

Spis 8 Afs 39/2008 byl spojen se spisem číslo 8 Afs 38/2008 a pod touto spisovou značkou bylo rozhodnuto takto:



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Nástrojárna S + H s. r. o.**, se sídlem Vrutice 84, Polepy, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem Mírové náměstí 157/30, Litoměřice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Velká Hradební 61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 1. 2007, čj. 59/07-1500 a čj. 58/07-1500, o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2008, čj. 15 Ca 58/2007 - 27 (vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 38/2008) a čj. 15 Ca 59/2007 - 24 (vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 39/2008),

t a k t o :

- I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 8 Afs 38/2008 a 8 Afs 39/2008 **se spojují** ke společnému projednání a rozhodnutí a nadále budou vedeny pod spisovou značkou 8 Afs 38/2008.
- II. Kasační stížnosti **se zamítají**.
- III. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.
- IV. Žalovanému **se nepřiznává právo** na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 1. 2007, čj. 59/07-1500, zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům Finančního úřadu v Litoměřicích (správce daně) ze dne 9. 11. 2005, čj. 105123/05/196912/6936, čj. 105124/05/196912/6936, čj. 105125/05/196912/6936, čj. 105126/05/196912/6936 a čj. 105127/05/196912/6936, kterými bylo žalobci vyměřeno daňové penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002, 2003, 2004 a 2005 ve výši 9876 Kč, 37 206 Kč, 180 722 Kč, 40 031 Kč a 23 482 Kč.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 1. 2007, čj. 58/07-1500, zamítl odvolání žalobce proti platebním výměrům správce daně ze dne 9. 11. 2005, čj. 105112/05/196912/6936, čj. 105113/05/196912/6936, čj. 105114/05/196912/6936, čj. 105115/05/196912/6936,

čj. 105116/05/196912/6936, čj. 105117/05/196912/6936, čj. 105118/05/196912/6936, čj. 105119/05/196912/6936 a čj. 105120/05/196912/6936, kterými bylo žalobci vyměřeno daňové penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2003, 1. čtvrtletí roku 2004, duben roku 2004, květen až červen roku 2004, 3. čtvrtletí roku 2004, 4. čtvrtletí roku 2004, 1. čtvrtletí roku 2005, 2. čtvrtletí roku 2005 a 3. čtvrtletí roku 2005 ve výši 16 352 Kč, 7665 Kč, 23 690 Kč, 25 108 Kč, 17 988 Kč, 6992 Kč, 20 649 Kč, 23 315 Kč a 2406 Kč.

II.

Žalobce napadl shora označená rozhodnutí žalovaného (obsahově shodnými) žalobami u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který je rozsudky ze dne 31. 1. 2008, čj. 15 Ca 58/2007 - 27 a čj. 15 Ca 59/2007 - 24, zamítl.

Soud se (shodně v obou shora označených věcech) k jediné žalobní námitce zabýval otázkou výkladu § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „daňový řád“), konkrétně zda je správce daně povinen - a v jakých případech - sdělit daňovému dlužníku předpis penále či zda je na jeho uvážení, kdy tuto skutečnost daňovému dlužníku sdělí. Dospěl k závěru, že povinnost platit penále vzniká na základě zákona a řídí se právním předpisem účinným v době dlužníkovy prodlení. Vydáním platebního výměru správce daně povinnost platit penále pouze deklaruje, nejedná se o rozhodnutí konstitutivní povahy, kterým by byla povinnost platit penále teprve zakládána. Platební výměr může správce daně vydat kdykoliv to vyžaduje stav účtu daňového dlužníka, z § 63 odst. 4 daňového řádu nelze dovodit žádnou zákonnou povinnost, kdy má být sdělení předpisu penále provedeno. Jediným omezením je doba, do kdy tak lze učinit. Závazně není stanoven ani počátek doby, kdy se tak má stát. To vše je zřejmé z termínů „kdykoliv“ a „zpravidla“. Pokud žalovaný dospěl k závěru, že nemá zákonnou povinnost vydat platební výměr na daňové penále před vydáním exekučního příkazu, krajský soud se s jeho právním názorem ztotožnil.

III.1

Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudkům krajského soudu kasačními stížnostmi. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávného posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel namítl, že § 63 odst. 4 daňového řádu o předpisu penále obsahuje větu oddělenou středníkem. Část věty před středníkem stanoví, že o tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci. Část věty za středníkem stanoví, že 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. Věta před středníkem obsahuje skutečnost zakládající zákonnou povinnost správce daně vyrozumět daňového dlužníka o předpisu penále, pokud to vyžaduje stav účtu daňového dlužníka, přičemž demonstrativně se uvádí daňová exekuce. Není-li vyžadován stav účtu dlužníka, platí ustanovení věty za středníkem. Stěžovatel tvrdil, že z termínů „kdykoliv“ a „zpravidla“ v citovaném ustanovení nemůže být zřejmé, že není závazně stanoven ani počátek doby, kdy se má daňový dlužník vyrozumět o předpisu penále.

III.2

Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasačních stížností jako nedůvodných.

III.3

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že kasační stížnosti směřují proti rozhodnutím Krajského soudu v Ústí nad Labem, která spolu skutkově a právně souvisejí,

proto považoval za vhodné a hospodárné postupovat podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s., za použití § 120 s. ř. s., a spojit věci ke společnému projednání a rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasačních stížností v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnosti nejsou důvodné.

V posuzovaných věcech je mezi účastníky řízení sporné, zda je správce daně podle § 63 odst. 4 daňového řádu povinen - a v jakých případech - sdělit daňovému dlužníku předpis penále či zda je na jeho uvážení, kdy tuto skutečnost daňovému dlužníku sdělí. Jedná se o právní otázku, kterou krajský soud zodpověděl tak, že platební výměr může správce daně vydat kdykoliv to vyžaduje stav účtu daňového dlužníka, z § 63 odst. 4 daňového řádu pak nelze dovodit zákonnou povinnost, určující kdy má být sdělení předpisu penále provedeno. Nejvyšší správní soud krajskému soudu přitakal.

Podle § 63 odst. 4 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2006, je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; 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 uhrazeno.

Citované ustanovení bylo zrušeno, resp. nahrazeno jiným textem, zákonem č. 230/2006 Sb. (čl. V. bod 16) s účinností od 1. 1. 2007 (čl. XXI.). Podle přechodných ustanovení změnového zákona (čl. VI. bod 3.) se úprava obsažená v § 63 tohoto zákona použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona; pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona. V posuzované věci je tedy rozhodné znění § 63 odst. 4 před jeho novelizací provedenou zákonem č. 230/2006 Sb.

Platební výměr, kterým správce daně sděluje výši penále, nemá na rozdíl od platebního výměru, kterým správce daně dodatečně vyměřuje daň, konstitutivní charakter. Platební výměr, kterým správce daně sděluje daňovému dlužníku výši penále, nezakládá daňovému dlužníku žádnou novou povinnost, pouze deklaruje povinnost již vzniklou ze zákona. Povinnost k úhradě penále vzniká v první den prodlení a trvá po celou dobu prodlení, mění se pouze částka penále, která se s každým dnem prodlení zvyšuje podle zákonné sazby (§ 63 odst. 2 daňového řádu). Penále z dlužné částky existuje a narůstá bez ohledu na skutečnost, zda již ke sdělení penále ze strany správce daně došlo nebo nikoliv. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 11. 5. 2005, čj. 1 Afs 96/2004 - 62 (www.nssoud.cz).

Daňový řád neupřesňuje okamžik, kdy musí správce daně sdělit daňovému dlužníku penále, pouze tuto volnost správce daně omezuje promlčecí lhůtou pro vybrání daně. V tomto závěru Nejvyšší správní soud odkazuje na znění § 63 odst. 4 daňového řádu, podle kterého o předpisu, kterým se sděluje penále, „*se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu*“. V daňovém řádu ani v jiném obecně závazném právním předpisu není definován stav

účtu, při kterém by byl správce daně povinen sdělit daňovému dlužníku penále. V tomto směru se Nejvyšší správní soud, i s přihlédnutím k deklaratornímu charakteru daného platebního výměru, ztotožňuje s názorem žalovaného a krajského soudu, že do sféry správního uvážení správce daně spadá posouzení skutečnosti, zda stav účtu daňového dlužníka vyžaduje to, aby bylo daňovému dlužníku sděleno penále. Tomuto výkladu svědčí i slovo „*můž*“ v citovaném ustanovení. Zmínka o daňové exekuci ve vykládaném ustanovení má pro správce daně spíše význam doporučení, vycházející z procesní ekonomie, a skutečnost, že při daňové exekuci nebylo daňovému dlužníku sděleno penále, nelze považovat za nezákonnost (srov. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2008, čj. 15 Ca 75/2007 – 22, č. 1593/2008 Sb. NSS).

Jediné zákonné omezení správce daně, vztahující se k okamžiku sdělení penále daňovému dlužníku, je stanovení okamžiku, kdy je možné penále nejpozději sdělit. Tento okamžik je spojen s uplynutím promlčecí lhůty pro vybrání daně, s jejíž platbou je daňový subjekt v prodlení. Délka a běh této promlčecí lhůty jsou upraveny v § 70 odst. 1 a 2 daňového řádu. Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5 (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, čj. 9 Afs 112/2007 - 72, www.nssoud.cz).

Pokud krajský soud v kasačních stížnostech napadených rozsudcích spornou právní otázku posoudil tak, že správce daně může platební výměr, kterým sděluje daňovému dlužníku výši penále, vydat kdykoliv to vyžaduje stav účtu daňového dlužníka a z § 63 odst. 4 daňového řádu nelze dovodit žádnou zákonnou povinnost, kdy má být sdělení předpisu penále provedeno, posoudil tuto právní otázku správně.

Nejvyšší správní soud neshledal napadené rozsudky krajského soudu nezákonnými, proto kasační stížnosti jako nedůvodné zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasačních stížnostech příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisu nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. září 2008

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu