



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse v právní věci **žalobce: M. P.**, narozeného dne „X“, bytem „X“, zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, 158 00, Praha 5, proti **žalovanému: Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne **25. 9. 2014**, č. j. **25436/14/5000-14104-711507** a č. j. **25438/14/5000-14104-711507**,

t a k t o :

- I.** Žaloba **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 25. 9. 2014, č. j. 25436/14/5000-14104-711507 a č. j. 25438/14/5000-14104-711507, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce a byly potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Žatci (dále jen „správce daně“), ze dne 29. 1. 2014, č. j. 268539/14/2515-05301-506235 a č. j. 269267/14/2515-05301-506235. Prvním z těchto platebních výměrů správce daně podle § 264 odst. 14 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), sdělil žalobci předpis penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období roku 2004 ve výši 3.493.636 Kč s tím, že rozdíl původně předepsaného penále ve výši 3.947 Kč a vypočteného penále činí 3.489.689 Kč. Druhým platebním výměrem správce daně podle § 264 odst. 14 daňového řádu a podle § 63 ZSDP sdělil žalobci předpis penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 3.853.519 Kč s tím, že rozdíl původně předepsaného penále ve výši 9.185 Kč a vypočteného penále činí 3.844.334 Kč. Žalobce se současně domáhal toho, aby soud zrušil také oba zmíněné platební výměry na daňové penále a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

V žalobě žalobce s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 35/2009 namítal, že mu byla penalizována opožděná úhrada daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a 2005, které byly splatné v roce 2005, resp. 2006, a proto prekluzivní lhůta pro sdělení penále uplynula dne 31. 12. 2011 (za rok 2004) a dne 31. 12. 2012 (za rok 2005). Podle žalobce proto správce daně vydal platební výměry po marném uplynutí prekluzivní lhůty, přičemž pro dodržení lhůty je rozhodující právní moc rozhodnutí o odvolání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 77/2011). Žalobce uvedl, že se na penále, které je příslušenstvím daní z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2004 a 2005, aplikuje § 264 odst. 13 daňového řádu a § 63 ZSDP, proto žalovaný argumentující obnovením běhu lhůty podle § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu použil při rozhodování vadnou hmotněprávní úpravu, což činí napadená rozhodnutí nezákonnými. Podle žalobce si žalovaný chybně vykládá šestiletou lhůtu pro sdělení penále, když tvrdí, že její běh mohou přerušit a znovu obnovit úkony správce daně. Tento názor Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 5 Afs 35/2009 popřel, když nepřipustil aplikaci § 70 odst. 2 ZSDP upravujícího přerušení a znovu obnovení promlčecí lhůty úkony správce daně. Žalobce zdůraznil, že lhůta pro sdělení penále je šestiletá, počíná běžet prvním dnem roku následujícího po roce splatnosti nedoplatku a její prodloužení není možné. Lhůta pro sdělení penále žalobci marně uplynula dne 31. 12. 2011, resp. 31. 12. 2012, a napadená rozhodnutí, která nabyla právní moci až dne 26. 9. 2014, jsou proto nezákonná.

Žalobce poznamenal, že k uvedené právní otázce existují v judikatuře správních soudů významné rozdíly při interpretaci citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. V rozhodnutích sp. zn. 5 Afs 81/2014, 1 Afs 77/2014, 5 Afs 12/2012 a 5 Afs 64/2010 Nejvyšší správní soud připustil, že existují úkony správce daně, které mohou způsobit přerušení a znovu obnovení lhůty pro sdělení penále podle § 63 ZSDP. Podobný názor vyslovil i Krajský soud v Brně v rozhodnutích sp. zn. 29 Af 115/2011, 30 Af 110/2010 a 30 Ca 66/2009. Naopak rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 52/2013 a rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě sp. zn. 22 Af 16/2012 jakékoli prodloužení šestileté lhůty pro sdělení penále podle § 63 ZSDP nepřipouštějí. Rozdíl podle žalobce spočívá v nepochopení závěru obsaženého v bodu 26 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 35/2009. Žalobce zdůraznil, že rozšířený senát se v tomto rozhodnutí k otázce přerušení lhůty pro předpis penále vyjádřil a její prodloužení nepřipustil.

Podle žalobce je dále částečně promlčeno také vybrání penále. Žalobce s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 112/2007 uvedl, že penále vzniká ze zákona a ke své existenci nepotřebuje platební výměr, který je pouze deklaratorním rozhodnutím. Každý den proto počíná plynout samostatná promlčecí lhůta penále vzniklého za každý den samostatně. Penále za období od 1. 7. 2005, resp. od 1. 7. 2006, do 15. 2. 2008 (šest let před doručením platebních výměrů na daňové penále dne 16. 2. 2014, které jsou podle

§ 70 odst. 2 ZSDP prvním úkonem ve vztahu k tomuto příslušenství daně) bylo podle žalobce již promlčeno. Vzhledem k tomu, že součástí napadených rozhodnutí jsou i výroky nařizující žalobci uhradit penále včetně toho promlčeného, označil žalobce napadená rozhodnutí za nezákonná.

Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí. Dále žalovaný uvedl, že podle § 264 odst. 14 daňového řádu ve spojení s čl. VI. bodem 3 přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. se pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal před 1. 1. 2007, použije § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006. Pod pojmem úrok z prodlení podle dosavadních předpisů, uvedeným v § 264 odst. 14 daňového řádu, je tak nutno chápat i penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006. Aplikace § 264 odst. 13 daňového řádu nepřichází podle žalovaného v dané věci v úvahu, neboť předmětné ustanovení se vztahuje na sankci ukládanou podle § 37b ZSDP, nikoli podle § 63 téhož zákona. K běhu lhůty pro vybrání a vymáhání daně žalovaný uvedl, že započala dne 31. 12. 2005, resp. 31. 12. 2006, tj. za účinnosti ZSDP, a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu. Rozhodnutím správce daně ze dne 22. 2. 2011 bylo zřízeno zástavní právo k ideální polovině nemovitostí zapsaných na listu vlastnictví č. 306 v katastrálním území Žatec, čímž v souladu s § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu došlo k přerušení běhu uvedené lhůty a tato začala běžet znovu. K opětovnému přerušení běhu lhůty pro placení daně došlo dne 14. 4. 2011, 5. 3. 2012 a 16. 1. 2014 (oznámena rozhodnutí o posečkání), lhůta po posledním přerušení začala běžet dne 16. 1. 2014 a uplyne dne 16. 1. 2020. Podle žalovaného proto penále z dodatečně vyměřené daně bylo žalobci sděleno před promlčením práva daňový nedoplatek vybrat a vymáhat. Pokud se týká penále ze záloh, žalovaný dodal, že předpis tohoto penále byl žalobci řádně sdělen během promlčecí doby a následné promlčení (prekluze) práva vybrat daňový nedoplatek (zálohu) má dopad jen na možnost správce daně vymáhat případné neuhrazené penále v exekučním řízení.

V doplnění žaloby ze dne 20. 11. 2014 žalobce poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 56, podle kterého úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku přerušuje lhůtu pro sdělení předpisu penále a tato lhůta začíná běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2 ZSDP. Žalobce zdůraznil, že názor rozšířeného senátu se funkčně podobá novele zákona, a proto má tzv. temporální účinky. K tomu odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 As 47/2005 a 6 As 7/2005. Citovaný názor rozšířeného senátu z roku 2015 proto podle žalobce nelze aplikovat při posuzování jeho žaloby, protože podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, kdy zmíněné rozhodnutí rozšířeného senátu ještě nebylo vydáno. Žalobce doplnil, že před sjednocením judikatury zjevně existovaly dva rovnocenné výklady běhu lhůty pro sdělení předpisu penále a v takovém případě je nutno postupovat podle zásady *in dubio mitius* a upřednostnit výklad šetřící práva žalobce, tj. že úkony správce daně podle § 70 odst. 2 ZSDP nemají vliv na lhůtu pro sdělení předpisu penále podle § 63 odst. 4 věty čtvrté části za středníkem téhož zákona.

Žalobce v dalším doplnění žaloby ze dne 24. 11. 2016 poukázal na náleze Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3221/11, který se zabýval judikaturními zvraty v oblasti daňového práva. Ústavní soud podle žalobce odmítl závěry Nejvyššího správního soudu o temporálních účincích judikatury, vyslovené v usneseních rozšířeného senátu sp. zn. 8 As 47/2005 a 6 As 7/2005, a jednoznačně vyslovil, že změna judikatury působí retroaktivně a nový výklad platí od začátku a v jakémkoli případě, jehož skutkový základ leží také v minulosti. Žalobce zdůraznil, že Ústavní soud zmínil rovněž nezbytnost vyřešit ochranu oprávněné důvěry dotčeného účastníka v právo a v této souvislosti připustil výjimku z pravidla retroaktivních účinků judikatury i její změny. Žalobce konstatoval, že pokud jde o vertikální vztah, jehož se neúčastní žádná další osoba, jejíž práva či zájmy by mohly být dotčeny, nelze neaplikovat právní názor šetřící práva jednotlivce, ať je starší, či novější, což plyne ze zásady in dubio pro libertate. Také Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 91/2014 potvrdil, že změna judikatury se uplatní vždy retroaktivně. Žalobce uzavřel, že v jeho případě je namíste aplikovat nosné důvody z bodů 33. až 35. citovaného nálezu Ústavního soudu a použít omezenou čistou perspektivu, neboť usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 215/2014 došlo ke změně výkladu běhu lhůty pro sdělení penále, který jde k tíži jednotlivců, protože ji prodlužuje ze šesti na až dvacet let, pokud budou ve vztahu k dani činěny úkony způsobující přerušování promlčecí (prekluzivní) lhůty.

O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

Napadené rozhodnutí žalovaného soudu přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Finanční úřad v Žatci dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 9. 2010, č. j. 38861/10/203971506235 a č. j. 38857/10/203971506235, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 3.238.464 Kč a za zdaňovací období roku 2005 ve výši 3.621.984 Kč. Odvolání žalobce proti těmto dodatečným platebním výměrům byla zamítnuta rozhodnutími Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 16. 12. 2010, č. j. 12398/10-1100-505275 a č. j. 12399/10-1100-505275, která nabyly právní moci dne 30. 12. 2010. Rozhodnutím ze dne 22. 2. 2011 Finanční úřad v Žatci zřídil zástavní právo k nemovitostem ve vlastnictví žalobce zapsaným na listu vlastnictví č. 3069 v katastrálním území Žatec. Rozhodnutími o posečování úhrady daně ze dne 12. 4. 2011 a 1. 3. 2012 Finanční

úřad v Žatci povolil žalobci rozložení úhrady daně z příjmů fyzických osob ve výši 3.238.464 Kč a 3.621.984 Kč na splátky. Totéž učinil správce daně rozhodnutím ze dne 10. 1. 2014. Dne 29. 1. 2014 vydal správce daně shora uvedené platební výměry na penále, proti nimž podal žalobce odvolání, o kterých žalovaný rozhodl žalobou napadenými rozhodnutími.

Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Nejprve se soud zaměřil na námitku týkající se určení relevantní právní úpravy, ve které žalobce poukazoval na to, že žalovaný argumentující obnovením běhu lhůty podle § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu použil při rozhodování nesprávnou hmotněprávní úpravu. Vzhledem k tomu, že se jedná o penále za prodlení žalobce s plněním jeho daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2004 a 2005, jejichž splatnost nastala za účinnosti ZSDP a platební výměry na penále byly vydány až za účinnosti daňového řádu, soud připomíná, že je nutno respektovat přechodná ustanovení tohoto zákona.

Podle § 264 odst. 13 daňového řádu, „*[u]plynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.*“ Podle odstavce 14 téhož ustanovení „*[p]ro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.*“ Obě tato přechodná ustanovení shodně vedou k aplikaci právní úpravy obsažené v ZSDP, pokud rozhodná skutečnost pro vznik povinnosti platit penále či úrok z prodlení nastala před účinností daňového řádu. Na projednávanou věc nicméně dopadá výhradně § 264 odst. 14 daňového řádu, neboť penále podle § 63 ZSPD ve znění účinném do 31. 12. 2006 se odvíjelo od splatnosti daně, se kterou pracuje právě § 264 odst. 14 daňového řádu, a svou povahou se blížilo úroku z prodlení, nikoli charakteru penále v tom smyslu, jak jej chápe daňový řád. Povinnost aplikovat § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 přitom vyplývá z čl. VI bodu 3 věty druhé zákona č. 230/2006 Sb., podle kterého „*[p]ro 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 projednávané věci nastala splatnost daní z příjmů fyzických osob, ve vztahu k nimž bylo žalobci předepsáno penále, v roce 2005 (za rok 2004) a v roce 2006 (za rok 2005), tj. obojí před 1. 1. 2007, kdy nabyl účinnosti zákon č. 230/2006 Sb. V souladu s § 264 odst. 14 daňového řádu ve spojení s čl. VI bodem 3 větou druhou zákona č. 230/2006 Sb. se proto na případ žalobce uplatní penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006.

Citovaná ustanovení se ovšem týkají pouze toho, podle jakého právního předpisu má být žalobce penalizován. Pokud za účinnosti ZSDP počala daňovým orgánům plynout lhůta pro vyrozumění o předpisu penále, která je podle § 63 odst. 4 věty čtvrté ZSDP vázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně, a tato lhůta neuplynula před nabytím účinnosti daňového řádu, je třeba na tuto lhůtu aplikovat přechodné ustanovení § 264 odst. 5 daňového řádu, podle kterého platí, že „*[b]ěh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této*

lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Lhůtu pro placení daně upravuje § 160 daňového řádu, a proto podle názoru soudu žalovaný nepochybil, pokud za účinnosti tohoto zákona posuzoval běh a délku předmětné lhůty právě podle § 160 daňového řádu. Z těchto důvodů soud vyhodnotil námitku žalobce, že žalovaný použil nesprávnou právní úpravu, jako zcela nedůvodnou.

Pokud jde o namítanou nemožnost přerušení a znovu obnovení běhu lhůty pro vybrání a vymáhání daně, soud poukazuje na žalobcem zmiňované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 56, publ. pod č. 3336/2016 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz, jímž byla sjednocena judikatura správních soudů týkající se běhu lhůty k vybrání a vymáhání daně. V tomto usnesení Nejvyšší správní soud zcela jednoznačně vyslovil, že „[ú]kon 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, 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 tohoto zákona.“ Odlišné právní názory dříve přijaté některými krajskými soudy a některými senáty Nejvyššího správního soudu byly tímto usnesením rozšířeného senátu překonány, a proto zdejší soud v projednávané věci z předmětného usnesení, s jehož závěry se plně ztotožňuje, vycházel.

Lhůta pro vybrání a vymáhání daně byla upravena v § 70 odst. 1 ZSDP tak, že „[p]rávo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.“ Podle § 40 odst. 1 věty druhé ZSDP je přitom daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení, tj. ve lhůtě tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období (srov. § 40 odst. 3 větu první ZSDP). Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 byla splatná v roce 2005, tudíž šestiletá lhůta pro vybrání a vymáhání této daně by bez dalšího uplynula dne 31. 12. 2011. Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 byla splatná v roce 2006, tudíž šestiletá lhůta pro vybrání a vymáhání této daně by bez dalšího uplynula dne 31. 12. 2012. Běh těchto lhůt však byl v souladu s citovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu přerušen jednotlivými úkony směřujícími k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, mezi které ustálená judikatura řadí mimo jiné rozhodnutí o zřízení zástavního práva a rozhodnutí o povolení splátek nebo o posečkání daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 5 Afs 46/2011 - 62, nebo ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 - 56, oba dostupné na www.nssoud.cz).

Vzhledem k tomu, že před uplynutím lhůty pro vybrání a vymáhání daně vydal Finanční úřad v Žatci rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 22. 2. 2011, došlo tímto dnem k přerušení předmětné lhůty a počala plynout nová šestiletá lhůta. Stejně následky mají také rozhodnutí o posečkání daně ze dne 12. 4. 2011, 1. 3. 2012 a 10. 1. 2014, která rovněž přerušila běh lhůty pro vybrání a vymáhání daně a způsobila, že tato lhůta začala plynout

znovu a skončí dne 16. 1. 2020. Soud proto nemá žádné pochybnosti o tom, že platební výměry na penále ze dne 29. 1. 2014, které nabyly právní moci společně se žalobou napadenými rozhodnutími dne 26. 9. 2014, byly vydány a staly se pravomocnými před uplynutím lhůty pro vybrání a vymáhání daně, tudíž k žalobcem namítané prekluzi nedošlo a napadená rozhodnutí nejsou nezákonná.

Namítal-li žalobce s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72, dostupný na www.nssoud.cz, že penále vzniká ze zákona, ke své existenci nepotřebuje platební výměr, který je pouze deklaratorním rozhodnutím, a každý den proto počíná plynout samostatná promlčecí lhůta penále vzniklého za každý den samostatně, soud předně zdůrazňuje, že nic takového z předmětného rozsudku nevyplývá. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku naopak výslovně uvedl, že se „... neztotožňuje se závěrem krajského soudu, dle něhož se právo vymáhat penále promlčuje ve lhůtě, kterou je třeba počítat od každého konkrétního dne prodlení.“ Nejvyšší správní soud dospěl k jednoznačnému závěru, že „[j]e-li penále daňovému dlužníku sděleno platebním výměrem vydaným dle § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, před uplynutím šestileté lhůty stanovené v souladu s § 70 odst. 1 téhož zákona, není právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčeno.“ Zdejší soud proto ve shodě s tímto právním názorem Nejvyššího správního soudu poznamenává, že právo vybrat penále nebylo v případě žalobce promlčeno.

Ve vztahu k námitkám týkajícím se temporálních účinků soudní judikatury soud připomíná závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, publ. pod č. 1764/2009 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz. V tomto usnesení Nejvyšší správní soud vyslovil, že „[s]oudy rozhodující ve správním soudnictví ... mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.“ Žalobce se tedy mylí, pokud tvrdí, že názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu formulovaný v jeho usnesení ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 56, nelze aplikovat při posuzování žaloby v projednávané věci.

Žalobce se odvolával také na zásadu *in dubio mitius* a požadoval, aby soud upřednostnil výklad šetřící jeho práva. Soud v této souvislosti odkazuje na argumentaci Nejvyššího správního soudu vztahující se ke skutkově obdobné situaci. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 74, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že „[n]euspěje ani argumentace porušením zásady *in dubio mitius*, na základě níž by v pochybnostech měla být právní norma vykládána mírněji. Skutečnost, že v jinak poměrně konzistentní judikatuře Nejvyššího správního soudu se vyskytoval ojedinělý odlišný názor na otázku přerušení běhu prekluzivní lhůty ke sdělení daňového penále (uvedený v rozsudku 7 Afs 52/2013 – 34), nezakládá pochybnosti, pro které by příslušné ustanovení zákona o správě daní a poplatků mělo být vykládáno nesprávně a zvýhodňovat daňové subjekty, které nesplnily včas svou daňovou povinnost.“ S tímto názorem se zdejší soud plně ztotožňuje.

K námitkám vycházejícím z nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, dostupného na nalus.usoud.cz, považuje zdejší soud za nezbytné zmínit některé závěry tohoto nálezu, aby předešel jejich možné desinterpretaci. Ústavní soud

v předmětném nálezu konstatoval, že „... změna judikatury, zvláště jedná-li se o judikaturu ustálenou, nutně vždy vyvolává konflikt mezi potřebou právní jistoty a požadavkem materiální správnosti soudního rozhodnutí. ... Jako řešení se nabízí možnost zohlednění principu právní jistoty a ochrany důvěry v právo v rámci testu přiměřenosti, kdy v případě, že převáží zájem účastníků, eventuálně veřejný zájem, se změně judikatury přiznají účinky toliko pro futuro ... Výše zmíněný postup (v podobě pouhého oznámení) by však znamenal, že soudce by byl nucen v řešeném "zlomovém" případě aplikovat původní, nutno zdůraznit, nesprávný právní názor, a tedy vědomě vydat nezákonné rozhodnutí, což zjevně koliduje s výše zmíněným principem nezávislosti soudce a jeho vázanosti zákonem (čl. 82 a čl. 95 odst. 1 Ústavy). Takový postup navíc může vést k poškození práv třetích osob ... Pokud by soud v "přelomovém" případě odmítl použít nový výklad, nastala by situace, kde účastníkovi, jemuž se ve sporu podařilo zvrátit dosavadní judikaturu s tím výsledkem, že mu sporné právo svědčí, by nakonec příznivé rozhodnutí bylo odepráno, čímž by byla zklamána jeho důvěra v použití "správného" práva, jež je ostatně ústavně přikázáno (princip legality). V odborné literatuře diskutovaná možnost pouhého avizování budoucí změny judikatury, v důsledku které by se oslabilo očekávání dotčených subjektů, může být vhodným nástrojem, nikoliv však ve všech případech, zejména pak ne tehdy, kdy by mohl a měl být nový výklad použit k vyřešení samotného sporu. Stejně otázky ohledně účinku nového právního názoru vyvstávají také ohledně (dalších) případů, jejichž skutkový základ taktéž spočívá v minulosti a jež budou rozhodovány až po rozhodnutí v "přelomové" kauze. Výše uvedená východiska lze přitom v principu vztáhnout i na tyto případy, přičemž je zde třeba ještě vzít v úvahu zásadu rovnosti v použití práva. Také zde však existují výjimky, kdy např. Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 9. 8. 2013 sp. zn. II. ÚS 2234/10 (N 145/70 SbNU 353) neshledal s ohledem na konkrétní okolnosti případu za (ústavně relevantní) pochybení, pokud soudy nižších stupňů použily v podstatě ustálený právní názor Nejvyššího soudu, jenž však byl v průběhu odvolacího řízení zvrácen rozhodnutím jeho velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia. Z toho však nelze vyvozovat, že by daný přístup, vycházející z (omezené čisté) perspektivy ..., byl použitelný univerzálně, vždy půjde o hledání obecně přijatelných řešení v závislosti na konkrétních okolnostech toho kterého případu.“

Ústavní soud shrnul, že „... vyvažování zájmů v rámci tzv. testu proporcionality se obecně nejeví jako ideální právní nástroj, a tudíž je pro ně vhodné zvažovat i cestu jinou. Tou pak (primárně) je zohlednění principu důvěry v právo v rámci interpretace a aplikace tzv. podústavního práva, to samozřejmě za předpokladu, poskytuje-li toto adekvátní prostor; pro oblast civilního práva je jako příklad možno uvést korektiv dobrých mravů ve smyslu § 3 odst. 1 občanského zákoníku (viz nálezy sp. zn. II. ÚS 3168/09), v oblasti trestního práva pak může jít o omyl v právu ve smyslu § 19 trestního zákoníku. Pokud takový prostor neexistuje, lze k "neaplikaci" nového právního názoru z důvodů výše uvedených přistoupit spíše jen za výjimečných okolností.“

Vycházejí z těchto úvah Ústavního soudu, zdejší soud shledal, že v případě žalobce nejsou dány výjimečné okolnosti, které by mohly vést k „neaplikaci“ právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Projednávaná věc se totiž v podstatných okolnostech odlišuje od případu řešeného Ústavním soudem, kde šlo o to, že daňový subjekt nepodal daňové přiznání v zákonné lhůtě stanovené podle teorie 3+0, nýbrž ve lhůtě počítané podle dřívějšího právního názoru. Naopak v případě žalobce nejde o to, že by určité jeho

jednání nemělo v důsledku změny judikatury žalobcem očekávané právní účinky. Žalobce se pouze snaží dosáhnout toho, aby nemusel platit penále, ačkoli zcela zjevně byl v prodlení s úhradou svých daňových povinností. Nelze opomíjet ani tu skutečnost, že v projednávané věci nevyvolalo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tak zásadní změnu dosavadní judikatury, jako tomu bylo ve věci rozhodované Ústavním soudem. Jak již bylo zmíněno výše, sám Nejvyšší správní soud označil v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 74, dostupném na www.nssoud.cz, svou judikaturu k otázce přerušení běhu prekluzivní lhůty ke sdělení daňového penále za poměrně konzistentní a právní názor odlišující se od závěrů rozšířeného senátu za ojedinělý. S ohledem na tyto skutečnosti dospěl zdejší soud k závěru, že není namístě postupovat podle zásady *in dubio pro libertate* a odchýlit se od jednoznačného výkladu dotčených ustanovení formulovaného Nejvyšším správním soudem.

S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **lze** podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Ústí nad Labem dne 23. května 2017

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Gabriela Zlatová