



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 **J. H.**, zast. společností UNTAX, s.r.o., se sídlem v Praze 10, U Továren 256/14, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Rychnově nad Kněžnou**, se sídlem v Rychnově nad Kněžnou, Jiráskova 1497, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. srpna 2011, čj. 68184/11/253921602226, takto:

- I. **Návrhu na přerušení řízení se nevyhovuje.**
- II. **Žaloba se zamítá.**
- III. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Včas podanou žalobou se žalobce domáhal zrušení shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho námitku proti vyrozumění o převedení přeplatku daně z přidané hodnoty vykázaného ke dni 24. 5. 2011 ve výši 3 179 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob.

V žalobě konstatoval, že v průběhu daňového řízení vznesl v souvislosti s převedením přeplatku žalobce na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku daně z příjmů námitku promlčení, neboť dle jeho názoru bylo právo správce daně vymáhat nedoplatek na dani z příjmů za zdaňovací období roku 1995, 1996 a 1997 promlčeno dne 31. 12. 2006. Žalovaný o námitce promlčení rozhodl dne 28. 12. 2009 s tím, že ji neshledal důvodnou. Proti tomuto názoru brojil žalobce žalobou u zdejšího soudu, která byla zamítnuta. Žalobce zdůraznil, že s právním názorem zdejšího soudu a potažmo i názorem Nejvyššího správního soudu, který v této věci na základě kasační stížnosti rozhodoval, nesouhlasí. Proto podal proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ústavní stížnost, o níž ke dni podání této žaloby nebylo rozhodnuto.

Žalobce zdůraznil, že žalovaný opominul skutečnost, že jednotlivá rozhodnutí o povolení zaplacení ve splátkách byla vydána na žádost žalobce, tudíž nebyla procesní aktivitou správce daně, jež by směřovala k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku daně z příjmů za předmětná zdaňovací období. Proto ani rozhodnutí žalovaného o povolení zaplatit nedoplatek ve splátkách tedy dle žalobce nelze jako úkon přerušující běh promlčecí lhůty kvalifikovat. Tuto právní úvahu opíral žalobce i o ust. § 60 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), dle něhož posečkání daně nebo zaplacení daně ve splátkách nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně. Úmyslem zákonodárce tak byla dle žalobce zjevně skutečnost, aby daňový nedoplatek byl vybrán ve lhůtě, která správci daně svědčí, a nikoliv ve lhůtě, kdy je právo správce daně vybrat daňový nedoplatek oslabeno tím, že daňový subjekt namítne jeho promlčení. Žalobce z tohoto dovodil, že povolení splátkování v souladu s citovaným ust. § 60 daňového řádu není úkonem přerušujícím promlčecí lhůtu dle ust. § 70 odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí tak žalobce považoval za nezákonné, neboť k použití přeplatku žalobce na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku daně z příjmů nebyl žalovaný z důvodu promlčení oprávněn.

Žalovaný uvedl, jak žalobce dále konstatoval, že dle ust. § 70 odst. 1 se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Žalovaný neučinil žádný úkon, který by byl způsobilý založit nový běh promlčecí lhůty v souladu s ust. § 70 odst. 2 daňového řádu. K promlčení práva vybrat a vymáhat předmětné daňové nedoplatky tak v souladu s daňovým řádem došlo dne 31. 12. 2006. Na podporu svého tvrzení, že k přerušení promlčecí lhůty nedošlo, poukázal žalobce na ustanovení nového daňového řádu (zákona č. 280/2009 Sb.), který oproti stávajícímu daňovému řádu nově uvádí, že rozhodnutí o posečkání je úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně. Pakliže v nové právní úpravě je vložen text v tomto smyslu, pak žalobce považoval za nepochybné, že taková právní úprava doposud absentovala, takže dříve rozhodnutí o posečkání daně promlčecí lhůtu nepřerušovalo.

Žalobce uzavřel, že rozhodnutí o povolení splátek upravuje jen způsob, jakým k výběru daně dojde. Existuje tak zásadní rozdíl mezi úkony směřujícími k vybrání

nedoplatku a úkony upravujícími formu jeho úhrady. Rozhodnutí o povolení splátek totiž neukládá žalobci povinnost zaplatit daň a jeho významový obsah jej diskvalifikuje z množiny úkonů směřujících k vybrání, zajištění nebo vymození nedoplatku ve smyslu ust. § 70 odst. 2 daňového řádu. Úkon o povolení zaplacení daně ve splátkách tak nemůže být způsobilý přerušit běh promlčecí lhůty dle ust. § 70 daňového řádu.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že neshledal námitku promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek na dani z příjmů za zdaňovací období let 1995, 1996 a 1997 důvodnou. Odkázal přitom na rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 8. 2010, čj. 81/2010-20 a dále na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, čj. 2 Afs 82/2010-56 se zdůrazněním, že tato úvaha nemůže být vyvrácena ani následnou argumentací žalobce, dle níž nemůže být zaplacení daně ve splátkách povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se právo vybrat daň promlčuje. Ze zákonného ustanovení § 60 odst. 5 daňového řádu totiž nelze v žádném případě dovodit, že by rozhodnutí o povolení splátek nebylo úkonem, který běh promlčecí lhůty přerušuje.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný svoji právní argumentaci obsaženou v odůvodnění napadeného rozhodnutí podrobně rozvedl.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas. Jednotlivé žalobní námitky pak posoudil v kontextu s obsahem správního spisu a usoudil následovně.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že dne 11. 12. 2009 vznesl žalobce u správce daně námitku promlčení práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1995, 1996 a 1997. Správce daně reagoval na tuto námitku rozhodnutím ze dne 28. 12. 2009, v němž konstatoval, že námitku neshledává důvodnou. Dále z obsahu správního spisu vyplynulo, že dne 13. 11. 2000, 30. 10. 2001, 19. 7. 2002, 31. 10. 2003, 23. 11. 2004, 7. 11. 2005, 24. 11. 2006, 20. 11. 2007, 24. 11. 2008 a 19. 11. 2009 si žalobce podal žádosti o posečkání daně a povolení splátek u daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období let 1993 až 1997. Správce daně žádostem vyhověl a splátky žalobci navazujícími rozhodnutími povolil.

Krajský soud hodnotil shora vyjmenované jednotlivé procesní úkony žalovaného z pohledu ust. § 70 daňového řádu, neboť zásadní žalobní námitka tendovala k názoru, že právo žalovaného na vymáhání daně z příjmů bylo promlčeno k 31. 12. 2006. Žalobce měl zato, že námitku promlčení vznesl v souladu se zákonem a nesouhlasil s názorem žalovaného, který ji označil za nedůvodnou. Dle názoru žalobce neměl tedy žalovaný právo rozhodnout o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatků právě na této daně z příjmů, neboť běh promlčecí lhůty nemohl být přerušen jednotlivými rozhodnutími o povolení splátek.

Dle ust. § 70 odst. 1 daňového řádu se právo správce daně vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, v němž se stal tento nedoplatek splatným. Je-li ovšem proveden úkon (jak stanoví následující odst. 2 citovaného paragrafu) směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová a to po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Podstata sporu mezi účastníky řízení tedy tkví v posouzení, zda promlčecí lhůta stanovená v odst. 1 citovaného ustanovení daňového řádu byla přerušena úkony správce daně, spočívajícími ve vydaných rozhodnutích o povolení splátek, či zda k jejímu přerušení nedošlo a tudíž vypršela k 31. 12. 2006. Přitom není sporu o tom, že námitka promlčení byla ze strany žalobce řádně a včas vznesena.

Bylo tedy na krajském soudu, aby zvážil, zda ze strany správce daně byla učiněn řádný procesní úkon, který by přerušení promlčecí lhůty způsobil. Ze skutkových okolností projednávané věci je nepochybné, že žalobce podal v průběhu let 2000 až 2009 několik žádostí, jimiž žádal o posečkání daně a povolení splátek ve smyslu ust. § 60 daňového řádu. Je rovněž nepochybné, že těmto žádostem bylo vždy správcem daně, tedy žalovaným, vyhověno a to rozhodnutím, které bylo i následně řádně doručeno. Zbývá tedy posoudit zásadní žalobní námitku, a to skutečnost, zda tyto úkony, a to nepochybně učiněné prvotně ze strany žalobce a následně ze strany žalovaného, mohly být způsobilými běh promlčecí lhůty přerušit, když žalobce žalobou zdůrazňuje jednoznačný závěr, že se jedná o úkony učiněné samotným daňovým subjektem nikoliv úkony vůči daňovému subjektu.

S názorem žalobce vysloveným v podané žalobě se krajský soud neztotožnil a žalobu proto musel označit za nedůvodnou.

Zákonná lhůta pro vybrání daně se promlčuje, jak bylo ostatně již shora konstatováno, provedením úkonu směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku, přičemž o tomto úkonu musí být daňový subjekt zpraven. Citovaný odstavec 2 ust. § 70 daňového řádu přitom výslovně nestanoví, kdo má tento úkon učinit, nicméně z jeho obsahu a ostatně i celé koncepce daňového řádu lze nepochybně usoudit, že tento úkon musí být učiněn správcem daně. Jedině on má totiž povinnost daň řádně vybrat, zajistit a daňový nedoplatek vymáhat. Dále je nepochybné, že účinnost takového úkonu je podmíněna tím, že o něm musí být daňový subjekt zpraven. Krajský soud má zato, že v projednávané věci byly podmínky ust. § 70 odst. 2 daňového řádu naplněny, tedy že správce daně učinil úkon, který běh šestileté promlčecí lhůty pro vymožení daňového nedoplatku přerušil. Ze skutkových okolností nepochybně vyplynulo, že žalobce nebyl ochoten a asi ani schopen zaplatit daňovou povinnost ve lhůtě splatnosti, proto využil ust. § 60 daňového řádu a požádal správce daně o zaplacení daně z příjmů ve splátkách. Zmiňované ustanovení přitom vymezuje podmínky, za jakých může být splátkování povoleno a přitom konstatuje, že proti rozhodnutí správce daně o povolení splátek nebo posečkání daně není přípustné odvolání. Je tedy zřejmé, že na základě podané žádosti musí správce daně vydat rozhodnutí, tedy individuální správní akt, v němž žalobci vymezí jeho další práva a povinnosti při placení daně, tedy při plnění jeho

daňové povinnosti. Správce daně tak postupuje v duchu ust. § 2 odst. 2 citované právní úpravy, které mu umožňuje činit opatření potřebná ke správnému a úplnému stanovení daňové povinnosti a právo daň vyměřit, vybrat a vymáhat. Pokud tedy správce daně na základě žádosti žalobce zjistil, že by neprodlené zaplacení daně bylo pro něho spojeno s vážnou újmou, povolil mu placení daně ve splátkách. Jinými slovy zajistil, aby daňová povinnost mohla být ze strany daňového dlužníka řádně splněna, přičemž tak učinil úkonem ve formě správního rozhodnutí, které pak následně bylo žalobci doručeno. Jednalo se tak nesporně o úkon splňující požadavky ust. § 70 odst. 2 daňového řádu. Tato úvaha nemůže být vyvrácena ani následnou argumentací žalobce, podle které dle ust. § 60 odst. 5 daňového řádu nesmí být zaplacení daně ve splátkách povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níže se právo vybrat daň promlčuje. Toto ustanovení pouze stanoví, že správce daně při vyřizování žádosti musí dbát, aby nerozhodoval o splátkování daně, u níž již bylo její vybrání promlčeno. Z tohoto zákonného ustanovení však nelze v žádném případě dovodit, že by rozhodnutí o povolení splátek nebylo úkonem, který přerušuje běh promlčecí lhůty.

Na závěr je třeba podotknout, že daný problém je nutno chápat v celé jeho šíři a to ve vazbě na účel daňového řízení. Právní úvahu žalobce o tom, že povolení splátek nelze považovat za úkon přerušující běh promlčecí lhůty proto, že je učiněn na základě prvotního úkonu žalobce, by pro správce daně musela nepochybně znamenat znevýhodnění jeho pozice, která mu ukládá povinnost daň řádně a včas vybrat. Při jakémkoliv povolení splátek na základě žádosti daňového dlužníka by se totiž správce daně automaticky dostával do nevýhodné pozice tím, že by si povolením splátek, tedy vyhověním žádosti daňovému dlužníkovi, začal zkracovat šestiletou lhůtu pro vymožení daně. Takovýto výklad daňového řádu v neprospěch správce daně není přípustný. Navíc by takový výklad ve svém důsledku znevýhodnil i daňový subjekt, neboť správce daně, ve snaze vyhnout se promlčení práva daň vybrat a vymáhat, by takovou žádost o povolení posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách zamítl.

Obdobný právní názor vyslovil již zdejší soud i ve svém rozsudku ze dne 30. 8. 2010, čj. 31 Af 81/2010-20, jímž rozhodoval ve věci žaloby podané žalobcem, který proti ní brojil kasační stížností. Nejvyšší správní soud kasační stížnost rozsudkem ze dne 15. 4. 2011 vedeným pod čj. 2 Afs 82/2010-56 zamítl s konstatováním, že „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 (cíle) 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. Toto ustanovení tomu má zabránit, byť pouze brání tomu, aby správce daně fakticky, byť částečně, možnost vybrání daně neoslabil. Stejně tak ani skutečnost, že nový daňový řád rozhodnutí o posečkání daně, jímž se rozumí i rozložení její úhrady na splátky, výslovně označil za úkon přerušující lhůtu pro vybrání daně [§ 160 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb.]. Jde sice o argumentaci stěžovatelem v žalobě neuplatněnou a tudíž podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou, nicméně lze *obiter dictum* uvést, že nový daňový řád oproti předchozímu přistoupil k výslovnému výčtu přerušujících úkonů (srovnej jeho § 148 odst. 2) tak, aby byly odstraněny pochybnosti o tom, který z úkonů takovou povahu má a který nikoliv. Přitom je zřejmé, že mezi tyto úkony řadí zejména ty, kterým takovou povahu přiznávala stávající praxe či judikatura. Nejvyšší správní soud tak akceptoval právní názor krajského soudu a neshledal důvodnou ani námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.“

Ústavní stížnost proti shora vzpomínanému rozsudku Nejvyššího správního soudu pak následně Ústavní soud usnesením ze dne 12. 4. 2012, sp. zn. IV. ÚS 1922/11 odmítl.

Na základě těchto skutečností dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 daňového řádu zamítl.

V průběhu řízení podal žalobce návrh na přerušení řízení do doby rozhodnutí Ústavního soudu o stížnosti žalobce podané dne 30. 6. 2011 proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, čj. 2 Afs 82/2010-56. O předmětné ústavní stížnosti rozhodl Ústavní soud k datu 12. 4. 2012, takže v době rozhodování zdejšího soudu o věci již bylo řízení před Ústavním soudem ukončeno. Krajský soud proto návrhu žalobce na přerušení řízení nevyhověl.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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 24. května 2012

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu