



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobce **JUDr. V. O.**, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové** se sídlem Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutí ze dne 15. 12. 2004, č. j. 5959/150/2004-ŠM, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2005, č. j. 31 Ca 19/2005 - 14,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 8. 2005, č. j. 31 Ca 19/2005 - 14, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Platebním výměrem na daňové penále ze dne 23. 9. 2004 předepsal Finanční úřad v Jičíně žalobci penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 ve výši 416 066 Kč; penále bylo přitom vypočteno z daně dodatečně vyměřené rozhodnutím ze dne 3. 6. 1997. Žalobcovo odvolání proti platebnímu výměru na penále zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 12. 2004.

Žalobce brojil proti rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové; ten žalobě vyhověl, rozsudkem ze dne 25. 8. 2005 zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud přisvědčil žalobci v tom, že ani výzva k zaplacení daňového nedoplatku ze dne 8. 10. 1997, ani rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 16. 8. 2001 nebyly úkony kvalifikovanými – tedy úkony směřujícími ke zjištění výše penále nebo k jeho vyměření, které by mohly přerušit běh promlčecí lhůty ke sdělení výše penále. Žalovaný se tak nesprávně domníval, že nová šestiletá lhůta k vybrání a vymáhání daně a také ke sdělení výše penále ve smyslu § 70 odst. 2 zákona ČNR

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), začala znovu běžet 1. 1. 1998 a 1. 1. 2002, a sdělení výše penále v průběhu roku 2004 je tak úkonem včasným: přerušení běhu lhůty a založení lhůty nové totiž nemůže být vyvoláno jakýmkoli úkonem ve věci daně či penalizace učiněným vůči poplatníkovi v průběhu promlčecí doby. Krajský soud se naproti tomu neztotožnil s žalobcovou námitkou, podle níž se právo správce daně předepsat mu k úhradě penále promlčelo jako celek: na rozdíl od daně totiž penále nabíhá postupně za každý den prodlení, a to i po dobu několika let. Ustanovení § 63 a § 70 daňového řádu se tak mohou vztahovat – pokud jde o počátek lhůty k promlčení – vždy jen na penále, které již bylo možno vyčíslit. Správce daně by tak měl v dalším řízení upravit výši sděleného penále o částky již promlčené.

Proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové podal žalovaný kasační stížnost; v ní namítl, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku i rozhodnutí o zřízení zástavního práva byly právě těmi kvalifikovanými úkony, které ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu přerušily promlčecí lhůtu k vybrání a vymáhání daně a také lhůtu ke sdělení penále za pozdní odvod daně podle § 63 odst. 4 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení sdělí správce daně výši penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Pokud správce daně činí úkony směřující k vybrání daně, prodlužuje se současně i lhůta pro sdělení penále. Správce daně penalizoval daňový nedoplatek, který byl uhrazován postupně, až po jeho úplném zaplacení v roce 2004. Vzhledem k tomu, že žalobce byl upozorněn na zajištění daňové pohledávky včetně příslušenství ve výroku rozhodnutí o zřízení zástavního práva, nebylo promlčeno ani právo sdělit žalobci platebním výměrem po celkové úhradě daňového nedoplatku výši penále. Žalovaný proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve je třeba ujasnit si pojmy, s nimiž daňový řád pracuje v souvislosti s daní a penále. Ustanovení 47 odst. 2, které upravuje přerušení prekluzivní lhůty k vyměření daně, hovoří o úkonu „*směřujícím k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení*“, zatímco § 70 odst. 2 váže přerušení promlčecí lhůty k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku na úkon „*směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku*“. Rozlišování těchto pojmů je důležité: úkon, který vede k přerušení lhůty v té či oné fázi daňového řízení, má totiž pokaždé jinou kvalitu. Krajský soud však tyto rozdíly v terminologii důsledně nerespektoval: svůj závěr o tom, že správce daně předepsal i penále již promlčené, totiž zdůvodnil tak, že výše zmíněné úkony správce daně z let 1997 a 2001 nebyly úkony „*směřujícími ke zjištění výše penále nebo k jeho vyměření*“. Takové úkony však daňový řád po správci daně v souvislosti se sdělováním předpisu penále nežadá, a z povahy věci to ani není možné. Na rozdíl od daně, jejíž výši je třeba nejprve zjistit na základě prokázaných skutkových okolností (buď v souladu s tím, co tvrdí daňový subjekt, nebo odlišně), je „*zjištění výše penále*“ pouhou matematickou operací, jejíž vstupní údaje se nepodávají ze skutkových dějů, nýbrž přímo ze zákona (splatnost jednotlivých druhů daně, a tedy i okamžik, od něhož se penále začíná počítat, stanoví daňový řád nebo jednotlivé daňové zákony) ve spojení s rozhodnutím správce daně o dani samotné (které autoritativně určuje výši daňové povinnosti, z níž se penále počítá, v konkrétním případě).

Lze si i stěžít představit, co by takovými úkony mohlo být. Úkony, které ve smyslu § 47 odst. 2 d. ř. směřují ke zjištění výše samotné daně, jsou například vytýkácí řízení, daňová kontrola, místní šetření, rozhodnutí, jímž se povoluje přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně, výzva k podání daňového přiznání; nic z toho se v souvislosti s penále uplatnit nemůže.

Naproti tomu takovým úkonem není samotný platební výměr na daň (srov. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikované pod č. 953/2006 Sb. NSS); platební výměr na penále – jako jediný možný a hmatatelný projev správce daně ve věci penále ve vztahu k daňovému subjektu – tak pojmově nemůže být úkonem směřujícím ke sdělení výše penále, kterého se ve svém rozsudku domáhá krajský soud po správci daně, neboť se jím výše penále právě již sděluje.

Podobně ani „*vyměření penále*“ nemá stejný význam jako „*vyměření daně*“: u penále totiž chybí konstitutivní aspekt, jaký s sebou nese vyměření daně samotné. Nezjišťují či nehodnotí se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše dlužné částky, jako je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytykáacím řízení či daňové kontrole – v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze totiž penále vypočíst na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Jak povinnost k zaplacení daně, tak povinnost k zaplacení penále jsou daňovému subjektu sdělovány platebním výměrem; platební výměr na penále je však úkonem toliko deklaratorním, jemuž nepředchází vyměřovací řízení. Daňový řád proto v souvislosti s penále nehovoří o „*vyměření*“, nýbrž přiléhavěji o „*sdělení předpisu penále*“.

Zatímco k samotné daňové povinnosti se v různých fázích daňového řízení vztahují postupně dvě lhůty – první, prekluzivní k vyměření či doměření daně (§ 47) a druhá, promlčecí pak k jejímu vybrání či vymáhání (§ 70) – u penále se uplatňuje jen tato druhá lhůta, což je dáno rozdílnou povahou daně a daňového penále. Povinnost platit daň může existovat samostatně; povinnost platit penále je však vždy spojena s povinností platit daň a vzniká až poté, co daňový subjekt včas nesplnil svou povinnost zaplatit vyměřenou a splatnou daň. Právě z tohoto důvodu je lhůta pro předpis penále vázána až na lhůtu pro vybrání daně (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá ve spojení s § 70 d. ř.), nikoli třeba na lhůtu pro vyměření daně: předpis penále je tak třeba sdělit ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. To ostatně nepopírá ani žalobce; s aplikací tohoto pravidla na jeho situaci, jak ji v souladu s žalobními námitkami provedl krajský soud, se však zdejší soud neztotožňuje.

Po opravě nepřesně užitě terminologie v přezkoumávaném rozsudku lze mít za to, že krajský soud nepovažoval výzvu k zaplacení daňového nedoplatku ani rozhodnutí o zřízení zástavního práva za kvalifikované úkony, které by mohly přerušit lhůtu ke sdělení předpisu penále. Tato lhůta je však totožná se lhůtou podle § 70 d. ř.: pro předpis penále neplynou žádné zvláštní lhůty, správce daně musí jen při předepisování penále respektovat promlčecí lhůty pro vybrání daně. Pokud krajský soud popírá vliv uvedených úkonů na možnost sdělit žalobci předpis penále, popírá tím i to, že by tyto úkony mohly přerušit promlčecí lhůtu k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Pro takový závěr však zdejší soud důvody neshledává.

Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1994 byla splatná v roce 1995. Žalobce nepodal daňové přiznání, a výše jeho daňové povinnosti tak byla určena až v roce 1997, kdy byl vydán dodatečný platební výměr. V roce následujícím po doměření daně, tedy v roce 1998, začala běžet šestiletá promlčecí lhůta k vybrání nedoplatku. Splatností nedoplatku, jak o ní hovoří § 70 odst. 1 d. ř., se má totiž na mysli splatnost náhradní: lhůta k vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl nedoplatek vyčíslen v platebním výměru, byť se tak stalo s odstupem několika let od původního dne splatnosti dlužné daně. Jiný výklad by vedl k absurdním situacím, které zákonodárce zjevně nezamýšlel – kdyby totiž pojem „*splatného nedoplatku*“ v § 70 odst. 1 odkazoval na pojem „*splatné daně*“ v § 40

odst. 1 d. ř., mohlo by se stát, že správce daně by svými úkony opakovaně a v souladu se zákonem prodloužil lhůtu k vyměření daně, ovšem když by nakonec daň vyměřil či doměřil, nemohl by vybrat ani samotnou daň, ani penále z ní, protože lhůta pro vybrání daně podle § 70 odst. 1 d. ř. by již uplynula. To stejné platí i pro penále – i ono, ačkoli se počítá od původního dne splatnosti, je možno vyčíslit a předepsat až po vydání platebního výměru na daň.

Výzva k zaplacení daňového nedoplatku ze dne 8. 10. 1997 na běhu lhůty podle § 70 odst. 1 d. ř. (tedy lhůty k vybrání daňového nedoplatku a ke sdělení předpisu penále) nic nezměnila; v důsledku rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 16. 8. 2001 však začala běžet nová šestiletá lhůta dne 1. 1. 2002. Krajský soud upozornil ve svém rozsudku žalovaného na to, že za úkon přerušující běh promlčecí lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 d. ř. nelze považovat jakýkoli úkon ve věci daně či penalizace; v žalobcově věci však jistě nešlo o „jakékoli“ úkony. Výzva k zaplacení nedoplatku je bezesporu úkonem směřujícím k vybrání daně, zřízení zástavního práva pak bez jakýchkoli pochyb směřuje k zajištění nedoplatku. Tyto úkony byly s to vyvolat jednak běh nové lhůty pro vybrání daňového nedoplatku, jednak v souladu s § 63 odst. 4 d. ř. též běh nové lhůty pro sdělení předpisu penále (ačkoli výzva k zaplacení daňového nedoplatku v projednávané věci tento účinek neměla, protože byla vydána ve stejném roce jako dodatečný platební výměr). Daňový řád ve svých ustanoveních o přerušování promlčecích lhůt nepočítá se zvláštními úkony vztahujícími se výlučně k penále; naopak činí osud penále závislým na běhu lhůt k vybrání samotné daně. Je proto nevýznamné, že správce daně zahrnul do výroku rozhodnutí o zřízení zástavního práva zmínku o zajištění daňové pohledávky „včetně příslušenství“: úkony přerušující běh lhůty pro vybrání daně totiž dopadají na běh lhůty pro sdělení předpisu penále automaticky, bez toho, že by v nich existence či výše penále musela být označena. Žalobce, ačkoli ve své žalobě uznal, že na běh lhůty pro předpis penále se vztahuje § 70 odst. 1 d. ř., zároveň popřel, že by se na běh této lhůty vztahoval i odst. 2 tohoto ustanovení, tedy úprava úkonů přerušujících běh promlčecí lhůty pro vybrání daně; s tím se však nelze ztotožnit. Pokud lze předpis penále sdělit nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, nemá se tím na mysli pouze lhůta původní, ale též lhůta nově započatá v důsledku úkonu podle § 70 odst. 2 d. ř. Taková úprava je logická: dlužná daň se totiž penalizuje až do zaplacení posledního dílčího nedoplatku, a celkový předpis penále tak nelze sdělit dříve než po poslední splátce dlužné daně. (Je jistě možné sdělovat předpis penále průběžně, to však na právě učiněném závěru nic nemění: penále za naposledy zaplacenou částku musí být předepsáno až po jejím zaplacení.)

Krajský soud v Hradci Králové tedy pochybil, pokud nepovažoval výzvu správce daně k zaplacení daňového nedoplatku a rozhodnutí o zřízení zástavního práva za úkony způsobilé k přerušování lhůty pro sdělení předpisu penále; Nejvyšší správní soud proto jeho rozsudek zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 24. ledna 2007

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu