



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 Mgr. Gabriely Vršanské v právní věci **žalobkyně: A. B.**, nar. „X“, bytem „X“, zastoupené Filipem Braunem, daňovým poradcem, se sídlem Valtířov 162, 403 23 Velké Březno proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13.12.2013, č.j. 30277/13/5000-14503-703692,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13.12.2013, č.j. 30277/13/5000-14503-703692, a rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Labem ze dne 3.5.2013, č.j. 1147471/13/2501-25201-506570, **se pro nezákonnost zrušují** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 9.800,- Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13.12.2013, č.j. 30277/13/5000-14503-703692, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Ústí nad Labem ze dne 3.5.2013, č.j. 1147471/13/2501-25201-506570 – exekuční příkaz na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů dle ust. § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. a) a ust. § 187 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31.12.2013 (dále jen „daňový řád“), s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění účinném do 31.12.2013 (dále jen „o.s.ř.“), za účelem vymožení vykonatelného nedoplatku žalobkyně v celkové výši 1.507.818 Kč.

Žalobkyně v podané žalobě namítala, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, neboť žalovaný i správce daně porušili základní zásady správy daní vyjádřené v § 5 odst. 1 daňového

řádu, neboť odvoláním napadeným exekučním příkazem je vymáhána daň, která byla vyměřena v rozporu s právními předpisy. Dále žalobkyně namítala, že správce daně ani žalovaný nezjistili co nejpřesněji skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu a nerespektovali cíl správy daní ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně zejména zdůraznila, že jí správce daně vyměřil daň z příjmů z částky, která se nikdy nestala jejím příjmem, neboť se jedná o poměrnou část škody vyčíslené v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12.5.1998, č.j. 2 T 66/97-948, ze kterého vyplývá, že žalobkyně je rukou společnou a nerozdílnou povinna uhradit způsobenou škodu. Žalobkyně poukazovala na to, že závěr, že postup správce daně při vyměření daně byl v uvedeném případě od počátku nesprávný, konstatoval i Veřejný ochránce práv, který vyzval správce daně k prominutí daně žalobkyni. Veřejný ochránce práv uvedl, že i kdyby žalobkyně získala částku vyplývající z rozsudku, kterou správce daně zdanil, nejednalo by se nikdy o její příjem ve smyslu zákona o dani z příjmů, ale šlo by o bezdůvodné obohacení, které by byla povinna vydat. Vykonatelný výkaz nedoplatků č.j. 224/03/214912/6016 byl vydán na základě nezákonně vydaného platebního výměru na daň z příjmu fyzických osob za rok 1995. Žalobkyně doplnila svou argumentaci citací z nálezu Ústavního soudu ČR ze dne 16.9.1999, č.j. II. ÚS 91/98, který se týkal zdanění bezdůvodného obohacení.

Žalobkyně rovněž namítla, že žalovaný i správce daně porušili ustanovení § 160 odst. 1 daňového řádu v návaznosti na § 264 odst. 5 daňového řádu, neboť nesprávně stanovili lhůtu pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky. Dle žalobkyně začala šestiletá promlčecí lhůta dle § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném do 31.12.2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) běžet dne 1.1.1997 a skončila dne 31.12.2002. Prvním úkonem směřujícím k vybrání daně, který mohl vést k přerušení lhůty pro vybrání a vymáhání daně, byla výzva k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě č.j. 7835/03/214940/1401, ze dne 24.1.2003, která však byla vydána správcem daně po uplynutí dané lhůty. Vzhledem k tomu, že se jednalo o lhůtu promlčecí a její promlčení nebylo ze strany žalobkyně namítáno, nebylo v té době k promlčení přihlédnuto. S účinností daňového řádu od 1.1.2011 došlo dle ust. § 265 odst. 5 daňového řádu ke změně všech promlčecích lhůt na prekluzivní. S ohledem na tuto změnu, kdy úkony provedené po 31.12.2002 nemohli mít vliv na běh lhůty podle § 160 odst. 1 daňového řádu, došlo k prekluzi práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, k čemuž byl správce daně povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Žalobkyně v této věci citovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2012, č.j. 1 Afs 14/2012-24, dostupného na www.nssoud.cz

Žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného spočívající v jeho nesrozumitelnosti, kterou současně označila za porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a svobod. Žalobkyně poukazovala na nesrozumitelnost úvah a závěrů žalovaného týkajících se úkonů přerušujících běh promlčecí lhůty, argumentovala tím, že žalovaný uvedl v rozhodnutí pouze výčet provedených úkonů, bez určení, zda se jedná o úkony přerušující běh promlčecí lhůty. Přehled vyjmenovaných úkonů proto působí zmatečně a nejasně. Dle žalobkyně by úkonem přerušujícím běh promlčecí lhůty bylo pouze kladné rozhodnutí o posečkání úhrady daně, ale protokol o ústním jednání úkonem přerušujícím běh promlčecí lhůty není.

Žalovaný v písemném vyjádření navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K námitce nesprávného vyměření nedoplatku na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 žalovaný uvedl, že námitky žalobkyně směřující proti vyměření daňové povinnosti jsou irelevantní, neboť v odvolacím řízení proti exekučnímu příkazu je možné posuzovat pouze skutečnosti, které se týkají exekučního řízení. Předmětem přezkumu v tomto řízení je otázka pravomoci a příslušnosti exekučního orgánu, formální a materiální vykonatelnosti exekučního titulu (t.j. zda splňuje zákonem stanovené formální náležitosti pro výkon rozhodnutí a zda určité a srozumitelně stanoví obsah a rozsah vymáhaných práv a povinností), běhu lhůty pro placení daně, vhodnosti a proporcionality zvoleného způsobu exekuce. Naopak předmětem přezkumu nemohou být otázky týkající se řízení předcházejících (např. nalézacího řízení) či samostatných dílčích řízení (např. o zajištění daně). Všechny ostatní otázky se pak zkoumají až v rámci případného návrhu na zastavení exekučního řízení.

K námitce nesprávného stanovení lhůty promlčení práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky žalovaný uvedl, že v případě daně z příjmů fyzických osob za r. 1995, která byla vyměřena platebním výměrem č. 990004225, č.j. 154280/99/214911/0237, ze dne 19.10.1999 a byla splatná dne 2.12.1999, původní lhůta pro vybrání a vymáhání daňových nedoplatků začala podle § 70 zákona o správě daní a poplatků běžet dne 1.1.2000 a měla skončit dne 31.12.2005. S ohledem na správce daně provedené úkony [doručení výzvy k zaplacení nedoplatku č.j. 7835/03/214940/1401 žalobkyni dne 24.1.2003, doručení rozhodnutí o povolení splátek č.j. 41464/03/214912/6016 žalobkyni dne 4.3.2003, doručení rozhodnutí o posečkání daně č.j. 75000/03/214912/6016 dne 7.4.2003, doručení rozhodnutí o posečkání daně č.j. 36124/05/214912/6016 žalobkyni dne 4.3.2005, doručení rozhodnutí o posečkání daně č.j. 80614/05/214912/6016 žalobkyni dne 21.4.2005, doručení rozhodnutí o posečkání daně č.j. 131470/05/214912/6016 žalobkyni dne 12.7.2005, doručení výzvy k zaplacení nedoplatku (penále) č.j. 233917/07/214942/1401 zástupci žalobkyně dne 19.11.2007, doručení opakované výzvy k zaplacení daňového nedoplatku (daň) č.j. 175292/08/214941/1401 zástupci žalobkyně dne 21.8.2008, ústní jednání dne 4.2.2009 k projednání úhrady celkového daňového nedoplatku ve výši 1.478.254 Kč (viz Protokol o ústním jednání č.j. 26229/09/214941501401 ze dne 4.2.2009)], které ve smyslu ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků ovlivňují běh promlčecí lhůty a její výpočet, mohla lhůta promlčení (prekluze) uplynout až 31.12.2015.

Žalovaný nesouhlasil s námitkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost, zdůraznil, že na str. 6 rozhodnutí odkázal na ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a citoval text tohoto ustanovení, když následně vyjmenoval úkony správce daně ve věci předmětného nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob a daňového penále na této dani, přičemž jednotlivé úkony datoval. Jako poslední úkon ve věci nedoplatku na dani uvedl ústní jednání se zástupcem žalobkyně dne 4.2.2009 zachycené v protokolu č.j. 26229/09/214941501401, jehož předmětem bylo projednání úhrady celkového nedoplatku, tedy úkon, který je dle ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků úkonem ovlivňujícím běh lhůty a její výpočet. Dále žalovaný zmínil další úkony správce daně, a to Exekuční příkaz na srážky ze mzdy nebo jiných příjmů č.j. 1147471/13/2501-25201-506570 ze dne 3.5.2013, proti kterému bylo podáno výše uvedené odvolání, s odkazem na ust. § 160 odst. 4 písm. c) daňového řádu, dle kterého lhůta pro placení daně neběží po dobu exekuce. Žalovaný dále uvedl, že úkony uvedené žalobkyní (výzva k podání daňového přiznání, vydání platebního výměru) nejsou úkony k vybrání a vymožení daně, které ve smyslu ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v předmětném rozhodnutí uvedl.

O žalobě soud rozhodl v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), bez jednání, neboť žalovaný vyslovil k výzvě soudu s tímto postupem souhlas a žalobkyně nesdělila v soudem stanovené lhůtě svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ač účastníci byli ve výzvě soudem výslovně poučeni, že nevyjádřili se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.

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

Předem považuje soud za důležité poznamenat, že v projednávaném případě se žalobkyně domáhá přezkumu rozhodnutí ve fázi daňové exekuce (rozhodnutí o odvolání proti exekučnímu příkazu). Ohledně rozsahu soudního přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení je v dané věci možno bez dalšího aplikovat závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, obsažené v rozsudku ze dne 26.10.2005, č.j. 2 Afs 81/2004 - 54, publikovaném pod č. 791/2006 Sb. NSS (toto i všechna níže uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), podle kterých v exekučním řízení „může být následný soudní přezkum zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce.“ Soud se tak ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného exekučního titulu. Případná pochybení je soud oprávněn v souladu s dispoziční zásadou, stanovenou zákonem pro správní soudnictví (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), v exekučním řízení zkoumat k námitkám účastníků pouze u následně vydaného exekučního příkazu. Soud přitom neshledal nicotnost rozhodnutí sloužících jako podklad exekučního titulu [platební výměr ze dne 19.10.1999 (daň), platební výměr ze dne 14.11.2006 (daňové penále), vykonatelný výkaz nedoplatků ze dne 2.1.2003, vykonatelný výkaz nedoplatků ze dne 17.10.2007] a rovněž neshledal pochybení ohledně zvoleného způsobu exekuce.

S ohledem na uvedené, soud vyhodnotil jako irelevantní námitku žalobkyně týkající se nezákonnosti postupu správce daně při vyměření vymáhané daně, neboť takový přezkum, jak je uvedeno výše, již ve fázi exekučního řízení možný není.

Soud se nejprve zabýval otázkou, zda je žalobou napadené rozhodnutí přezkoumatelné, resp. zda není nesrozumitelné, jak tvrdila žalobkyně ve vztahu k úvahám a závěrům žalovaného týkajících se úkonů přerušujících běh promlčecí lhůty, neboť k meritornímu přezkumu může soud přistoupit pouze v případě rozhodnutí, které je mimo jiné srozumitelné a opřené o dostatek důvodů. Základním předpokladem poskytnutí efektivní soudní ochrany právům účastníků řízení je právě existence řádného odůvodnění všech částí výroku správního rozhodnutí. Pouze za těchto podmínek mohou účastníci řízení formulovat své výhrady (tzv.

žalobní body) proti správnímu rozhodnutí. Neobsahuje-li odůvodnění rozhodnutí uvedené náležitosti, je tím účastníkům řízení znemožněno, aby formulovali konkrétní meritorní žalobní námitky. V takovém případě jim je soudní ochrana poskytnuta nikoliv pro nezákonnost rozhodnutí, pokud jde o věcné řešení předmětu správního řízení, ale pro jeho nepřezkoumatelnost.

Žalovaný opřel svůj závěr o neuplynutí promlčecí lhůty o to, že tato jednak začala plynout dne 1.1.2010 a měla skončit dne 31.12.2005 a o to, že správce daně uskutečnil, na str. 6 vyjmenované a datované, úkony, které označil citací § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, za úkony směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, tj. úkony, které přerušují promlčecí lhůtu. Soud konstatuje, že tyto závěry byly dostatečně vyjádřeny v žalobou napadeném rozhodnutí, které lze označit i v této části za plně přezkoumatelné.

S ohledem na uplatněnou námitku prekluze práva vybrat nedoplatky se soud dále zabýval otázkou počátku promlčecí doby práva vybrat nedoplatek daně, jejího případného uplynutí a její změny na dobu prekluzivní v důsledku nabytí účinnosti daňového řádu dne 1.1.2011, jak namítal žalobce.

Ze spisového materiálu vyplynuly pro věc následující podstatné skutečnosti.

Dne 19.10.1999 vydal správce daně platební výměr č. 990004225 na daň z příjmů fyzických osob, kterým žalobkyni doměřil za zdaňovací období roku 1995 daň z příjmů ve výši 719.671 Kč, platební výměr nabyl právní moci dne 7.8.2000, doměřená daň se stala splatnou v náhradní lhůtě dne 2.12.1999. Dne 14.11.2006 vydal správce daně platební výměr č.j. 235556/06/214912/6016 na daňové penále, kterým sdělil žalobkyni předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 764.103 Kč, který nabyl právní moci dne 11.1.2007, stanovené penále se stalo splatným dne 27.12.2006. Odvolání proti těmto platebním výměrům Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zamítlo. Následně učinil správce daně vůči žalobkyni tyto úkony: dne 24.1.2003 doručil výzvu k zaplacení nedoplatku č.j. 7835/03/214940/1401, dne 4.3.2003 doručil rozhodnutí o povolení splátek č.j. 41464/03/214912/6016, dne 7.4.2003 doručil rozhodnutí o posečkání daně č.j. 75000/03/214912/6016, dne 4.3.2005 doručil rozhodnutí o posečkání daně č.j. 36124/05/214912/6016, dne 21.4.2005 doručil rozhodnutí o posečkání daně č.j. 80614/05/214912/6016, dne 12.7.2005 doručil rozhodnutí o posečkání daně č.j. 131470/05/214912/6016, dne 19.11.2007 doručil zástupci žalobkyně výzvu k zaplacení nedoplatku (penále) č.j. 233917/07/214942/1401, dne 21.8.2008 doručil zástupci žalobkyně opakovanou výzvu k zaplacení daňového nedoplatku (daň) č.j. 175292/08/214941/1401, dne 4.2.2009 se uskutečnilo ústní jednání k projednání úhrady celkového daňového nedoplatku ve výši 1.478.254 Kč, z něhož byl sepsán Protokol o ústním jednání č.j. 26229/09/214941501401 ze dne 4.2.2009, dne 3.5.2013 vydal správce daně Exekuční příkaz na srážky ze mzdy nebo jiných příjmů č.j. 1147471/13/2501-25201-506570.

Podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Podle § 70 odstavce 2 téhož zákona, 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.

Dne 1.1.2011 nabyl účinnosti daňový řád, z jehož § 264 odst. 5 vyplývá, že běh 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.

K otázce počátku běhu promlčecí lhůty se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 22.3.2011, č.j. 5 Afs 35/2009-265, když v jeho výroku konstatoval: „Daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, ve spojení s § 70 odst. 1 téhož zákona). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.“

Rozšířený senát ve svém usnesení mimo jiné dále konstatoval: „*Platebními výměry se konstatuje povaha a výše primární či – v případě penále – sekundární daňové povinnosti k určitému dni, jež však již vznikla přímo ze zákona, nezávisle na vydání platebního výměru. Ten má význam především v tom, že za splnění předepsaných podmínek mění daňovou povinnost z „pouhé“ povinnosti podle hmotného práva v exekuční titul. Možnost vydat platební výměr na penále byla časově omezena ustanovením § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. (pozn. soudu: zákona o správě daní a poplatků), podle něhož 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. Uvedenému ustanovení nelze rozumět jinak než jako zákazu pro správce daně „vytvořit“ si vydáním platebního výměru na penále exekuční titul na toto příslušenství daně, uplyne-li lhůta, na niž uvedené ustanovení odkazuje. Tou je lhůta podle § 70 odst. 1 d. ř., který stanoví, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Splatné penále není daňovým nedoplatkem ve smyslu d. ř. – zákonodárce např. tyto pojmy užívá vedle sebe při stanovení pořadí, v jakém se úhrada daně použije na úhradu daňových povinností (§ 59 odst. 5 d. ř.), přičemž pojmem nadřazeným oběma těmito pojmům je souhrnný pojem „daňové povinnosti“. Podobně mezi nedoplatkem a penále zákonodárce rozlišuje v rubrice § 63 d. ř. a ve formulaci výpočtu penále např. v § 63 odst. 2 větě druhé či třetí d. ř. – nedoplatek je základem pro matematickou operaci vedoucí k výpočtu penále, avšak penále není obsaženo v pojmu nedoplatku.“*

„.....zatímco lhůta k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je lhůtou promlčecí, tj. uvedené právo vymáhat nelze vykonat, jen je-li promlčení daňovým subjektem namítnuto, je totiž lhůta podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. lhůtou prekluzivní, neboť uvedené ustanovení říká, že vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně lze pouze v této lhůtě. Dotyčná formulace totiž zní: „(...) daňový dlužník se (...) vyrozumí (...) nejpozději (...) ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.“ Tato formulace se svým obsahem blíží formulaci v § 47 odst. 1 d. ř., která stanoví, že „(...) nelze daň vyměřit ani doměřit (...)“

v tam stanovené lhůtě. Naopak v § 70 odst. 1 d. ř. se stanoví, že právo tam uvedené „se promlčuje“ ve stanovené lhůtě, přičemž obsah tohoto pojmu je v následujícím odst. 3 téhož paragrafu jednoznačně charakterizován pravidlem běžným pro soukromoprávní institut promlčení, a sice že k promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Jestliže tedy § 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem pojmu „promlčení“ neužívá a naopak používá formulace blíží se té, která v jiném ustanovení d. ř. upravuje prekluzi práva, znamená to, že tato věta neodkazuje na celý institut promlčení práva podle § 70 d. ř. jako takový, nýbrž toliko na tam stanovenou lhůtu mající určitou délku a určitý počátek svého běhu.“

Rozšířený senát konstatoval, že počátek běhu lhůty podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní, je totožný s počátkem běhu lhůty podle § 70 odst. 1 tohoto zákona; uvedl rovněž, že ustanovení § 70 hovoří o „splatnosti“ nedoplatku, nikoli o „náhradní lhůtě splatnosti“, přitom konstatoval, že „vzniká-li podle hmotného práva daňové povinnosti platit penále prodlením daňového dlužníka a hovoří-li ustanovení § 63 odst. 1 d. ř., které institut prodlení daňového dlužníka zakotvuje, rovněž o „splatnosti“, je nutno mít za to, že v obou ustanoveních zákona má uvedený pojem stejný význam, ledaže by existoval zvláštní důvod, aby tomu bylo jinak.“

Rozšířený senát rovněž poukázal na skutečnost, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, který nabyl účinnosti 1.1.2011 již obsahuje v § 160 jednoznačnou právní úpravu, podle které lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně; přitom jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně. V této souvislosti konstatoval: „Jestliže zákonodárce na vícero místech právního řádu upraví podobné právní instituty různými způsoby (zejména užije-li různých formulací), je třeba mít zásadně za to, že obsah uvedených právních institutů nemá být identický. Jestliže tedy nový daňový řád používá jeden způsob úpravy počátku běhu promlčecí lhůty (vázaný u obou druhů veřejnoprávního pojistného na právní moc platebního výměru, jímž se pojistné, z něhož se penále má platit, vyměřuje, a u nedoplateků z částek daně, u nichž byla stanovena náhradní lhůta jejich splatnosti, na náhradní den splatnosti daně, tedy zjevně na okamžiky následující po tom, co jsou pojistné či nedoplatek daně vyměřeny), zatímco d. ř. užívá způsob jiný (vázaný na den „původní“ splatnosti daně - takové pravidlo ostatně pro případy, kdy u daně částky daně nebyla k její úhradě stanovena náhradní lhůta splatnosti, stanoví § 160 odst. 1 věta druhá nového daňového řádu), je nutno dospět k závěru, že obsah obou těchto typů právních úprav má být odlišný. Jinak řečeno, chtěl-li historický zákonodárce úpravou v § 63 odst. 4 větě čtvrté, části věty za středníkem ve spojení s § 70 odst. 1 d. ř. docílit shodných účinků, jaké vyplývají ze shora zmíněných úprav v zákoně č. 589/1992 Sb., zákoně č. 592/1992 Sb. i v novém daňovém řádu, měl uvedená ustanovení d. ř. formulovat (či případně novelizovat) tak, aby tyto účinky byly dostatečně jasné patrné ze samotného textu zákona. Neučinil-li tak, nelze v daném případě extenzivním teleologickým výkladem „dotvářet“ daňové právo v neprospěch jednotlivce. Negativní důsledky, k nimž za použití výkladu zastávaného pátým senátem může docházet (a sice to, že v některých případech bude možné doměřit daňový nedoplatek, avšak nikoli již penále k němu se vážící, a nebude možno daňový nedoplatek, a tím spíše pak penále, vymáhat), musí jít k tíži zákonodárce (a tedy státu, jehož údem zákonodárce je), který je nejasností jím přijaté úpravy způsobil. Je totiž věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce (viz bod 52 in fine usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze

dne 16.10.2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).”

S ohledem na závěry rozšířeného senátu proto soud na základě výše uvedených úvah uzavřel, že žalobkyni - daňového dlužníka bylo možno vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčovalo vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem ve spojení s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, v jeho znění účinném do 31.12.2006). Tato lhůta začala plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.

Soud v dané věci tedy shrnuje, že dnem splatnosti daňového nedoplatku byl den 31.3.1996 (nikoli jak nesprávně vyvodil žalovaný i správce daně 2.12.1999) u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 (§ 40 odst. 3 věta první a § 40 odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků). V intencích závěrů rozšířeného senátu je tento původní den splatnosti, jak uvedeno výše, rozhodný pro běh promlčecí lhůty práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek i prekluzivní lhůty k předepsání (vybrání) penále stanovené v § 63 odst. 4 zákona o správě daní. Promlčecí lhůta práva vybrat a vymáhat předmětný daňový nedoplatek žalobkyně tak začala plynout dne 1.1.1997 a uplynula dne 31.12.2002. Pakliže ze správního spisu vyplývá, že první úkon ve věci vymáhání daňového nedoplatku, který by mohl být považován za úkon směřující k vybrání nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, způsobilý přerušit promlčecí lhůtu, byl učiněn správcem daně až dne 24.1.2003, kdy byla žalobkyni doručena výzva k zaplacení nedoplatku, šlo o úkon učiněný po uplynutí promlčecí doby, tj. nezpůsobilý vyvolat účinky přerušení – plynutí nové promlčecí lhůty. Je tedy důvodná námitka žalobkyně, že právo vymáhat předmětný daňový nedoplatek se promlčelo dne 31.12.2002, čímž zaniklo i právo předepsat, potažmo vybrat penále. Pakliže správce daně vyměřil platebním výměrem daňové penále na dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období r. 1995 až 14.11.2006, učinil tak v rozporu se zákazem mu uloženým § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

Zatímco lhůta pro placení daně podle § 70 zákona o správě daní a poplatků měla charakter promlčecí, podle nového daňového řádu je tato lhůta lhůtou prekluzivní (§ 160 daňového řádu) a správce daně je povinen přihlížet k zániku práva vymáhat daňový nedoplatek z úřední povinnosti. Přejícné ustanovení (§ 264 odst. 5 daňového řádu) obsahuje pravidla pro běh a délku lhůty pro promlčení práva vybrat daňový nedoplatek; výslovně však nestanoví, jak nahlížet na skutečnost, že se novou právní úpravou současně mění charakter této lhůty z lhůty promlčecí na lhůtu prekluzivní a vůbec nedává odpověď na otázku, jak nahlížet na promlčecí lhůty uplynulé před nabytím účinnosti daňového řádu. Existují tedy dva možné výklady: buďto posuzovat charakter lhůty pro placení daně podle zákona o správě daní a poplatků s odůvodněním, že § 264 odst. 5 daňového řádu upravuje toliko běh a délku lhůty, která neskončila před nabytím účinnosti zákona (příčemž judikatura Nejvyššího správního soudu dovodila, že je na tuto lhůtu třeba hledět jako na lhůtu prekluzivní), jako lhůtu promlčecí, nebo nahlížet na charakter lhůty pro placení daně po 1.1.2011 jako na lhůtu prekluzivní s odkazem na § 160 daňového řádu. Soud v této věci zejména vycházel z konstantní judikatury Ústavního soudu, z níž vyplývá: „za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z tohoto pak plyne, že při

ukládání a vymáhání daní podle zákona jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius)“ [srov. nález sp. zn. IV. ÚS 666/02 ze dne 15. 12. 2003 (N 145/31 SbNU 291), <http://nalus.usoud.cz>]. Pro určení výkladu příznivějšího pro daňový subjekt je třeba zdůraznit rozdíl institutů promlčení a prekluze. V případě promlčení je uplynutím lhůty subjektivní právo na plnění oslabeno, neboť vznese-li dlužník námitku promlčení, zaniká nárok takové právo vymáhat; odpovídající právní povinnost však přetrvává (uhradí-li tedy dlužník svůj závazek, přestože je již promlčen, nenastává na straně věřitele bezdůvodné obohacení). Naopak marné uplynutí prekluzivní lhůty způsobuje zánik práva (a společně s ním i zánik nároku toto právo vymáhat), k němuž je nutné přihlížet z úřední povinnosti. V případě plnění prekludovaného závazku by tak na straně původního věřitele vzniklo bezdůvodné obohacení. Z uvedených důvodů se soud přiklonil k interpretaci příznivější pro daňové subjekty; tou je nepochybně druhý nastíněný výklad, že lhůtu pro placení daně, která uplynula před nabytím účinnosti daňového řádu, je za účinnosti daňového řádu nutno považovat za lhůtu prekluzivní, s tím, že uplynutí této lhůty znemožňuje daňovým orgánům v době po účinnosti daňového řádu vymáhat daňové nedoplatky a správce daně přihlíží k této skutečnosti ex officio, tj. aniž by se toho musel daňový subjekt sám dovolat. Tento závěr soudu je dále odůvodněn i obsahem předchodných ustanovení daňového řádu, která již nepočítají s tím, že by se po přechodnou dobu aplikovala pravidla pro uplatňování námítky promlčení, která byla obsažena v § 70 zákona o správě daní a poplatků, z čehož lze rovněž vyvodit, že cílem přechodu ze starého systému lhůt na nový bylo i sjednocení jejich charakteru. Lze tak konstatovat, že i promlčecí lhůta, jež započala běžet podle § 70 zákona o správě daní a poplatků a skončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, má po 1.1.2011 charakter lhůty propadné v návaznosti na § 160 daňového řádu.

Na základě shora uvedených skutečností soud shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně pro nezákonnost podle § 78 odst. 1, odst. 3 s.ř.s. zrušil. Zároveň soud v souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. rozhodl o tom, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, při němž je dle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán shora uvedeným právním názorem soudu.

Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto soud podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. uložil žalovanému povinnost zaplatit jí do třiceti dnů od právní moci rozsudku náhradu nákladů řízení v celkové výši 9.800,- Kč, která se skládá z částky 3.000,- Kč za zaplacený soudní poplatek, z částky 6.200,- Kč za 2 úkony právní služby po 3.100,- Kč poskytnuté zástupcem Filipem Braunem [převzetí věci, podání žaloby podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1.1.2013], z částky 600,- Kč za s tím související dva paušály po 300,- Kč.

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 3. února 2016

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

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová