



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **J. E.**, zastoupeného JUDr. Jaromírem Leimbergerem, advokátem se sídlem Česká 15, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2007, č. j. 29 Ca 76/2006 – 18,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 23. 2. 2007, č. j. 29 Ca 76/2006 – 18, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 23. 2. 2007, č. j. 29 Ca 76/2006 - 18, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 2. 2. 2006, č. j. 1513/06/FR 140, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno II ze dne 9. 11. 2005, č. j. 163611/05/289914/5154, kterým byl stěžovateli sdělen předpis penále na dani silniční za zdaňovací období od 1. 1. do 31. 12. 1998 v celkové výši 234 Kč. Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel byl penalizován z důvodu pozdní úhrady záloh na daň silniční, které byly splatné 15. 4. a 15. 7. 1998, když daň zaplatil v plné výši dne 7. 10. 1998. Rozhodnutí obsahující sdělení penále bylo stěžovateli doručeno dne 10. 11. 2005. Protože otázku lhůty, ve které lze v daňovém řízení vyrozumět daňového dlužníka o předpisu penále řeší výslovně ust. § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) tak, že o předpisu penále se musí daňový dlužník vyrozumět nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, dospěl krajský soud k závěru, že byla-li v dané věci silniční daň splatná k 31. 1. 1999, pak lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku uplynula dnem 31. 12. 2005. Finanční úřad proto nepochybil, pokud dne 9. 11. 2005 vydal platební výměr na daňové penále na daň silniční za zdaňovací období roku 1998. Finanční ředitelství k odvolací námitce stěžovatele tento právní názor v odůvodnění svého rozhodnutí

prezentovalo v té části, v níž poukázalo na znění ustanovení § 63 odst. 3 a 4 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud sice konstatoval, že se finanční ředitelství mohlo s odvolací námitkou týkající se uplynutí promlčecí doby pro sdělení penále vypořádat výkladově lépe, ale neshledal, že by se v daném případě jednalo o nesrozumitelnost správního rozhodnutí pro nedostatek skutkových důvodů zakládající jeho nepřezkoumatelnost, či že by se mělo jednat o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Právní a skutkový závěr finančního ředitelství je jasný a odpovídá uvedeným ustanovením zákona o správě daní a poplatků a zákona č. 16/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o dani silniční“).

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že existence penále je dána existencí objektivních skutečností, v daném případě nedoplatku na záloze daně silniční. Po dobu existence nedoplatku byl stěžovatel v prodlení a každý den vznikalo penále za další den prodlení, a to až do uhrazení nedoplatku včetně. Uhrazením nedoplatku dne 7. 10. 1998 skončila objektivní skutečnost, na základě které vznikalo penále. Protože penále je splatné dnem, ve kterém jsou splněny podmínky pro jeho uplatnění, je zároveň den 7. 10. 1998 i dnem, kdy celé penále bylo splatné. Penále splatné již k tomuto dni nemůže být splatné znovu v roce 1999, neboť skutečnost, která již nastala, nemůže nastat znovu. Správce daně žádným svým úkonem neuplatňuje penále, žádný jeho úkon tedy nemůže ovlivnit splatnost penále, neboť ta je stanovena zákonem. Právo vybrat penále, sdělené předmětným výměrem doručeným dne 10. 11. 2005, je pak podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků promlčeno. Finanční ředitelství ani krajský soud se tímto argumentem dosud nezabývaly. Krajský soud se ztotožnil se stanoviskem finančního ředitelství, přičemž jej opřel o ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud odmítl žalobní argumenty, aniž by se jimi blíže zabýval. Spojil znění ustanovení § 63 odst. 4 a § 70 odst. 1 citovaného zákona a v podstatě dovedl, že penále je splatné současně s daní, a to k 31. 1. 1999. V tom spatřuje stěžovatel nesprávné posouzení právní otázky, neboť splatnost penále je dána ustanovením § 63 odst. 4 větou první zákona o správě daní a poplatků a se splatností žádné daně není svázáno. Navíc daní je i záloha na daň, a ta má jinou samostatnou lhůtu splatnosti. Dále stěžovatel namítal nedostatečnost odůvodnění rozhodnutí finančního ředitelství, neboť pouze popsalo odvolání stěžovatele, pak odcitovalo zákonná ustanovení a bez argumentace konstatovalo, že splatnost penále nastala v roce 1999. Krajský soud tak vlastně rozhodl za finanční ředitelství místo, aby jeho rozhodnutí posoudil s ohledem na argumenty stěžovatele. Měl proto rozhodnutí finančního ředitelství zrušit pro nepřezkoumatelnost, což neučinil. Vzhledem k výše uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že stěžovatel podává vlastní právní výklad ustanovení § 63 a § 70 zákona o správě daní a poplatků, na jehož základě dospěl k názoru, že předepsané penále bylo splatné ke dni 7. 10. 1998, promlčecí doba tak začala běžet od 1. 1. 1999 a skončila 31. 12. 2004. V době doručení platebního výměru, tj. 10. 11. 2005, již bylo po lhůtě pro promlčení, což stěžovatel namítal v odvolání. Podle názoru finančního ředitelství je účelový zejména výklad stěžovatele v části, kde uvádí jako okamžik vzniku splatnosti datum 7. 10. 1998, tj. den, kdy zaplatil zálohu na daň silniční ve výši 3600 Kč. Z ustanovení § 15 odst. 1 a 2 zákona o dani silniční je patrné, že splatnost daně silniční je tímto zákonem stanovena ve lhůtě pro podání přiznání a daňový nedoplatek podle ustanovení § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků tedy vzniká v případě, že daňový dlužník ve stanoveném termínu nezaplatí splatnou částku daně. Podle ustanovení § 10 zákona o dani silniční měl poplatník platit zálohy na daň silniční za zdaňovací období, ale teprve z podaného daňového přiznání vyplyne v jaké výši, a tedy teprve k datu podání daňového přiznání je možno považovat za splněné

zákonem stanovené podmínky pro uplatnění penále, jak zmiňuje ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a tedy vzniká možnost penalizovat zálohy na daň. Podle výkladu podaného stěžovatelem by správce daně měl být oprávněn penalizovat částky, jejichž výše není známa, což zcela zřejmě není možné. Podmínky pro uplatnění penále vznikly tedy až dne 1. 2. 1999, kdy byla daň správcem daně vyměřena podle stěžovatelem podaného daňového přiznání k dani silniční za rok 1998. Lhůta pro promlčení práva daň vybrat podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pak začíná 1. 1. 2000 a končí 31. 12. 2005. Tvůrce stěžovatele, že finanční ředitelství ve svém rozhodnutí nedostatečně odůvodnilo vyjádření k námitce o promlčení práva vybrat penále, není pravdivé, neboť na str. 2 v odstavci druhém popsalo, i když jinými slovy, svůj právní názor na vznik podmínek podle ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Proto finanční ředitelství označilo kasační stížnost za bezpředmětnou a navrholo, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž musel přihlížet z úřední povinnosti.

Penále je majetkovou sankcí postihující daňového dlužníka za neplnění daňových povinností řádně a včas. Daňový dlužník je podle ustanovení § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Povinnost platit penále tedy vzniká okamžikem, kdy se daňový dlužník ocitl v prodlení, tj. dnem následujícím po termínu splatnosti daně, příp. zálohy na daň, přičemž povinnost platit daňové penále vzniká daňovému dlužníku přímo ze zákona. Povinnost platit penále tak správce daně nezakládá svým rozhodnutím (vydáním platebního výměru), neboť se jedná o rozhodnutí deklaratorní, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále.

Podle ustanovení § 63 odst. 4 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků se daňový dlužník může o předpisu penále vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy byl daňový nedoplatek zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.

Podle § 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.

V daném případě je sporné posouzení počátku běhu lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, který vznikl v důsledku prodlení s platbou zálohy na daň silniční.

Zatímco k daňové povinnosti se v různých fázích daňového řízení vztahují postupně dvě lhůty, a to lhůta prekluzivní k vyměření či doměření daně podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků a dále lhůta promlčecí k jejímu vybrání či vymáhání podle ustanovení § 70 citovaného zákona, u penále se uplatňuje pouze lhůta promlčecí, což je dáno rozdílnou povahou daně a daňového penále. Povinnost platit penále je totiž vždy spojena s povinností platit daň a vzniká až poté, co daňový subjekt včas nesplnil svou povinnost zaplatit vyměřenou a splatnou daň. O předpisu penále se přitom daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, zpravidla do třiceti dnů poté, kdy zcela vyrovnal svůj daňový nedoplatek, přičemž nejzazší lhůta, v níž tak správce daně může učinit, je vázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud také ve svém rozhodnutí ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35 (zveřejněno na www.nssoud.cz), v němž vyslovil, že „Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně (§ 63 odst. 4 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,

ve znění před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., a § 70 odst. 1 téhož zákona); je-li běh lhůty pro vybrání daně přerušen (§ 70 odst. 2 citovaného zákona), vztahuje se nová lhůta nejen na vybrání daně, ale též na sdělení předpisu penále“.

I když podle ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je tedy promlčecí lhůta vázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně, nelze opomenout, že daní se podle legislativní zkratky ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 citovaného zákona rozumí také záloha na daň. Vznikl-li v daném případě nedoplatek na zálohách na daň silniční, které byly splatné 15. 4. a 15. 7. 1998, tj. v roce 1998, začala v souladu s ustanovením § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků lhůta pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku na zálohách na dani silniční běžet od 1. 1. 1999 a posledním dnem lhůty byl pátek 31. 12. 2004. Datum 7. 10. 1998, kdy byly nedoplatky záloh zaplacený, není pro běh promlčecí lhůty právně relevantní a svůj význam má pouze pro určení data ukončení penalizace. Běh promlčecí lhůty ve vztahu k penále za prodlení s úhradou záloh nelze vázat na daň jako takovou, protože stěžovatel v prodlení s úhradou daně silniční za rok 1998 nebyl, když ji zaplatil v říjnu 1998, tj. před její splatností, která nastala k 31. 1. 1999. Vyrozuměl-li v daném případě správce daně stěžovatele o předpisu penále platebním výměrem ze dne 9. 11. 2005, stalo se tak po uplynutí lhůty podle ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Shodný právní názor týkající se běhu promlčecí lhůty pro vyrozumění o předpisu penále ve vztahu k záloze na daň vyslovil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 5. 2007, č. j. 9 Afs 38/2007 - 65.

Pokud finanční ředitelství v souvislosti s tímto stížním bodem poukazovalo na to, že teprve z podaného daňového přiznání vyplyne, v jaké výši měl poplatník platit zálohy, a tedy teprve k datu podání daňového přiznání je možno považovat za splněné zákonem stanovené podmínky pro uplatnění penále, je tato jeho argumentace zcela bezpředmětná, protože výše jednotlivých záloh byla známa již v průběhu zdaňovacího období, neboť termíny a výše záloh jsou stanoveny v ustanovení § 10 zákona o dani silniční, a daňová povinnost za celé zdaňovací období tuto skutečnost nemohla nijak ovlivnit.

Jako nedůvodný však posoudil Nejvyšší správní soud druhý stížní bod, v němž stěžovatel namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí finančního ředitelství spočívající v nedostatku jeho důvodů, pro kterou měl krajský soud toto rozhodnutí zrušit. Nelze popřít stručnost odůvodnění napadeného správního rozhodnutí, protože finanční ředitelství se mohlo otázkou promlčení zabývat důkladněji, ale stručnost odůvodnění napadeného rozhodnutí nemá, jak také správně dovodil krajský soud, za následek jeho nepřezkoumatelnost. Podle ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků musí být rozhodnutí o odvolání odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu, a v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými. Tyto zákonné požadavky předmětné rozhodnutí splňuje.

Z výše uvedeného důvodu Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a podle odst. 2 citovaného ustanovení vyslovil, že se věc vrací krajskému soudu k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud názorem vysloveným v tomto rozsudku vázán.

Podle § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o nákladech řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. května 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu