



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudkyň Mgr. Evy Šonkové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **J. B.**, zastoupen JUDr. Ing. Pavlem Cinkem, LL.M., advokátem sídlem Veleslavínova 33, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 2. 2017, č. j. 4885/17/5200-10424-711507, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 29. 1. 2020, č. j. 15 Af 23/2017 – 46,

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 :

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobce, jako stěžovatel, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti shora označenému rozhodnutí žalovaného (dále jen „rozhodnutí žalovaného“). Rozhodnutím žalovaného byla zamítnuta stěžovatelova odvolání a potvrzeny odvoláními napadené platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 5. 2016, č. j. 1470364/16/2509-50521-505464, č. j. 1470388/16/2509-50521-505464 a č. j. 1470564/16/2509-50521-505464 (dále jen „platební výměry“). Platebními výměry správce daně sdělil stěžovateli předpisy penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 (původně předepsané penále ve výši 50 507 Kč bylo navýšeno o 1 927 Kč), 2004 (penále 178 126 Kč navýšeno o 3 263 Kč) a 2005 (penále 468 820 Kč navýšeno o 9 183 Kč).

[2] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku konstatoval podstatný obsah správního spisu, s tím, že na základě údajů obsažených v řádném daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 vyměřil správce daně stěžovateli

k 30. 6. 2004 daň ve výši 237 716 Kč; za zdaňovací období roku 2004 vyměřil k 30. 6. 2005 daň ve výši 254 676 Kč a za zdaňovací období roku 2005 vyměřil stěžovateli k 30. 6. 2006 daň ve výši 715 169 Kč. Stěžovatel neuhradil předmětné daňové povinnosti řádně a včas, v důsledku čehož se dostal do prodlení s úhradou daně. V reakci na to pak správce daně k vymožení nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 vydal exekuční příkaz ze dne 3. 12. 2004, č. j. 68526/04/201921/6862, který byl stěžovateli doručen do vlastních rukou oproti vlastnoručnímu podpisu dne 13. 12. 2004 a kterým byla nařízena daňová exekuce příkázáním pohledávky na peněžní prostředky žalobce u peněžního ústavu. K vymožení nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 správce daně vyzval stěžovatele výzvou ze dne 24. 10. 2005, č. j. 64418/05/201920/5402, k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, přičemž tuto výzvu stěžovatel osobně převzal od správce daně oproti vlastnoručnímu podpisu dne 13. 1. 2006. Jelikož se stěžovatel ocitl v prodlení s úhradou daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2003 až 2005, vydal správce daně dne 11. 11. 2009 tři platební výměry na daňové penále, které byly stěžovateli doručeny do vlastních rukou oproti vlastnoručnímu podpisu dne 7. 12. 2009, a to jednak platební výměr č. j. 66251/09/201922501029, kterým byl stěžovateli sdělen předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 v celkové výši 90 507 Kč; jednak platební výměr č. j. 66252/09/201922501029, kterým byl stěžovateli sdělen předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 v celkové výši 174 863 Kč a jednak platební výměr č. j. 66253/09/201922501029, kterým byl stěžovateli sdělen předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 v celkové výši 459 637 Kč. Dále z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že k zajištění předmětných nedoplatků na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2003 až 2005 zřídil správce daně zástavní právo k nemovitostem zapsaným na LV č. 342 a č. 488 pro k. ú. Líšt'any u Cítolíb, obec Líšt'any a k nemovitostem zapsaným na LV č. 2711 pro k. ú. Louny, obec Louny, přičemž rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 7. 4. 2010, č. j. 30783/10/201921505544, bylo stěžovateli doručeno oproti vlastnoručnímu podpisu dne 23. 4. 2010. Z obsahu správního spisu rovněž zjistil, že exekučním příkazem ze dne 8. 10. 2015, č. j. 2051233/15/2509-00540-501725, byla nařízena vůči stěžovateli daňová exekuce srážkami ze mzdy; tento exekuční příkaz byl doručen plátcí mzdy prostřednictvím datové schránky dne 8. 10. 2015 a nabyl právní moci dne 26. 10. 2015. Vedle toho správce daně nařídil daňovou exekuci prodejem nemovitých věcí, a sice exekučními příkazy ze dne 14. 4. 2016, č. j. 1017931/16/2509-00540-506693 a č. j. 1017567/16/2509-00540-506693. Tyto exekuční příkazy byly doručeny na příslušný katastrální úřad téhož dne, stěžovateli byly doručeny oproti vlastnoručnímu podpisu dne 29. 4. 2016 a nabyly právní moci rovněž 29. 4. 2016. Za tohoto skutkového stavu pak byly vydány výše citované platební výměry na daňové penále ze dne 25. 5. 2016, jež byly předmětem odvolacího přezkumu završeného výše uvedeným rozhodnutím žalovaného.

[3] Krajský soud shledal žalobu nedůvodnou. Vyšel totiž z názoru, 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 podle § 70 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále též „ZSDP“ nebo „zákon o správě daní a poplatků“) ve znění účinném do 31. 12. 2006, přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 věty čtvrté části za středníkem tohoto zákona a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2 ZSDP. S přihlédnutím ke zjištěním učiněným na základě obsahu správního spisu pak krajský soud dospěl k závěru, že úkony správce daně činěné ve vztahu k žalobci měly za následek přerušování běhu prekluzivních lhůt k vybrání a vymáhání předmětných daňových nedoplatků. Krajský soud tudíž shledal, že neuplynula lhůta pro vybrání samotných daňových nedoplatků, a proto nemohlo dojít ani k promlčení lhůty související s předmětnými

pohledávkami, tj. daňovým penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003 v celkové výši 92 434 Kč (navýšeným o 1 927 Kč v důsledku trvajícího prodlení žalobce s úhradou daňové povinnosti), za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 v celkové výši 178 126 Kč (navýšeným o 3 263 Kč) a za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 v celkové výši 468 820 Kč (navýšeným o 9 183 Kč). Krajský soud se rovněž neztotožnil s žalobní námitkou, dle které stěžovatel nebyl řádně zpraven o (správcem daně provedených) úkonech k vybrání, zajištění či vymození nedoplatku včetně jejich následků. Současně ke stěžovatelovým důkazním návrhům stran ozřejmení doručování jednotlivých písemností v daňovém řízení krajský soud uvedl, že je shledal nadbytečnými, neboť údaje o doručení označených písemností stěžovateli jsou seznatelné již z obsahu správního spisu.

[4] Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve obecně odkázal na kasační důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem, dále také vadu řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, resp. že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a 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.

[5] Pokud jde o konkretizaci výše parafrázovaných důvodů kasační stížnosti, stěžovatel nesouhlasí s tvrzením žalovaného, že byl o provedených úkonech k vybrání, zajištění nebo vymození 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 širěji než doručení.

[6] Napadený rozsudek trpí podle stěžovatele vadami, neboť nezohlednil námitku týkající se porušení dobrých mravů pro její 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 navrhouvané důkazy.

[7] 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.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti popsal veškeré úkony provedené v průběhu daňového řízení a 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.

[9] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, nejsou však přípustné všechny uplatněné kasační námitky (viz níže odst. [14] tohoto rozsudku).

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejvyšší správní soud předesílá, že ve skutkově i právně zcela srovnatelné věci téhož stěžovatele (zastoupeného týmž advokátem) rozhodl rozsudkem ze dne 25. 6. 2020, č. j. 1 Afs 131/2020 – 29 (dostupným z www.nssoud.cz). Vzhledem k tomu, že se skutkový základ nyní posuzované věci liší od věci rozhodnuté odkazovaným rozsudkem v podstatě jen tím, že původní daňový nedoplatek vznik stěžovateli v souvislosti s jeho daňovou povinností na dani z příjmů fyzických osob (vs. daň z přidané hodnoty), a zároveň se jedná o překrývající se daňová období, přičemž stěžovatel uplatnil prostřednictvím svého zástupce jak v řízeních před krajským soudem, tak v následných kasačních stížnostech totožnou právní argumentaci, neměl Nejvyšší správní soud důvod nestrvat na právním názoru podaném ve svém dřívějším citovaném rozsudku.

[12] Nejvyšší správní soud připomíná, že jak plyne z jeho ustálené judikatury (srov. 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 přezkumné 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.

[13] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že stěžovateli se již v předcházejícím řízení před krajským soudem dostalo dostatečné a srozumitelné odpovědi na veškeré jeho námítky. V kasační stížnosti však již stěžovatel nepřináší žádné relevantní argumenty, kterými by zpochybňoval vyčtené právní a skutkové závěry krajského soudu, neboť zde 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 Nejvyšší správní soud reagovat, veden dispoziční zásadou, toliko ve srovnatelné míře obecnosti.

[14] 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. Dvoutměsíční lhůta pro podání žaloby a řádné uplatnění žalobních tvrzení (srov. § 72 odst. 1 a § 72 odst. 1 s. ř. s.) uplynula dne 3. 4. 2017, popsaná námitka však byla uplatněna až v replice ze dne 2. 5. 2017, doručené krajskému soudu dne 9. 5. 2017. Krajský soud proto nepochybil, pokud ji pro její opožděnost věcně nevypořádal. Dále je třeba uvést, že kasační námitka požadující užití „diskreční pravomoci správního orgánu“ a související argumentace § 2 odst. 4 správního řádu nebyla uplatněna v žalobě, je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Nad rámec potřebného odůvodnění Nejvyšší správní soud proto jen podotýká, že podle § 99 zákona o správě daní a poplatků se, až na výjimky pro tuto věc nerozhodné, v daňovém řízení správní řád nepoužije (podobně i § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

[15] 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.

[16] Takovou vadou však přezkoumávaný rozsudek krajského soudu netrpí. Krajský soud v bodu 27 napadeného 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 Nejvyšší správní soud souhlasí), že skutkový stav byl zjištěn dostatečně a má oporu ve správním spisu.

[17] 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.

[18] 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 ZSDP). 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, publ. pod 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, publ. pod č. 3336/2016 Sb. NSS).

[19] V posuzované věci se staly daňové nedoplatky splatnými v letech 2003, 2004 a 2005. 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 všech daňových nedoplatků, mj. i za všechna v této věci dotčená zdaňovací období, zástavní právo k nemovitostem zapsaným na LV č. 342 a č. 488 pro k. ú. Líš'any u Cítolib, obec Líš'any a k nemovitostem zapsaným na LV č. 2711 pro k. ú. Louny, obec Louny. Tento úkon byl ve vztahu ke všem nedoplatkům učiněn v rámci základní šestileté lhůty pro vybrání a vymáhání daně ve smyslu § 70 odst. 1 ZSDP (ostatně už konec lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku za zdaňovací období roku 2003 připadl na 31. 12. 2010). 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 ZSDP 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.

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

[21] 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.

[22] Nejvyšší správní soud vzhledem ke shora uvedenému dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[23] 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.

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

V Brně dne 19. srpna 2020

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu