



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobkyně **JUDr. Aleny Brychtové**, Veverkova 1343, 500 02 Hradec Králové, správkyňe konkursní podstaty úpadce HK – INVEST spol. s r. o., Nádražní 540, 562 01 Ústí nad Orlicí, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Hradci Králové**, Horova 17, 500 02 Hradec Králové, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 12. 2006, čj. 420/120/2005 a čj. 421/120/2005, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 31. 7. 2007, čj. 30 Ca 27/2007 - 16,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** právo na náhradu nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný rozhodnutími ze dne 19. 12. 2006 zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutím Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí ze dne 21. 10. 2004 - platebnímu výměru na daňové penále ve výši 8 485 544 Kč na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 a platebnímu výměru na daňové penále ve výši 28 218 824 Kč na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002.

Žalobkyně proti oběma rozhodnutím žalovaného podala žalobu u Krajského soudu v Hradci Králové. Tento soud rozhodnutí žalovaného zrušil; zrušil pak i rozhodnutí finančního úřadu ve věci penále vztahujícího se k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999. Uvedl, že o daňové povinnosti daňového subjektu je závazně a s konečnou platností rozhodnuto až tehdy, kdy rozhodnutí nabude právní moci. Teprve tímto dnem je rozhodnuto i o tom, zda je daňový dlužník v prodlení se zaplacením daně. Žalovaný však v případě penále na daň z příjmů za zdaňovací období roku 1999 rozhodoval (zamítl odvolání) v době, kdy rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti za zdaňovací období roku 1999 nebylo pravomocné, neboť rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru bylo v té době zrušeno soudem. Právní moc rozhodnutí o existenci daňové povinnosti je přitom

pro uplatnění penále rozhodná. Ohledně daňového penále na daň z příjmů za zdaňovací období roku 2002 pak ve správním spise chyběly listiny, na základě kterých by soud mohl přezkoumat splnění podmínek pro uplatnění penále.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost. Namítl, že platební výměr sloužící ke sdělení předpisu penále neukládá novou povinnost, ale pouze se jím deklaruje povinnost vzniklá ze zákona, což ostatně vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku publikovaném pod č. 674/2005 Sb. NSS. Povinnost platit penále pak vzniká ze zákona již prvním dnem prodlení s úhradou daně, tj. prvním dnem následujícím po dni splatnosti daně; není vázána na právní moc rozhodnutí o vyměření daně. V době sdělení penále za prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob a zdaňovací období roku 1999 byla tato podmínka splněna, daňový dlužník se nacházel v prodlení s úhradou splatné daně. Tato daňová povinnost byla přitom řádně vyměřena a platební výměr nebyl nikdy soudem zrušen; šlo sice o rozhodnutí nepravomocné, avšak právně účinné a vykonatelné.

Penále přitom bylo sděleno s tím, že sleduje osud daně, tj. bude-li změněna daňová povinnost, dojde v souladu s § 58 a § 63 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), i ke změně penále.

Žalobkyně se ve svém vyjádření ztotožnila s názorem krajského soudu.

Nejvyšší správní soud o věci uvážil takto:

Ze správního spisu je zřejmé, že stěžovatel odvolání proti platebnímu výměru na penále na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 1999 zamítl v době (dne 19. 12. 2006), kdy rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti nebylo pravomocné. Rozhodnutí stěžovatele ze dne 24. 3. 2004, kterým bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmů právnických osob a na zrušení daňové ztráty z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999, totiž bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 31. 1. 2005, čj. 31 Ca 150/2004 - 71. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 10. 2. 2005. Podaná kasační stížnost přitom na právní moc tohoto rozsudku neměla vliv.

Stěžovateli lze přisvědčit v poukazech na rozhodnou právní úpravu. Není pochyb o době splatnosti daně z příjmů právnických osob, stejně tak jako o tom, že dnem následujícím po splatnosti se dlužník dostal do prodlení, které s sebou nese zákonnou povinnost úhrady penále (§ 63 odst. 1, 2 daňového řádu). Dodatečný daňový platební výměr je vykonatelný bez ohledu na právní moc (§ 32 odst. 13 téhož zákona). Rozhodnutí je vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek a nebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula-li zároveň lhůta plnění. Podle § 48 odst. 12 daňového řádu odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Na existenci a vykonatelnost dodatečných platebních výměrů v daném případě skutečně nemělo vliv zrušení odvolacích rozhodnutí, neboť krajský soud zrušil pouze rozhodnutí stěžovatele (rozhodnutí o odvolání). To však ještě samo o sobě neznamená, že platební výměry o sdělení penále a stanovení náhradní lhůty samostatně obstojí a že je nelze zrušit.

Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi podle § 63 odst. 4 daňového řádu platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. Odvolací důvody nejsou nijak omezeny, byť logicky nelze samostatně namítat v tomto řízení, že nebyl důvod k dodatečnému doměření daně platebními výměry, neboť ty jsou samostatně napadnutelné. Jistě však lze namítat, že penále nevzniklo vůbec nebo vzniklo v jiné

výši. V daném případě také žalobkyně napadla penalizační platební výměry proto, že dosud nebylo s konečnou platností rozhodnuto o zákonnosti doměření daně. Stejně tak zdůvodnila i své žaloby.

Podle § 58 daňového řádu je penále příslušenstvím daně, sledujícím osud daně. Právě z tohoto ustanovení vycházel krajský soud, který zrušil rozhodnutí žalovaného o penalizaci z důvodů, že byla pravomocně zrušena jeho rozhodnutí o daňové povinnosti. Je pravdou, že podle 63 odst. 5 daňového řádu, byla-li rozhodnutím o odvolání proti stanovení daně nebo jiným rozhodnutím o daňové povinnosti předepsaná daň zcela nebo zčásti odepsána, odepíše se z úřední povinnosti také penále, které z odepsané daně bylo předepsáno, pokud v rozhodnutí není stanoveno jinak. Bylo by tak možno říci, že poté, kdy bude pravomocně ukončeno řízení o doměření daně, pak v závislosti na výsledku bude případně odepsáno i penále, pokud se zjistí, že dlužník vůbec nebyl v prodlení s placením daně, anebo že dlužná daň, a tím i penále, bylo nižší. Znamenalo by to ovšem, že po určitou dobu zde budou existovat pravomocná a vykonatelná rozhodnutí, která nemají oporu v pravomocně stanovené daňové povinnosti. To samo o sobě lze považovat za důvod pro jejich zrušení.

Ze stěžovatelem citovaného rozhodnutí rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, čj.1 Afs 96/2004 - 62 (publikováno pod č. 674/2005 Sb. NSS) nevyplývá opak, stejně tak ani z rozhodnutí ze dne 16. 8. 2006, čj.1 Afs 78/2005 - 29, řešícího problematiku předpisu penále daňového dlužníka v konkursu. Naopak Nejvyšší správní soud již v obdobné věci (rozsudek ze dne 8. 2. 2006, čj.1 Afs 16/2005 - 63) rozhodl, že: *„Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je rozhodná z hlediska splnění podmínek pro uplatnění penále stanovených v § 63 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků; není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále (srov. § 58 citovaného zákona).“*

Nejvyšší správní soud v označeném rozsudku dále porovnal institut právní moci správního rozhodnutí s institutem vykonatelnosti a uzavřel, že z předběžné vykonatelnosti dodatečného platebního výměru na daň nelze odvodit účinky pro vznik povinnosti platit penále. O tom, zda zákonná daňová povinnost daňového subjektu byla vyšší, než byla dříve správcem daně vyměřena, je závazně a s konečnou platností rozhodnuto až tehdy, kdy rozhodnutí nabude právní moci. Teprve dnem právní moci dodatečného platebního výměru je tak zároveň s konečnou platností rozhodnuto i o tom, že daňový dlužník je v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále.

Nejvyšší správní soud v tomto případě neshledal důvodu se od zmíněného názoru odchýlit a shodně, stejně jako krajský soud, dospěl k závěru, že neexistence právní moci rozhodnutí o stanovení daňové povinnosti bránila předepsání penále. Nic na tom nemůže změnit ani to, že rozsudek krajského soudu ze dne 31. 1. 2005, čj. 31 Ca 150/2004 - 71, byl posléze zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2007, čj. 8 Afs 31/2005 - 98, který nabyl právní moci dne 11. 4. 2007. Rozhodný je totiž skutkový stav ke dni rozhodnutí stěžovatele.

Kasační stížnost byla proto shledána nedůvodnou a Nejvyšší správní soud ji podle § 110 odst. 1 věty poslední zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému

správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nevznikly.

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

V Brně dne 30. ledna 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu