech, kdy se neprovádí dokazování formou výslechu svědků či místního šetření, dána již tím, že daňový subjekt může kdykoli během daňového řízení nahlédnout do spisu a vyjádřit se ke skutečnostem v něm uvedeným, jakož i k provedeným důkazům. Podané odvolání může daňový subjekt kdykoli během odvolacího řízení doplňovat, a to až do rozhodnutí odvolacího orgánu. Tímto je zaručeno rovněž právo daňového subjektu „být slyšen“, tedy mít možnost se ve věci vyjádřit dříve, než je o jeho odvolání rozhodnuto, v souladu s čl. 41 Charty základních práv Evropské unie, na který kasační stížnost rovněž poukazuje. Jen na okraj Nejvyšší správní soud dodává, že tento dokument přes jeho nespornou autoritu prozatím není formálně závazným pramenem práva v Evropské unii, tím méně pak pro členské státy EU v oblastech, které nejsou v působnosti Evropského společenství či Evropské unie (viz čl. 51 Charty).

Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje s výše uvedenou argumentací krajského soudu k předmětné námitce a shledává ji zcela dostačující. Krajský soud se na straně 13 přezkoumávaného rozsudku touto námitkou konkrétně zabýval a pečlivě vysvětlil, proč ji neshledal důvodnou. Ani v tomto ohledu tedy není rozhodnutí krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud nad rámec kasačních námitek konstatuje, že podle daňového spisu nebylo úpadci prominuto veškeré penále, jež se vztahuje k dani z nemovitostí za předmětná zdaňovací období, Nejvyšší správní soud tedy k prominutí části penále nepřihlížel.

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost v uvedeném rozsahu důvodnou, rozsudek Krajského soudu v Plzni tedy v souladu s ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm bude Krajský soud v Plzni vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Plzni v novém řízení (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. září 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu