



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupen JUDr. Ing. Pavlem Cinkem, LL.M., advokátem se sídlem Veleslavínova 363/33, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2016, č. j. 55768/16/5300-21443-711868, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 1. 2020, č. j. 15 Af 6/2017 - 48,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a rozsudek krajského soudu

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj vydal dne 25. 5. 2016 osmnáct platebních výměřů, kterými žalobci sdělil penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, říjen a prosinec 2004, leden až prosinec 2005 a leden, únor a červenec 2006. Šlo o penále ve smyslu § 63 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31. 12. 2006); v souzené věci došlo k aplikaci uvedeného ustanovení zákona o správě daní a poplatků na základě § 264 odst. 14 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.

[2] Žalovaný v záhlaví popsaným rozhodnutím zamítl žalobcova odvolání a napadené platební výměry potvrdil.

[3] Žalobce proti rozhodnutí o odvoláních brojil žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji zamítl.

[4] Soud vyhodnotil jako opožděnou námitku (uplatněnou v replice ze dne 2. 5. 2017), podle které celkový proces vybírání a vymáhání daňových nedoplatků je v současné době v rozporu s dobrými mravy, neboť žalovaný činil úkony přerušující běh promlčecích lhůt až na samém konci šestileté lhůty a v mezidobí žalobce nijak nezprávil o existenci nedoplatku ani jej nevyzval k jeho úhradě.

[5] Krajský soud připomněl, že sdělení předpisu penále daňovému subjektu není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh promlčecí lhůty pro vybrání daně. Úkon směřující k vybrání zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně, přerušuje též lhůtu pro sdělení předpisu penále. V posuzované věci byl běh lhůt pro vybrání a vymáhání daně ve smyslu § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků opakovaně přerušen úkony správce daně podle § 70 odst. 2 a odst. 5 téhož zákona. Tato ustanovení na daný případ dopadají, a to s ohledem na přechodná ustanovení obsažená v § 264 odst. 5 a odst. 14 daňového řádu. Ve vztahu ke všem osmnácti zdaňovacím obdobím došlo v důsledku vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 7. 4. 2010 k novému běhu promlčecí lhůty od 1. 1. 2011. Dalším úkonem správce daně prodlužujícím lhůtu ve smyslu § 160 odst. 3 daňového řádu o šest let pak nepochybně bylo i vydání exekučního příkazu ze dne 8. 10. 2015 na srážky ze mzdy, kdy nově konec lhůty připadá bez dalšího minimálně až na den 8. 10. 2021 (nutno brát v potaz, že probíhající exekuce nepřetržitě staví tuto lhůtu). Dalším úkonem správce daně prodlužujícím lhůtu ve smyslu § 160 odst. 3 nového daňového řádu o šest let bylo i vydání exekučních příkazů ze dne 14. 4. 2016 na prodej nemovitých věcí. Nově konec lhůty připadl bez dalšího minimálně až na den 14. 4. 2022. A v neposlední řadě další úkon správce daně významně prodlužující lhůtu představuje rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 7. 4. 2010. Zřízení zástavního práva s ohledem na § 160 odst. 6 daňového řádu brání nástupu účinku promlčení vůči zajištěnému nedoplatku po dobu 30 let od zápisu zástavního práva, k čemuž došlo dne 9. 4. 2010, a proto konec lhůty připadá až na 9. 4. 2040.

[6] V žalobcově věci nedošlo k uplynutí lhůty pro vybrání samotných daňových nedoplatků, a proto nemohlo ani dojít k uplynutí lhůty související s daňovým penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z přidané hodnoty za daná zdaňovací období.

[7] Námitku, že správce daně žalobce nezprávil o provedených úkonech, neměl krajský soud za důvodnou. Z obsahu správního spisu totiž jednoznačně vyplývá, že veškerá rozhodnutí, která byla vydána ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, obsahovala řádná poučení tak, aby odpovídala zákonnému rozsahu poučení, které bylo zakotveno v § 32 odst. 2 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. I rozhodnutí vydaná za účinnosti daňového řádu, obsahovala řádná poučení tak, aby odpovídala zákonnému rozsahu poučení, které je zakotveno v § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu.

[8] Žalobcovo pojetí „zpravení ze strany správce daně“ jde zřetelně nad rámec zákonné úpravy ohledně poučovací povinnosti, kterou mají finanční orgány vůči daňovým subjektům v jednotlivých stádiích daňového řízení. Skutečnost, že žalobce je právním laikem, nezakládala povinnost žalovaného poskytovat žalobci poučení o důsledcích rozhodovací činnosti pro žalobce v hmotněprávní rovině.

[9] Soud pro nadbytečnost nepřikročil k dokazování účastnickým výslechem žalobce a znaleckým posudkem, které žalobce navrhl za účelem údajného ozřejnění doručování jednotlivých písemností v daňovém řízení. Skutkový stav byl v tomto směru náležitě zachycen ve správním spise.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[10] Žalobce (stěžovatel) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností a navrhuje jeho zrušení a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení.

[11] Stěžovatel nejprve zrekapituloval obsah žaloby a vyjádření žalovaného. Nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že byl o provedených úkonech k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku správním orgánem náležitě a řádně zpraven. Stěžovatel si není vědom ani toho, že by mu byly řádně doručeny písemnosti, které žalovaný uvádí ve svém rozhodnutí. Promlčecí lhůty proto nebyly přerušeny. Nárok na zaplacení jednotlivých nedoplatků je promlčen. Pro „zpravení“ daňového subjektu o úkonu nemůže být dostačující, že je mu pouze doručeno vyrozumění o provedení takového úkonu, aniž by byl informován o jeho následcích. „Zpravení“ je tedy nutno vykládat šířeji než doručení.

[12] Napadený rozsudek trpí podle stěžovatele vadami, neboť nezohlednil námitku týkající se porušení dobrých mravů pro opožděnost. Stěžovatel má za to, že se soud měl touto námitkou zabývat. Rozsudek je nepřezkoumatelný, protože se soud nevypořádal se všemi námitkami a argumentačními tvrzeními. Důvody rozhodnutí jsou nesrozumitelné a nedostatečné. Řízení bylo stíženou vadou, neboť soud neprovedl stěžovatelem navrhované důkazy.

[13] Stěžovatel pro úplnost uvádí, že bylo namístě užití diskreční pravomoci správního orgánu. Podle stěžovatele totiž není výše penále v souladu s § 2 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, neodpovídá okolnostem případu a zcela zjevně odporuje dobrým mravům.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se zcela ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu a odkazuje na vypořádání žalobních námitek soudem. Námitka rozporu s dobrými mravy byla opožděná. Soud řádně zdůvodnil, proč považuje provedení navržených důkazů za nadbytečné, a vypořádal všechna tvrzení uplatněná v žalobě. Žalovaný navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Kasační stížnost splňuje formální náležitosti požadované zákonem, je přípustná a projednatelná.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud na úvod připomíná, že jak plyne z jeho setrvalé judikatury (viz např. rozsudek ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014 - 70), řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkoumání činnosti, ale i obsah rozsudku soudu. Je proto odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu.

[18] Kasační soud zdůrazňuje, že stěžovateli se již v předcházejícím řízení dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jeho námitky. Stěžovatel v kasační stížnosti nepřináší žádné relevantní argumenty, kterými by zpochybňoval vyřčené právní a skutkové závěry. V kasační stížnosti převážně buďto opakuje argumentaci uvedenou v žalobě, aniž by reagoval na věcné vypořádání žalobních námitek krajským soudem, případně toto vypořádání pouze obecným způsobem označuje jako nedostatečné či nesprávné. Na takto nekonkrétní tvrzení může kasační soud reagovat, veden dispoziční zásadou, toliko ve stejné míře obecnosti.

[19] Napadený rozsudek není nepřezkoumatelný. Krajský soud se řádně vypořádal se všemi námitkami uplatněnými v žalobě. Jeho závěr, že námitka týkající se porušení dobrých mravů je opožděná, byl správný. Dvouměsíční lhůta pro podání žaloby a řádné uplatnění žalobních tvrzení [srov. § 72 odst. 1 a § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (s. ř. s.)] uplynula dne 13. 2. 2017, popsaná námitka však byla uplatněna až ve vyjádření ze dne 2. 5. 2017. Krajský soud proto nepochybil, pokud ji pro její opožděnost věcně nevypořádal. Kasační námitka požadující užití „diskreční pravomoci správního orgánu“ a související argumentace § 2 odst. 4 správního řádu nebyla uplatněna v žalobě, je proto nepřipustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[20] Stěžovatel krajskému soudu dále vytýká neprovedení navrhovaných důkazů. Nejvyšší správní soud k tomu připomíná, že podle § 52 odst. 1 s. ř. s. soud rozhodne, který z navržených důkazů provede. Soud tedy není povinen provést všechny důkazy navržené účastníkem řízení. Pokud však soud důkaznímu návrhu nevyhoví, musí vyložit, z jakých důvodů navržené důkazy neprovedl. Neučinil-li by tak, byl by jeho rozsudek nepřezkoumatelný z důvodu existence tzv. opomenutých důkazů.

[21] Takovou vadou však přezkoumávaný rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud v bodu 27 rozsudku srozumitelně vyjádřil, že provedení důkazu výsledkem stěžovatele a znaleckým posudkem za účelem ozřejmění doručování písemností považuje za nadbytečné, neboť správní spis poskytuje náležitou oporu pro posouzení otázky doručování písemností. Stěžovatel odůvodnění neprovedení důkazů zpochybňuje tvrzením, že krajský soud „*nekriticky přijal skutkový stav vytvořený žalovaným „na míru“ předmětné věci*“. Toto obecné tvrzení nijak nezpochybňuje závěr krajského soudu (se kterým kasační soud souhlasí), že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a nachází oporu ve správním spisu.

[22] Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v závěru, že stěžovatel byl řádně zpraven o úkonech správce daně směřujících k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, které měly vliv na běh promlčecí lhůty. Jak podrobně zrekapituloval krajský soud v bodu 15 rozsudku, stěžovateli byly veškeré relevantní písemnosti doručeny do vlastních rukou oproti vlastnoručnímu podpisu (exekuční příkaz ze dne 3. 12. 2004, platební výměry na daňové penále ze dne 11. 11. 2009, rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 7. 4. 2010 a exekuční příkazy ze dne 14. 4. 2016). Stěžovatelovo tvrzení, že mu tyto písemnosti nebyly řádně doručeny, resp. že si této skutečnosti není vědom, tak nenachází oporu ve správním spisu.

[23] Vzhledem k tomu, že byl stěžovatel o úkonech směřujících k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku řádně zpraven, měly tyto úkony účinek předpokládaný zákonem, tedy prodloužení základní šestileté lhůty pro vybrání a vymožení daně (§ 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků). Sdělení předpisu penále je pak vázáno právě na běh promlčecí lhůty pro vybrání a vymožení daně (srov. rozsudek ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, č. 2317/2011 Sb. NSS). Daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále. Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně, pak přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 – 56, č. 3336/2016 Sb. NSS).

[24] V posuzované věci se staly daňové nedoplatky splatnými v roce 2004 (za zdaňovací období srpen a říjen 2004), v roce 2005 (za zdaňovací období prosinec 2004 a leden až listopad 2005) a v roce 2006 (za zdaňovací období prosinec 2005 a leden, únor a červenec 2006). Pochyby o tom, že právo vymáhat nedoplatek není promlčeno, nemohou v dané věci nastat již z toho důvodu, že rozhodnutím ze dne 7. 4. 2010 zřídil správce daně k zajištění předmětných nedoplatků na dani z přidané hodnoty za všech osmnáct zdaňovacích období zástavní právo k nemovitostem zapsaným na LV č. X a č. X pro k. ú. L. u C., obec L. a k nemovitostem zapsaným na LV č. X pro k. ú. L., obec L.. Tento úkon byl ve vztahu ke všem nedoplatkům učiněn v rámci základní šestileté lhůty pro vybrání a vymáhání daně ve smyslu § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Zástavní právo podle tohoto rozhodnutí bylo do katastru nemovitostí zapsáno dne 9. 4. 2010. Nepochybně tak došlo k prodloužení lhůty ve smyslu § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků o 30 let ode dne zápisu zástavního práva do katastru, tedy až do 9. 4. 2040. Ani lhůta pro sdělení penále za prodlení úhrady daňových povinností proto dosud neuplynula.

[25] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s výkladem pojmu „zpravení“ zastávaným stěžovatelem.

[26] Podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků *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*. Zpravením daňového subjektu ve smyslu tohoto ustanovení je nutno rozumět poskytnutí informace o tom, že správce daně určitý úkon provedl. Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že součástí povinnosti zpravit daňový subjekt však již není povinnost hmotněprávního poučení daňového subjektu o důsledcích učinění takového úkonu. Správce daně obecně má povinnost umožnit osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon (srov. § 6 odst. 3 daňového řádu). Daňový řád sice výslovně nestanoví, že poučovací povinnost se vztahuje pouze na procesní práva a povinnosti, nicméně z povahy daňového řádu jako procesního předpisu vyplývá, že správní orgán je povinen poučit účastníky o právech a povinnostech plynoucích z daňového řádu. Poučovací povinnost se proto nevztahuje na poučování o otázkách hmotného práva, tedy zda a jak mají účastníci řízení hájit v řízení svá práva a jaké důsledky pro ně plynou z toho, že tak neučiní (srov. obdobně rozsudek ze dne 13. 10. 2010, č. j. 1 As 51/2010 - 214, č. 2235/2011 Sb. NSS). Výklad zastávaný stěžovatelem, podle kterého by finanční orgány měly společně s oznámením o provedení určitého úkonu směřujícího k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, daňový subjekt současně poučit, že takový úkon vede k přerušení a novému běhu promlčecí lhůty, jde zjevně nad rámec povinností správce daně vymezených v zákoně i nad rámec obecné poučovací povinnosti.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 25. června 2020

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu