



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **KRÁLOVOPOLSKÁ, a.s.**, se sídlem Křižíkova 68a, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 4. 2005, č. j. 1702/05/FŘ/130, a č. j. 1703/05/FŘ/130, o předpisu penále na daň z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 1. 2007, č. j. 30 Ca 171/2005 – 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 17. 1. 2007, č. j. 30 Ca 171/2005 – 27, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla jeho rozhodnutí ze dne 26. 4. 2005, č. j. 1702/05/FŘ/130 a č. j. 1703/05/FŘ/130, zrušena pro nezákonnost. Výše specifikovanými rozhodnutími byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu Brno III (dále jen „správce daně“), jimiž byl žalobci sdělen předpis penále na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období září a říjen 1998 (rozhodnutím ze dne 22. 12. 2004, č. j. 208720/04/290512/4134, bylo stěžovateli předepsáno penále za zdaňovací období září 1998 ve výši 3 801 714 Kč, za zdaňovací období říjen mu bylo penále předepsáno ve výši 93 522 Kč, a to rozhodnutím ze dne 20. 12. 2004, č. j. 208721/04/290512/4134).

Krajský soud se neztotožnil s názorem stěžovatele, že výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném v posuzovaném období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“),

je možné považovat za úkon přerušující běh promlčecí lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 citovaného zákona a zakládající běh lhůty nové. Krajský soud dospěl k závěru, že není-li výše penále předepsána platebním výměrem, nelze výzvu k zaplacení daňového nedoplatku považovat za úkon směřující ke zjištění penále nebo jeho vyměření, resp. sdělení jeho výše. Podle názoru soudu byl žalobce výzvou pouze upomenut o zaplacení stanovené a dosud neuhrazené daně a v takovém rozhodnutí není uvedeno, že by se vztahovalo i k povinnosti platit dlužné penále. Předmětná výzva byla učiněna v době, kdy konkrétní výše penále nebyla dosud rozhodnutím správce daně deklarována. Za úkon směřující přímo proti daňovému dlužníkovi, který je způsobilý přerušit promlčecí lhůtu, lze pokládat shora specifikované platební výměry na daňové penále na DPH, které však byly žalobci doručeny až dne 4. 1. 2005, tedy po uplynutí šestileté promlčecí lhůty, kdy již část penále byla promlčena. Z těchto důvodů krajský soud obě žalobou napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Dalším námitkám žalobce již krajský soud nepřisvědčil. Žalobcův názor, že neučinil-li správce daně úkon směřující ke zjištění výše penále ve shora uvedené promlčecí lhůtě, promlčuje se právo na vybrání a vymáhání penále jako celek, odmítl krajský soud s tím, že penále - na rozdíl od daně - nabíhá postupně za každý den prodlení, a ustanovení § 63 a § 70 zákona o správě daní a poplatků se proto může vztahovat vždy jen na penále, které již bylo možné vyčíslit. Také námitku, že právo na vybrání a vymáhání penále by mělo být promlčeno tím, že k vydání platebního výměru o předpisu penále nedošlo ve lhůtě 30 dnů poté, co byl daňový nedoplatek zcela vyrovnán, soud neshledal důvodnou, neboť s uplynutím této lhůty zákon o správě daní a poplatků promlčení tohoto práva nespojuje. Námitkou žalobce týkající se nesprávného doručování výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě se pak krajský soud nezabýval s odůvodněním, že pro posouzení věci nebyla rozhodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitku ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), neboť má zato, že předmětný rozsudek spočívá na nesprávném posouzení právní otázky soudem, a je proto nezákonný. Dle názoru stěžovatele je rozsudek také nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jiné vady řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Konkrétně pak stěžovatel ve svém podání uvádí, že předmětem jeho přezkumné činnosti jakožto odvolacího orgánu byly dva platební výměry na daňové penále na DPH, které byly vydány správcem daně podle § 63 zákona o správě daní a poplatků za zdaňovací období září a říjen 1998. Žalobce v odvolacím řízení namítal, že nebyl o předpisu penále vyrozuměn ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, a proto mu již nemůže být předpis penále ve smyslu ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků sdělen. Podle názoru stěžovatele je předmětem soudního sporu především to, zda žalobci jako daňovému subjektu byl předpis penále sdělen správcem daně včas, tj. v zákonem stanovené lhůtě upravené v posledně citovaném ustanovení, podle něhož sdělí správce daně daňovému dlužníkovi předpis penále platebním výměrem, proti němuž se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. Uvádí, že krajský soud v odůvodnění rozsudku cituje vedle ustanovení § 63 odst. 1, 2 a 4 rovněž § 70 odst. 1, 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, proti čemuž nelze nic namítat, neboť právě tato ustanovení mají být i podle názoru stěžovatele aplikována na danou věc. Stěžovatel však nemůže souhlasit s právním názorem, který soud v této věci zaujal, že „*předně bylo nutno zabývat se otázkou, zda lze právo k vymáhání a vybrání dlužného penále považovat za promlčené či nikoliv*“. Dle jeho názoru je při posuzování otázky, zda byl žalobci sdělen předpis penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, nutno předně se zabývat otázkou, zda (a kdy) uplynula lhůta (či doba), v níž se promlčuje právo vybrat a vymáhat daň, tj. zda v daném případě platební výměry na daňové

penále byly doručeny žalobci před koncem lhůty, v níž se promlčuje vybrání daně. Stěžovatel k tomu poznamenává, že žalobce ve svých odvoláních proti platebním výměřům nevznesl námitku promlčení penále, ale namítal, že již nelze sdělit předpis penále z důvodu uplynutí zákonné lhůty, v níž správce daně mohl tento úkon učinit. Lhůta pro vyrozumění o předpisu penále je v § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků stanovena odkazem na jinou lhůtu, a to lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně. Tato lhůta je upravena v ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků. Při posuzování lhůty pro sdělení předpisu penále proto má být zkoumán běh promlčecí lhůty pro vybrání daně. V daném případě se proto stěžovatel jako odvolací orgán v daňovém řízení zabýval otázkou (a následně tak podle jeho názoru měl činit i krajský soud při soudním přezkumu), zda před sdělením předpisu penále již uplynula lhůta, v níž se promlčuje daňový nedoplatek na DPH za zdaňovací období září a říjen 1998.

Z ustanovení § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že počátek běhu lhůty pro vybrání daně je odvozován od splatnosti daně, a to tak, že rozhodným okamžikem pro počátek běhu lhůty je uplynutí kalendářního roku, v němž se stal nedoplatek splatným (v daném případě 31. 12. 1998); lhůta je šestiletá. Z textu odst. 2 téhož ustanovení vyplývá, že je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, výše uvedená lhůta se přerušuje a po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o úkonu zpraven, počíná běžet promlčecí lhůta nová. Stěžovatel má tedy zato, že při posuzování této věci má být dále zkoumáno, zda byl učiněn úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daně, a ne úkon směřující ke zjištění výše penále nebo k jeho vyměření. Úkonem směřujícím k vybrání daně je podle stěžovatele výzva k zaplacení daňového nedoplatku vydaná podle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků; v daném případě je to výzva správce daně ze dne 11. 1. 1999, č. j. 2305/99/292915/0281, kterou byl žalobce vyzván k zaplacení nedoplatku dlužné DPH za zdaňovací období září a říjen 1998 (ohledně včasnosti vydání a doručení výzvy odkazuje stěžovatel na své vyjádření k žalobě a ohledně obsahu výzvy na správní spis). Z ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stěžovatel dovozuje, že pro posouzení otázky přerušení běhu promlčecí lhůty je podstatné zjišťovat, zda byl daňový dlužník o úkonu zpraven, tj. zda mu byla výše uvedená výzva řádně a včas doručena či sdělena. Krajský soud však dospěl k závěru, že námitkou žalobce ohledně nesprávného doručování výzvy se zabývat nemusí, neboť pro posouzení dané věci nebyla rozhodná z toho důvodu, že za úkon přerušující běh lhůty lze podle soudu považovat až platební výměry na daňové penále na DPH vydané podle § 63 zákona o správě daní a poplatků. S tímto závěrem stěžovatel vzhledem k výše uvedenému nesouhlasí. Lhůta podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně, což má podle něj logiku. Zákonodárce tak podle přesvědčení stěžovatele nepřímou vyjádřil, že vybrání penále jako příslušenství daně má mít vazbu na samotnou daň, a nebude tak promlčeno dříve než tato daň. Právní závěr krajského soudu odporuje logice zákona, protože v praxi může znamenat, že právo vybrat nedoplatek daně není promlčeno, ale právo vybrat nedoplatek penále již promlčeno je.

Stěžovateli z odůvodnění rozsudku není zcela jasné, zda se krajský soud chtěl zabývat jako předmětem sporu posouzením toho, zda předpis penále byl žalobci sdělen v zákonné lhůtě, čemuž by nasvědčovala soudem citovaná ustanovení a jejich pořadí, nebo zda se chtěl zabývat pouze otázkou promlčení práva správce daně vybrat a vymáhat daňový nedoplatek penále na DPH.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Daňový subjekt ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že dne 26. 1. 2007 vzal žalobu vedenou u krajského soudu pod sp. zn. 30 Ca 171/2005 v celém rozsahu zpět a vzhledem

k této skutečnosti a k tomu, že součástí zpětvzetí bylo i odůvodnění tohoto kroku, bylo by jakékoliv další vyjádření z jeho strany v této věci zbytečné (pozn.: ze spisového materiálu vyplynulo, že v průběhu soudního přezkumu bylo penále, které bylo předmětem sporu ve správním řízení, daňovému subjektu v plné výši prominuto).

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

V návaznosti na posledně uvedené Nejvyšší správní soud konstatuje, že přednostně se zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou tak závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by to stěžovatel nenamítal, tedy z úřední povinnosti. Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce, tedy pokud soud nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a namítá tedy nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Takto široce pojatou námitku kasační soud považuje za neopodstatněnou, neboť stěžovatel v samotném textu kasační stížnosti nepoukázal na žádnou vadu řízení před krajským soudem; nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je pak založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatecích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat například ty případy, kdy soud opřel důvody rozhodnutí o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo pak případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny. V přezkoumávaném rozsudku Nejvyšší správní soud žádné vady takového charakteru neshledal.

Nezbývá proto, než posoudit tuto kasační námitku pouze jako námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí z důvodu jeho nesrozumitelnosti. Stěžovatel uvádí, že z rozhodnutí není zcela jasné, co vzal krajský soud za předmět sporu – zda se chtěl zabývat tím, jestli předpis penále byl daňovému subjektu sdělen v zákonné lhůtě, čemuž by podle názoru stěžovatele nasvědčovala soudem citovaná ustanovení a jejich pořadí, nebo zda se chtěl zabývat pouze otázkou promlčení práva správce daně vybrat a vymáhat daňový nedoplatek penále na DPH.

Z odůvodnění napadeného rozsudku skutečně není jednoznačně zřejmé, které otázky krajský soud považoval za rozhodné, a vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež soud v rozhodnutí vyslovil, také není na první pohled zcela zřetelná, neboť své úvahy krajský soud dostatečně přesvědčivě nerozvedl. Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost však lze v obecné rovině považovat zejména ta rozhodnutí, která vůbec neobsahují právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou jednoznačné ve vztahu k výroku. Byť tedy krajský soud mohl (a měl) z hlediska formálně logického své úvahy pregnantněji a

transparentněji vyjádřit, jsou důvody, z nichž žalobou napadená rozhodnutí zrušil, z odůvodnění rozsudku seznatelné. Se závěry krajského soudu ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám polemizuje, což znamená, že přestože s nimi nesouhlasil, byly mu zřejmé. Nejvyšší správní soud tedy námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí neshledal důvodnou. Napadený rozsudek považuje kasační soud za přezkoumatelný a konstatuje, že dílčí nedostatky co do obsahu a struktury odůvodnění nemají vliv na zákonnost.

Před posouzením druhé kasační námítky směřující do nesprávného posouzení právní otázky považoval Nejvyšší správní soud za vhodné pro větší přehlednost učinit úvodem stručné resumé skutkových okolností daného případu. Z listin založených ve správním spise kasační soud ověřil, že daňovému subjektu vznikla daňová povinnost na dani z přidané hodnoty v celkové výši 13 583 369 Kč na základě daňových příznání podaných dne 26. 10. 1998 a dne 25. 11. 1998 (podle § 37 zákona 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, platného v předmětném období, ve znění účinném v té době, dále jen „zákon o DPH“, byl plátce daně povinen do 25 dnů po skončení zdaňovacího období podat daňové příznání, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost). Vlastní daňová povinnost pak byla splatná ve lhůtě pro podání daňového příznání, s výjimkami stanovenými tímto zákonem. V souladu s § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Jestliže tedy nebyla výše uvedená daňová povinnost ze strany daňového subjektu uhrazena ke dni podání obou daňových příznání, stala se automaticky (ze zákona) daňovým nedoplatkem, a daňový subjekt se nesplněním své povinnosti v zákonem stanovené lhůtě dostal do prodlení. Správce daně proto v souladu s § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vyzval daňový subjekt k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě výzvou ze dne 11. 1. 1999, č. j. 2305/99/292915/0281, jež mu byla doručena dne 18. 1. 1999. Výše uvedené skutečnosti daňový subjekt žádným způsobem nepopírá, o existenci daňového nedoplatku tak v průběhu správního ani soudního řízení nevznikla žádná pochybnost.

Penále se dle § 63 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to od původního dne splatnosti, tj. v daném případě od 26. 10. 1998, resp. 25. 11. 1998. Správce daně proto v souladu s ustanovením § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků předepsal daňovému subjektu penále na DPH dvěma shora blíže specifikovanými platebními výměry, znějícími na částku 3 801 714 Kč a částku 93 522 Kč, které byly vydány v prosinci roku 2004 a byly dle otisku razítka na poštovní doručence založené ve správním spise (spr. spis nečíslován) doručeny dne 4. 1. 2005.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil názor, že výzvou podle § 73 zákona o správě daní a poplatků byl daňový subjekt pouze upomenut o zaplacení stanovené a dosud neuhrazené daně, přičemž v takovém rozhodnutí není uvedena souvislost s povinností platit dlužné penále. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že předmětná výzva má povahu pouhého procesního úkonu adresovaného daňovému dlužníkovi s již přesně stanovenou daňovou povinností (viz usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 6. 1999, sp. zn. IV. ÚS 198/99) a je skutečně svým způsobem pouhou „*upomínkou*“ daňového nedoplatku, avšak právě proto, že konkrétní daňová povinnost je ve vztahu ke konkrétnímu daňovému dlužníkovi stanovena a její výše je určena, je výzva zároveň *kvalifikovaným úkonem* správce daně, kterým se podle ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušuje běh šestileté promlčecí lhůty, již má správce daně k dispozici k vymožení daňových nedoplatků. Tento úkon totiž směřuje k vybrání, zajištění nebo vymožení předmětného nedoplatku (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35) a je součástí vymáhacího řízení. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě je prvním krokem daňové exekuce, k níž správce daně v souladu se zněním odst. 1 shora citovaného ustanovení, větou první, *in fine*, již *bez dalšího* přikročí po uplynutí náhradní lhůty. Na tyto důsledky musí být dlužník ve výzvě

upozorněn. „*Exekuční výzva*“ se tak přeruší šestiletá promlčecí lhůta k vymožení nedoplatku a po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, počíná správci daně běžet lhůta nová. S názorem krajského soudu tedy lze souhlasit pouze v tom ohledu, že výzva podle § 73 zákona o správě daní a poplatků se skutečně netýká penále jako takového, nýbrž přímo daňové povinnosti.

Penále je příslušenstvím daně, sdílí její osud a v daňovém řízení se nikdy nevyskytuje samostatně, nýbrž je vázáno na daň již vyměřenou a splatnou. Jako takové je proto z logiky věci nelze předepsat za situace, bylo-li by vymáhání samotné daňové povinnosti již promlčeno. Příslušenství daně, jak již bylo shora řečeno, sice „*sleduje osud daně*“ (§ 58 zákona o správě daní a poplatků), to však znamená pouze tolik, že změní-li se v průběhu času dlužná částka samotné daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změní se úměrně tomu i dlužná částka příslušenství daně (typicky tedy penále či úroku v souladu se zněním zákona o správě daní a poplatků v posuzovaném období). V žádném případě však nelze vykládat ustanovení § 58 tohoto zákona tak, že by na příslušenství daně automaticky dopadala všechna pravidla platící pro daňovou povinnost samotnou.

Penále není daní, proto se nevyměřuje; k jeho výši dospívá správce daně prostou matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Nejistějí se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti, tak jak je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytýkáacím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočítat na základě již učiněného rozhodnutí o dani. Označený platební výměr v této souvislosti proto nemá nic společného s vyměřováním daně, a nelze jej tedy chápat tak, že by se penále zjišťovalo a předepisovalo dle stejných pravidel a ve stejném režimu jako daň samotná. Nejen z povahy tohoto institutu, ale i z jeho systematického zařazení v zákoně je zřejmé, že předepisování penále nespádá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je tak promlčecí lhůta k vybrání daně, a právě v této lhůtě musí být jeho předpis sdělen platebním výměrem daňovému dlužníkovi (srovnej též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005 - 43, dostupný na www.nssoud.cz). Daňový dlužník je o výši penále pouze „*vyrozuměn*“ a platební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je pouze deklaratorním správním aktem.

Krajský soud při posuzování dané právní otázky dle odůvodnění rozhodnutí vycházel z předpokladu, že předpis penále se řídí stejnými pravidly jako vyměření daně samotné. V takovém případě by platební výměr na penále nebyl deklaratorním, nýbrž konstitutivním správním aktem, a penále by tak osud daně nesdílelo, ale bylo by na něm zcela nezávislé. Takový názor je však ve světle výše uvedeného neudržitelný.

Je proto nutno dát plně za pravdu stěžovateli v tom, že lhůta určená podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ke sdělení předpisu penále je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 70 odst. 1 téhož zákona). Vazba je v zákoně vyjádřena nikoli nepřímou, jak uvádí stěžovatel, ale zcela jasně a *explicitně* slovy zákona takto: „...o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již ubrazeno“. Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně. Jestliže je 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. Je tedy zřejmé, že lhůta k předpisu penále je ve vztahu k promlčecí lhůtě k vymáhání daňových

nedoplatků lhůtou sekundární. Primárně je vždy nutno zabývat se tím, zda bylo právo vymáhat daňový nedoplatek promlčeno či nikoli.

Jestliže se tedy krajský soud námitkou daňového subjektu týkající se nesprávného doručování výzvy k zaplacení daňového nedoplatku v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval, neboť dospěl k závěru, že pro posouzení věci tato námitka nebyla rozhodná, pak pochybil. Otázka doručení výzvy je naopak v dané věci klíčová, neboť pouze řádným doručením výzvy k zaplacení daňového nedoplatku mohou nastat výše uvedené účinky, tj. přerušení běhu šestileté promlčecí lhůty k vymožení daňového nedoplatku a počátek běhu lhůty nové, neboť teprve od běhu této základní lhůty se odvíjí lhůta ke sdělení předpisu penále, resp. obě lhůty zde splývají. Nejvyšší správní soud tedy přisvědčil námitce stěžovatele, že při posuzování lhůty pro sdělení předpisu penále má a vždy musí být předně zkoumán běh promlčecí lhůty pro vybrání daně, a zcela se s tímto názorem ztotožnil.

Námitka nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem byla na základě výše uvedeného shledána důvodnou, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil soudu k dalšímu řízení, v němž je tento soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 28. února 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu