



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **P. B.**, zastoupený advokátem Mgr. Martinem Hofmanem, se sídlem AK Solná 27, Opava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 5. 2006, č. j. 22 Ca 199/2004 – 40,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 5. 2006, č. j. 22 Ca 199/2004 – 40 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Výše označeným rozsudkem Krajského soudu v Ostravě (dále „krajský soud“) byla zamítnuta žaloba, kterou se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2004, č. j. 13995/130/2003. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru Finančního úřadu v Ostravě I ze dne 13. 12. 2000, kterým mu bylo předepsáno penále za neuhrazený nedoplatek na dani z obratu za zdaňovací období od 14. 6. 1993 do 30. 6. 1997.

V kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) a namítá nesprávné posouzení stran uplynutí promlčecí lhůty dle § 70 zákona č. 337/1992Sb., o správě daní a poplatků (dále

„zákon o správě daní“) ve vztahu k výzvě učiněné správcem daně dne 8. 3. 1995. Stěžovatel nadále trvá na tom, že uvedenou výzvu nepřevzal a tato není opatřena jeho podpisem. Tvrdí, že bývalá manželka, která jako svědkyně před soudem vypovídala jednoznačně nevyvrátila jeho tvrzení o tom, že se jedná o jeho podpis, když vypověděla nejprve, že neví jak se podepisoval a až na druhý dotaz soudce odpověděla, že asi to není její podpis. Podotýká rovněž, že svědkyně měla používat a běžně používá dioptrické brýle, které při soudním jednání dne 10. 5. 2006 neměla, proto byla i její odpověď nejistá. Stěžovatel navrhl opětovně předvolat svědkyni k výpovědi a dále navrhuje, aby soud provedl důkaz znaleckým posudkem, který by potvrdil nebo vyvrátil, že podpis na doručence ze dne 8. 3. 1995 byl jeho. Dále uvádí, že jeho trvalým pobytem nebyla ul. S. 6, kam byla výzva ze dne 8. 3. 1995 doručována, ale ul. P. T. 9/12 O.-H.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření odkázal na vyjádření k žalobě. Konstatuje, že kasační stížnost se nezakládá na podstatných právních důvodech, proto navrhuje, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

V řízení o kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti; to neplatí, bylo-li řízení před soudem zmatečné nebo bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné, jakož i v případech, kdy je rozhodnutí správního orgánu nicotné (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

V projednávané věci Nejvyšší správní soud na základě úvah níže uvedených dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný pro nedostatek skutkových důvodů.

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že stěžovateli byl na základě daňové kontroly ve věci daně z obratu za rok 1992 vydán dne 3. 6. 1993 platební výměr, kterým mu byla vyměřena daň z obratu ve výši 18 537 Kč a 20% zvýšení daně z obratu ve výši 3707 Kč. Protože stěžovatel doměřenou daň neuhradil ve stanovené lhůtě, postupoval správce daně dle § 73 zákona o správě daní a zaslal stěžovateli celkem tři výzvy k úhradě nedoplatku, k jeho úhradě došlo dne 30. 6. 1997. Ve spisovém materiálu je založena mimo jiné i složenko o provedení úhrady nedoplatku na dani z obratu v předepsané výši ze dne 30. 6. 1997. Za období, kdy byl stěžovatel v prodlení s úhradou nedoplatku – tedy od data splatnosti doměrku do 30. 6. 1997 mu bylo předepsáno ve smyslu ust. § 63 zákona o správě daní penále. Proti tomuto rozhodnutí – platebnímu výměru na penále - se stěžovatel odvolal. V odvolání namítl, že výzvy k úhradě nedoplatku mu nebyly nikdy doručeny, neboť na adrese, kam byly směřovány se nezdržoval, bydlela tam pouze jeho manželka s níž se v té době rozváděl a otec stěžovatele, který se jmenuje shodně. Namítl dále, že nárok žalovaného je ve smyslu ust. § 70 zákona o správě daní již promlčen.

Žalovaný podané odvolání zamítl, přitom v odůvodnění uvedl, že poslední výzva k úhradě nedoplatku byla vystavena dne 3. 10. 1995, byla žalobcem převzata a od 1. 1. 2006 počala běžet nová lhůta do 31. 12. 2001. Platební výměr vystavený na penále dne 13. 12. 2000 byl tedy v souladu se zákonem. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, o které rozhodl krajský soud tak, že rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 2. 10. 2003 zrušil. V odůvodnění krajský soud uvedl, že žalovaný nesprávně postavil svůj závěr o přerušení

promlčecí lhůty pouze na doručení výzvy žalobci ze dne 3. 10. 1995 a konkrétněji se nezabýval přerušением lhůty i z jiných důvodů tak, jak to následně vysvětloval ve svém vyjádření k žalobě. Žalovaný v novém rozhodnutí ze dne 11. 3. 2004, č. j. 13995/130/2003, kterým opětovně zamítl odvolání proti platebnímu výměru na penále ze dne 13. 12. 2000 uvedl k namítanému promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek, že o nedoplatku byl odvolatel následně zpraven nejen na základě výzev správce daně v roce 1994 a v roce 1995, ale také na základě v roce 1995 vydaného rozhodnutí o zástavním právu na nemovitost v majetku odvolatele, o čemž svědčí především skutečnost, že ze strany dlužníka došlo k dobrovolné úhradě nedoplatku dne 30. 6. 1997.

Žalobu podanou proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 3. 2004 krajský soud zamítl. Za základní problém, o který se v projednávané věci jedná, označil krajský soud to, zda došlo k přerušení lhůty podle § 70 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) k vymáhání nedoplatku daně a zda je tedy nárok promlčen. Krajský soud se tak zabýval tím, zda některý z úkonů učiněných správcem daně byl způsobilý přerušit běh promlčecí lhůty podle § 70 zákona o správě daní ve vztahu k nedoplatku na dani.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné předeslat, že rozhodnutí, které bylo napadeno odvoláním, a které tudíž jako jediné mohlo být podrobeno soudnímu přezkumu, je platební výměr na penále, nikoli platební výměr, kterým byla dodatečně doměřena daň z obratu. Předmětem řízení proto nebylo a ani nemohlo být, to, zda došlo k promlčení práva vybrat daňový nedoplatek na dani z obratu. Předmětem odvolacího řízení, jakož i následného soudního přezkoumání tak mohlo být toliko to, zda platební výměr na penále byl vydán v souladu se zákonem, tedy, zda penále bylo předepsáno ve správné výši a za období, kdy ještě lze daňový nedoplatek vybrat. Předmětem řízení tak bylo nezaplacené penále.

Řízení již před správním orgánem bylo zatíženo vadou, když tento k námitce prekluze uplatněné stěžovatelem přistoupil na jeho argumentaci stran nedoručení výzev směřujících k vybrání nedoplatku na dani a vedl řízení, v němž nepřezkoumával napadený platební výměr na penále, ale to, zda bylo či nebylo promlčeno právo vybrat daňový nedoplatek, tedy, zda byla zachována lhůta dle § 70 zákona o správě daní ve vztahu k tomuto nedoplatku. Stejně nesprávným směrem bylo vedeno poté i řízení před krajským soudem.

Krajský soud, shodně s žalovaným, dospěl proto k nesprávnému závěru o tom, že výzva učiněná ve vztahu ke stěžovateli ze dne 8. 3. 1995, kterou byl vyzván k úhradě daňového nedoplatku a jejíž doručení stěžovatel zpochybňuje, mohla být úkonem, který přerušuje běh promlčecí lhůty ve vztahu k napadenému platebnímu výměru na penále. Tento úkon byl zkonsumován úhradou nedoplatku v roce 1997.

Zcela bezpředmětné pro řízení, které je třeba vést je i zřízení zástavního práva, jakož i ostatní úkony, směřující k vymáhání daňového nedoplatku. Nejvyšší správní soud považuje za nutné, nad rámec odůvodnění, rovněž konstatovat, že krajský soud nesprávně vyložil ust. § 31 odst. 8 písm. a) zákona o správě daní, když důkazní břemeno, které stran doručení stíhá správce daně, přenesl na stěžovatele. Nelze proto souhlasit s jeho závěrem, že skutečnost, že svědkyně neprokázala tvrzení stěžovatele, že uvedenou výzvu převzala ona, by měla jít k jeho tíži a k závěru o tom, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno. Svědkyně totiž nevyvrátila pochybnosti stran podpisu na předmětné písemnosti, nelze mít proto za jednoznačně prokázané, že písemnost nepodepsala. Skutečnost, že podpis na písemnost je skutečně podpisem stěžovatele byl povinen prokázat správce daně.

Stěžovateli bylo za dobu, kdy byl v prodlení s úhradou nedoplatku na dani z obratu předepsáno v souladu s ust. § 63 zákona o správě daní penále.

Penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění.

Penále nabíhá ex lege denně příslušnou sazbou nezávisle na vůli daňového subjektu a bez přičinění správce daně. Každým dnem, kdy částka penále naběhne, je toto rovněž splatné. Dle skutečností nastalých dle § 59 odst. 5 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní se jeho výše může neustále měnit. Správce daně penále nevyměřuje, ale pouze sděluje - předepisuje, a to vždy ke konkrétnímu dni, přitom mu nic nebrání s ohledem na aktuální pohyb plateb na osobním daňovém účtu daňového subjektu sdělit nový předpis penále, resp. jeho změnu.

Vzhledem k tomu, že penále se nevyměřuje, neuplatní se lhůty dle § 47 zákona o správě daní. Penále musí být však předepsáno ve lhůtě, kdy lze daň, tzn. i příslušenství, vybrat.

Platební výměr, kterým se penále daňovému subjektu sděluje, nemá povahu konstitutivního rozhodnutí, tak jak je tomu v případě vyměření daně. Pouze deklaruje stav, který nastal bez přičinění správce daně ex lege, tj. povinnost, která daňovému subjektu vznikla v důsledku neuhrazení splatného nedoplatku na dani. Není proto rozhodné pouze to, kdy byl platební výměr, kterým správce daně sděluje dlužníkovi, že za určité období mu v důsledku jeho nečinnosti s úhradou daně vzniklo, vystaven, ale i to, jaké penále (za jaké zdaňovací období, v němž nastala jeho splatnost) se v něm předepisuje.

Podle ust. § 70 odst. 1 cit. zákona právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento splatným. Ve smyslu odst. 2 cit. ustanovení lze běh této lhůty přerušit úkonem směřujícím k vymožení nedoplatku.

Jak již bylo uvedeno výše, penále se stává splatným každým dnem, kdy nabíhá na debetní účet dlužníka. Skutečnost, zda správce daně „denně“ předpis uskutečňuje či nikoli je zcela bezvýznamná.

Úkony, které žalovaný i soud hodnotily jako úkony způsobilé přerušit běh lhůty dle § 70 cit. zákona bezesporu mohly být úkony, směřující k přerušení lhůty ve vztahu k vybrání nedoplatku na dani, který byl již uhrazen. O tuto věc se ale nejedná. Žádnou relevanci proto nemohly mít tyto úkony ve vztahu k přezkoumávanému rozhodnutí, resp. rozhodnutí, které přezkoumáno být mělo, tj. k platebnímu výměru na penále. Penále, které bylo stěžovateli předepsáno platebním výměrem v roce 2000, bylo splatné (v poměrné části dle dnů prodlení v jednotlivých letech) „kdykoli“ poté, co uplynula lhůta splatnosti nedoplatku (nezaplaceného penále) v roce 1993, 1994, 1995 1996 až do jeho úhrady dne 30. 6. 1997.

Krajský soud, a předtím i žalovaný, se měl proto zabývat tím, zda bylo lze penále v roce 2000 předepsat za všechna penalizovaná období; přitom je nutno vycházet i ze smyslu ust. § 70 zákona o správě daní, tzn. aby mohlo být předepsané penále v roce 2000 i vybráno. Úkonem, který by byl způsobilý přerušit lhůtu dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní tak mohlo být např. částečně předepsání penále kdykoli dříve než bylo učiněno předmětným platebním výměrem. Správcí daně ostatně nic nebránilo provést průběžnou penalizaci za každé zdaňovací období. Pokud žádný takový úkon neučinil, nelze se nyní dovolávat úkonů směřujících k vybrání daňového nedoplatku na dani z obratu.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný, neboť již samotný předmět řízení byl nesprávně vymezen a v řízení byly hodnoceny skutečnosti jiné. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku je založena na nedostatku důvodů skutkových, přitom se jedná o takové vady skutkových zjištění, o něž jsou opřeny rozhodovací důvody.

Vzhledem k výše uvedenému nezbylo, než aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V novém rozsudku rozhodne krajský soud rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 9. listopadu 2007

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu