



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **P. Š.**, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem v Prostějově, Sádky 1605/2, proti žalovanému **Finančnímu úřadu pro Královéhradecký kraj**, se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o ochraně před nezákonným zásahem, t a k t o :

I. Žaloba s e z a m í t á .

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

Žalobou podanou dne 12.8.2013 se žalobce domáhal, aby bylo žalovanému přikázáno neevidovat na jeho osobním daňovém účtu nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob za období roku 2004. Uvedl, že poté, co mu žalovaný ve vydaném potvrzení tento nedoplatek vykázal, podal v zákonné lhůtě námitku, kterou žalovaný rozhodnutím ze dne 10.6.2013 zamítl. Žalobce tvrdil, že lhůta k placení uvedené daně již uplynula, k určení počátku jejího běhu je třeba vycházet z ust. § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní“). K tomu citoval usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2011, č.j. Afs 35/2009-265, a ve smyslu jeho závěrů usoudil, že připadlo-li původní datum splatnosti této daně na den 31.3.2005, počala šestiletá lhůta běžet dnem 1.1.2006. Pokud nebyly učiněny úkony ve smyslu ust. § 70 zákona o správě daní, případně podle ust. 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu

v platném znění (dále jen „daňový řád“), a dle žalobce ze spisu nevyplývá, že by takové úkony učiněny byly, uplynula lhůta k vybrání daně dne 31.12.2012.

Úkony, které by mohly lhůtu k placení daně stavět, a to nejdříve počínaje účinností daňového řádu, tj. dnem 1.1.2011, jsou žaloby proti rozhodnutím o odvolání proti platebním výměrům. V této souvislosti žalobce zdůraznil, že daňový řád je *lex specialis* k právní úpravě obsažené v zákoně č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s.ř.s.“). K přijetí daňového řádu došlo dle žalobce s úmyslem plně vyloučit dopady ustanovení § 41 s.ř.s. tím, že daňový řád zavedl samostatnou úpravu stavění lhůt. Protože § 160 daňového řádu neobsahuje jako důvod stavění lhůty řízení před soudem, nelze tuto skutečnost vykládat jinak, než jako úmysl zákonodárce po tuto dobu lhůtu nestavět, bez ohledu na ust. § 41 s.ř.s. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17.1.2005, č.j. 6 Ads 31/2004-35, ze dne 15.8.2008, č.j. 5 Afs 4/2008-108 a usnesení rozšířeného senátu ze dne 18.9.2012, č.j. 8 Afs 29/2011-78 odst. 18. Ve vztahu k aplikaci ust. § 41 s.ř.s. na posuzovaný případ žalobce zdůraznil, že samotný soudní spor se vztahoval k daňovému řízení nalézacímu, lhůta která je nyní předmětem daňového řízení se však vztahuje k řízení při placení daně. Není proto důvod, aby existence soudního řízení ve věci stanovení daňových povinností žalobce měla vliv na lhůty daňového řízení v rovině placení daně. Správci daně totiž nic nebránilo v zajištění daně. Jeho nečinnost nelze napravit extenzivním výkladem a nesystematickou aplikací ust. § 41 s.ř.s. v neprospěch žalobce, tudíž v rozporu se zásadou *in dubio mitius*.

Pokud žalovaný eviduje nedoplatek žalobce, jedná se, s ohledem na výše podané, o nezákonný zásah.

Žalovaný ve svém vyjádření označil žalobu za nedůvodnou. Uvedl, že daň z příjmů za zdaňovací období roku 2004 byla splatná dne 31.3.2005. Lhůta pro vybrání daně dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní končila 31.12.2011. Od 1.1.2011 nabytí účinnosti daňový řád a podle jeho ust. § 264 se dokončí započatá řízení podle tohoto předpisu. Ve smyslu těchto zásad

- počátek běhu promlčecí doby podle ust. § 70 zákona o správě daní zůstává zachován,
- charakter lhůty pro placení daně podle § 264 odst. 5 daňového řádu v návaznosti na jeho § 160 je prekluzivní,
- právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně dle daňového řádu, které započaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti daňového řádu, tj. 1.1.2011.

Žalovaný dále popsal soudní řízení probíhající od 1.1.2011 (viz věc sp. zn. 8 Afs 39/2010 a následně 31 Af 16/16/2011) a usoudil, že lhůta pak znovu počala běžet ode dne právní moci uvedeného rozsudku krajského soudu, resp. od rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové o odvolání, a to od 10.11.2011 do 24.11.2011. Kasační stížnost byla následně zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu 8 Afs 7/2012, který nabytí právní moci dne 20.2.2013 (běh lhůty se staví od 24.11.2011 do 20.2.2013).

Podle žalovaného běh lhůty pro vybrání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 u žalobce řešil již Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j.

8 Afs 7/2012-32 a konstatoval, že k uplynutí lhůty nedošlo a soudní řízení běh lhůty stavěla. Připomněl, že v současné době probíhá řízení ve věci odvolání proti platebnímu výměru na penále k dani z příjmů za rok 2004, dále řízení o odvolání do rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

Podáním ze dne 4.10.2013 žalovaný reagoval na stanovisko žalovaného k žalobě. Vyjádřil nesouhlas s jeho způsobem výpočtu lhůty pro placení daně. Tvrdil, že i když přímo neuvedl, že tak činí dle § 41 s.ř.s., nepochybně podle něho postupoval. Žalobce poukázal na svoji argumentaci uvedenou v žalobě a vysvětlující, proč nelze citované ustanovení použít. Dále ji rozšířil o odkaz na ust. § 160 odst. 3 daňového řádu, obsahující taxativní výčet úkonů, které přerušují běh lhůty pro placení daně. Vyslovil názor, že pokud by chtěl zákonodárce zachovat pravidlo uvedené v § 41 s.ř.s., pak by tak výslovně uvedl v daňovém řádu, jak učinil v ust. § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu ve vztahu k § 41 s.ř.s.. Neexistenci této duplicity v ust. § 160 daňového řádu nelze dle žalobce vyložit jinak, než jako úmysl zákonodárce pravidlo uvedené v § 41 s.ř.s. vyloučit při počítání lhůt pro placení daně.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu třetího s.ř.s. Učinil tak bez nařízení jednání dle jeho § 51 odst. 1, když souhlas žalobkyně i žalovaného s takovým postupem byl dán za dodržení podmínek stanovených ve větě druhé zmíněného zákonného ustanovení. O věci usoudil následovně.

Z obsahu správního spisu krajský soud zjistil, že žalobci byla rozhodnutím správce daně ze dne 29.4.2009 vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 5.522.848 Kč. Proti zmíněnému dodatečnému platebnímu výměru se žalobce odvolal a současně požádal, o odložení jeho vykonatelnosti. Správce daně svým rozhodnutím ze dne 24.6.2009, č.j.17197/09/230970608474, povolil posečkání daně do rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ve věci žaloby vedené pod sp. zn. 31 Ca 19/2009. Rozhodnutí správce daně o posečkání bylo žalobci doručeno do rukou jeho zástupce Romana Havlína dne 1.7.2009 a přímo žalobci dne 8.7.2009.

Žalobce se žalobou na ochranu před nezákonným zásahem domáhal, aby soud žalovanému přikázal dále neevividovat na jeho osobním daňovém účtu nedoplatek daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004, neboť dle něho uplynula lhůta daná zákonem pro vybrání daně.

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

Dle odst. 2 citovaného ustanovení *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.*

Počínaje 1.1.2011 nabyt účinnosti daňový řád, který v § 264 stanoví, že *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*

Podle odst. 2 citovaného ustanovení *právní úkony, zejména rozhodnutí vydaná správcem daně, a jejich účinky ve správě daní, které nastaly do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachovány;*

Pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů (§ 264 odst. 3 daňového řádu). Pátý odstavce citovaného ustanovení pak stanoví, 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 (odst. 5 citovaného ust.).

Jak vyplývá ze shora popsaného skutkového stavu a citovaného ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní lhůta k vymáhání daňového nedoplatku daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 počala běžet dne 1.1.2006 a měla skončit uplynutím šesti let, tj. 31.12.2011. Správce daně ale dne 24.5.2009 vydal rozhodnutí o posečkání této daně, které bylo žalobci i jeho zástupci doručeno dne 1.7.2009 respektive dne 8.7.2009.

K otázce dopadu rozhodnutí o posečkání daně na běh lhůty k vymáhání daňového nedoplatku se Nejvyšší správní soud vyjádřil opakovaně, zejména v rozsudku ze dne 15. 4. 2011, č.j. 2 Afs 82/2010 – 56, a na něj odkázal i ve svém dalším rozsudku ze dne 28.2.2013, č.j. 5 Afs 46/2011-62.

V nich Nejvyšší správní soud konstatoval že (pozn.: zákon o správě daní je v uvedeném rozsudku označován jako „daňový řád“): „*Podstatné (...) je, zda právo na vybrání daně bylo či nebylo promlčeno. Stěžovatel vychází z § 70 odst. 1 daňového řádu s tím, že opakovaná rozhodnutí správce daně vydaná podle § 60 odst. 1 daňového řádu nepovažuje za úkony přerušující lhůtu ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se úkony přerušujícími lhůtu dosud zabýval zejména ve vztahu k § 47 odst. 2 daňového řádu, tedy ve vztahu ke lhůtě k vyměření daně. Tam jde sice o lhůtu prekluzivní, ovšem v obou případech zákon předpokládá obdobný charakter (cíl) úkonu - musí směřovat k vyměření či vybrání daně. Podobně jako ve vztahu k § 47 odst. 2 daňového řádu (srovnej zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publ.*

pod č. 953/2006 Sb. NSS) lze i v tomto případě dospět k závěru, že úkon směřující k vybrání daně musí být úkonem správce daně směřujícím k zajištění vybrání stanovené daně, přičemž o tomto úkonu musí být dlužník zpraven. Není rozhodné, že procesní aktivita správce daně je vyvolána žádostí daňového dlužníka; správce daně na ni mohl reagovat i negativním rozhodnutím. Rozhodnutí o posečkání daně či o povolení splátek fakticky mění splatnost daně, což ovšem neznamená, že by se jednalo o nový termín splatnosti, na který jsou navázány lhůty stanovené v § 70 odst. 1 či v § 70 odst. 2 věta za středníkem daňového řádu. To je zřejmé ze skutečnosti, že se sice při dodržení splátek jejich doba nepenalizovala, či nepodléhala úroku z prodlení, ale platil se zde zvláštní úrok podle § 60 odst. 6 daňového řádu. Rozhodnutí správce daně o posečkání daně nebo o jejím zaplacení ve splátkách jsou úkony, jimiž správce daně zajišťuje její vybrání, když uzná, že tu jsou důvody, bránící řádnému vybrání v termínu původní splatnosti, a rovněž uzná, že zatím není třeba přikročit k výkonu rozhodnutí. Jedná se o úkony prováděné správcem daně v zájmu řádného vybrání daně ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu a tyto úkony jsou také fakticky schopny tento cíl zajistit. Stěžovatel argumentuje zněním § 60 odst. 5 daňového řádu stanovícím, že posečkání daně nebo zaplacení daně ve splátkách nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně. Toto ustanovení však nevylučuje možnost přerušení lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu. Povolení posečkání daně či splátek není vázáno žádnými pravidly, na jakou dobu má být povoleno a jak mají být splátky rozloženy. Není tak vyloučeno, aby takovým úkonem sice došlo k přerušení promlčecí lhůty, ovšem současně byly splátky rozloženy na dobu delší než nově založená lhůta.“

Nejvyšší správní soud uzavřel, že *“posuzoval situaci opakovaných rozhodnutí správce daně vydaných dle § 60 odst. 1 zákona o správě daní a dospěl přitom k závěru, že takové úkony jsou s to vyvolat přerušení lhůty dle § 70 odst. 2 téhož zákona.“*

Citovaný judikát Nejvyššího správního soudu dopadá dle názoru krajského soudu na nyní projednávanou věc a ani po účinnosti daňového řádu není důvod se od závěru v něm vysloveném odchýlit. Rozhodnutí o posečkání daně bylo vydáno za účinnosti zákona o správě daní. Ve smyslu ust. § 264 odst. 5 daňového řádu lhůta pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která počala běžet od 1.1.2006 podle dosavadních právních předpisů, byla přerušena rozhodnutím o posečkání daně vydaném dne 24.6.2009 (opět za účinnosti zákona o správě daní), začala znovu běžet od 1.1.2010 (bez dalšího přerušení by měla skončit 31.12.2016) a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, tj. do 1.1.2011. Lhůta pro placení daně je omezena ust. § 160 odst. 5 daňového řádu, podle kterého končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku podle odstavce 1, s výjimkou nedoplatku zajištěného podle odstavce 6. Tato lhůta ještě neuplynula.

I když žalobce, jak vyplývá z jeho stanoviska vysloveného v žalobě proti rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15.11.2013, č.j. 27105/13/5000-14104-706807, vedené u zdejšího krajského soudu pod sp.zn. 31 Af 7/2014, pokládal rozhodnutí o posečkání daně za úkon nulitní, krajský soud se k jeho stanovisku nepřiklonil. Ani v nyní projednávané věci neshledal důvod rozhodnutí o posečkání daně jakkoliv zpochybňovat. Krajský soud proto odkazuje na odůvodnění rozsudku ze dne 21.1.2015, č.j. 31 Af 7/2014-38, zejména pak na tu část, kde uvedl, *„že žalobce podal u správce daně dne 12. 5. 2009 odvolání proti*

vydaným platebním výměrům na daň z příjmů, v jehož závěru žádal, „aby odvolací orgán odložil vykonatelnost napadených rozhodnutí do okamžiku pravomocného rozhodnutí soudu ve věci“. Bylo tak zřejmé, že se žalobce domáhal určité úlevy při placení daně do doby rozhodnutí soudu, nicméně svůj požadavek nepřesně identifikoval, když nevycházel z právních institutů, které mu nabízel příslušný procesní právní předpis. Správce daně tak žádost žalobce s ohledem na ust. § 21 odst. 6 zákona o správě daní posoudil dle jejího obsahu jako žádost o posečkání daně, kterou upravuje ust. § 60 zmiňované právní úpravy a v intencích tohoto ustanovení následně rozhodl. Krajský soud při posouzení žádosti žalobce vycházel z faktu, že pokud žalobce žádal odklad vykonatelnosti platebních výměrů, měl tak na mysli postup, který by odložil následně hrozící výkon rozhodnutí. Splnění takového požadavku umožňoval zákon o správě daní třemi způsoby – a to prominutím daně, povolením splátek a posečkáním daně s její úhradou. Je nepochybné, že žádost žalobce nelze vyložit jako žádost o prominutí daně, nelze ji považovat ani za žádost o úhradu daně ve splátkách. Krajský soud se obdobně jako správce daně i žalovaný přiklonil k názoru, že žalobce de facto žádal o posečkání daně, neboť realizace tohoto institutu má za následek, že výkon rozhodnutí není možno provést po dobu posečkání daně s její úhradou. V návaznosti na tento závěr pak konstatuje, že správce daně ani žalovaný nepochybili, když žalobci na základě jeho žádosti povolili posečkání s úhradou daně, což v konečném důsledku mělo za následek přerušení promlčecí lhůty pro vymáhání a vybrání daňového nedoplatku.“

Krajský soud z výše uvedených důvodů neshledal žalobu na ochranu před nezákonným zásahem důvodnou a ve shodě s ust. § 87 odst. 3 s.ř.s. ji zamítl. Vzhledem ke svým shora podaným závěrům nepokládal za nutné zabývat se argumentací žalobce vztahující se k výkladu ust. § 41 s.ř.s. a ust. § 160 daňového řádu.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

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). Případně-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 Hradci Králové dne 27. února 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu