



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobkyně: **J. D.**, zastoupená JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Kostelní náměstí 233/1, Litoměřice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 5. 2013, č. j. 15 Af 64/2011 – 21,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 6. 5. 2013, č. j. 15 Af 64/2011 – 21, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 5. 2011, č. j. 4239/11-1500-506118, a rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 25. 11. 2010, č. j. 101559/10/196911506742, a ze dne 24. 11. 2010, č. j. 101566/10/106911506742, **se z r u š u j í** a věc **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je p o v i n e n** nahradit žalobkyni k rukám advokáta JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda náklady řízení o žalobě ve výši 6.800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **je p o v i n e n** nahradit žalobkyni k rukám advokáta JUDr. Ing. Vladimíra Nedvěda náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 8.400 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 6. 5. 2013, č. j. 15 Af 64/2011 – 21, zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 5. 2011, č. j. 4239/11-1500-506118, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti platebním výměrům Finančního úřadu v Litoměřicích ze dne 25. 11. 2010, č. j. 101559/10/196911506742, a ze dne 24. 11. 2010, č. j. 101566/10/106911506742, kterými sdělil finanční úřad podle ust. § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), předpis penále z opožděné úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 v částce 358.885 Kč a roku 1998 v částce 109.421 Kč. Krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že podle jeho názoru k promlčení nedošlo. Penále je příslušenstvím daně, nikdy se nevyskytuje samostatně, nýbrž je vázáno na daň vyměřenou a splatnou. Z logiky věci je nelze předepsat za situace, bylo-li by vymáhání samotné daňové povinnosti již promlčeno. Penále podle ust. § 58 zákona o správě daní a poplatků sice sleduje osud daně, ale to pouze znamená, že změnil-li se v průběhu času dlužná částka daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změnil se úměrně tomu i dlužná částka penále. V žádném případě však nelze vykládat citované ustanovení tak, že by na penále automaticky dopadala všechna pravidla platící pro daňovou povinnost. Penále se nevyměřuje. K jeho výši dospívá správce daně prostou matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru podle ust. § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je promlčecí lhůta k vybrání daně a v této lhůtě musí být jeho předpis sdělen platebním výměrem daňovému dlužníkovi. Platební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně podle ust. § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je pouze deklaratorním správním aktem. Lhůta určená podle citovaného ustanovení ke sdělení předpisu penále je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně podle ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně. Je-li běh lhůty pro vybrání daně podle ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušen, vztahuje se nová lhůta nejen na vybrání daně, ale také na sdělení předpisu penále. Lhůta k předpisu penále je ve vztahu k promlčecí lhůtě k vymáhání daňových nedoplatků lhůtou sekundární. Tím, že v posuzované věci došlo k přerušení lhůt k vybrání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1998 doručením výzvy k zaplacení nedoplatku ze dne 10. 6. 2004 a exekučního příkazu ze dne 26. 8. 2006, kdy konec nové promlčecí lhůty byl v době vydání napadených správních rozhodnutí stanoven na den 31. 12. 2012, vztahovala se tato nová lhůta i ke sdělení penále podle ust. § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Z toho pak podle krajského soudu vyplývá, že oba platební výměry, jimiž bylo sděleno stěžovatelce penále, byly vydány ve lhůtě stanovené zákonem a k promlčení tedy nedošlo.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítala, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku běhu promlčecí lhůty a jeho závěry nemají oporu v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 25, podle kterého daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jež je základem pro určení penále. Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl

pokračování

vyměřen nedoplatek, je pro určení počátku běhu předmětné lhůty nerozhodná. Podle stěžovatelky z aplikace ustanovení zákona v souladu se závěry rozšířeného senátu vyplývá, že jí mohl být za zdaňovací období roku 1997 a 1998 sdělen předpis penále nejpozději v roce 2004 a 2005, nikoliv až v roce 2010. Proto stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že při posuzování délky lhůty ke sdělení předpisu penále je nutno aplikovat všechna ustanovení upravující délku této lhůty, tedy ust. § 70 odst. 1 i odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Počátek běhu lhůty ke sdělení předpisu penále je shodný s počátkem běhu lhůty k vybrání daně podle ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tj. konec roku, ve kterém se stal nedoplatek, jenž je základem pro určení výše penále, splatným, přičemž splatností se rozumí původní datum splatnosti daňového nedoplatku. Délka splatnosti pak závisí na aktivitě správce daně směřující k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku a je dána rozmezím „od - do“, jehož spodní hranice je vymezena subjektivní lhůtou (šestiletou podle ust. § 70 odst. 1 citovaného zákona) a horní hranice objektivní lhůtou (dvacetiletou podle odst. 2 citovaného ustanovení, s výjimkou zajištěných daňových nedoplatků podle odst. 4 a 5 citovaného ustanovení) stanovenou k vybrání daňového nedoplatku, jenž je základem pro určení výše penále. Délka lhůty ke sdělení předpisu penále tedy není stanovena konstantní hodnotou, ale je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje právo vybrat konkrétní daňový nedoplatek, z něhož se počítá výše penále. Ze skutečnosti, že rozšířený senát ve svém rozhodnutí odkázal na ust. § 64 odst. 3 ve spojení s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, nelze dovozovat, že při stanovení délky lhůty, ve které lze sdělit předpis penále, je lhůta šestiletá. Tento závěr je nelogický a absurdní, neboť vede k tomu, že nedoplatek, jenž je základem pro výpočet penále, by se v případě, že by správce daně činil úkony směřující k vybrání daně, které by byly způsobilé přerušit běh lhůty, promlčel později než penále. Takový výklad je nepřijatelný. Z uvedených důvodů odvolací finanční ředitelství navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Vzhledem k tomu, že účinností zákona č. 456/2011 Sb., ve znění pozdějších předpisů, ke dni 1. 1. 2013 zanikla finanční ředitelství zřízená podle zákona č. 531/1990 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jejich působnost ve věcech rozhodování o opravných prostředcích přešla na Odvolací finanční ředitelství, je nyní tento správní orgán žalovaným.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu byla stěžovatelce dne 5. 8. 2004 doručena veřejnou vyhláškou výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě vydaná podle ust. § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, mimo jiné i na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1998. Tato daň jí byla doměřena dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 7. 2003, č. j. 73153/03/196911/6154, a ze dne 29. 7. 2003, č. j. 73155/03/196911/6154. Dne 16. 10. 2006 byl stěžovatelce doručen exekuční příkaz ze dne 26. 8. 2006, č. j. 100216/06/196940/6321, na vymožení nedoplatku na daních mimo jiné i

daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1998. Platebním výměrem ze dne 25. 11. 2010 bylo stěžovatelce sděleno penále na daň z příjmů fyzických osob za rok 1997 od 31. 3. 1998 do 23. 11. 2010 a platebním výměrem ze dne 24. 11. 2010 jí bylo sděleno penále na daň z příjmů fyzických osob za rok 1998 od 31. 9. 1999 do 23. 11. 2010.

Spornou otázkou v dané věci je, zda platební výměr na penále podle ust. § 63 odst. 4 a § 70 zákona o správě daní a poplatků musí být vydán v šestileté lhůtě, jejíž běh počíná ode dne původní splatnosti daně (jak stěžovatelka), nebo se tato lhůta přerušuje podle ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ust. § 63 odst. 4 věta čtvrtá zákona o správě daní a poplatků se o předpisu penále může daňový dlužník vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; 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.

Podle ust. § 70 odst. 1, 2 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. 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.

Nejvyšší správní soud se již spornou právní otázkou zabýval v rozsudku ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 3, ve kterém dospěl k závěru, že „(s)platností nedoplatku, jak o ní hovoří § 70 odst. 1 d. ř., se má totiž na mysli splatnost náhradní: lhůta k nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl nedoplatek vyčíslen v platebním výměru, byť se tak stalo s odstupem několika let od původního dne splatnosti dlužné daně.“ Tento závěr, z něhož vycházel v napadeném rozsudku i krajský soud, byl však v pozdější judikatuře Nejvyššího správního soudu překonán. Pátý senát Nejvyššího správního soudu totiž dospěl k odlišnému názoru a postoupil spornou otázku v souladu s ust. § 17 s. ř. s. usnesením ze dne 6. 11. 2009, č. j. 5 Afs 35/2009 - 223, k rozhodnutí rozšířenému senátu. Rozšířený senát rozhodl ve věci usnesením ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265 a v jeho výroku uvedl: „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.“ V odůvodnění tohoto usnesení rozšířený senát mimo jiné uvedl, že „Platební výměr na daň, stejně jako platební výměr, kterým se sdělí daňovému dlužníku předpis penále, nemají v rovině samotného hmotného práva daňového účinky konstitutivní, nýbrž zásadně toliko deklaratorní (specifickou povahu zde má sjednání daně a svým způsobem i stanovení daně podle pomůcek, u nichž nelze o čistě deklaratorní povaze rozhodnutí hovořit). 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

pokračování

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., 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 zákaz 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 [p]rávo 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 pojmy 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.“ (...) „[U]st. § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem zákona o správě daní a poplatků, znemožňuje po uplynutí lhůty podle § 70 odst. 1 cit. zákona nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího penále.“ Vycházel přitom z úvahy, že zatímco lhůta k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je lhůtou promlčecí, je lhůta podle ust. § 63 odst. 4 věty čtvrté, část věty za středníkem zákona o správě daní a poplatků lhůtou prekluzivní, neboť citované ustanovení říká, že vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně lze pouze v této lhůtě. V usnesení rozšířený senát dále vyslovil, že formulace ust. § 63 odst. 4 citovaného ustanovení „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 blízké 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.“ Z výše uvedeného vyplývá, že počátek běhu lhůty podle ust. § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je totožný s počátkem běhu lhůty podle ust. § 70 odst. 1 tohoto zákona, přičemž nedochází k přerušení této lhůty podle ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

Citované právní závěry rozšířeného senátu jsou plně aplikovatelné i na danou věc. Pro určení počátku běhu lhůty ke sdělení o předpisu penále je tak rozhodný původní den splatnosti daně, kterým byl den 31. 3. 1998 u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 31. 3. 1999 za zdaňovací období roku 1998 (§ 40 odst. 1 věta druhá a odst. 3 věta první zákona o správě daní a poplatků). Pokud tedy finanční úřad stanovil předpis penále z opožděné úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1998 teprve v roce 2010, stalo se tak až po uplynutí zákonné lhůty. Krajský soud tedy posoudil otázku běhu lhůty pro sdělení předpisu penále v rozporu se zákonem.

Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatelky je důvodná, a proto podle ust. § 110 odst. 1 s.ř.s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Jelikož také napadené správní rozhodnutí trpí podstatnou vadou, která způsobuje jeho nezákonnost, pro kterou bylo toto rozhodnutí možno zrušit již v řízení před krajským soudem, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že za použití ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil také rozhodnutí odvolacího orgánu a věc se vrací odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Vedle toho výjimečně (srov. bod 65 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS) zrušil i obě rozhodnutí Finančního úřadu v Litoměřicích, neboť vzhledem k tomu, že právo předepsat penále bylo za zdaňovací období roku 1997 a 1998 prekludováno, není důvodu, aby bylo ve věci vedeno jakékoli další řízení.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil kromě napadeného rozsudku i rozhodnutí krajského úřadu, rozhodl v souladu s ust. § 110 odst. 3 s. ř. s. o náhradě nákladů za řízení o žalobě i o kasační stížnosti.

Výrok o náhradě nákladů řízení o žalobě se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatelka měla ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení o žalobě sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 2.000 Kč a odměny za právní zastoupení za 2 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, písemné podání ve věci samé) ve výši 2 x 2.100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2012, (dále jen „vyhláška“) a náhrady hotových výdajů ve výši 3 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Náhrady nákladů za řízení o žalobě tedy činí celkem 6.800 Kč.

Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Protože stěžovatelka měla v řízení o kasační stížnosti úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení, které jí vznikly zaplacením soudního poplatku ve výši 5.000 Kč a odměny za 1 úkon právní služby (písemné podání ve věci samé) ve výši 3.100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky ve znění účinném od 1. 1. 2013] a náhrady hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky). Náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti tedy činí celkem 8.400 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. prosince 2013

JUDr. Eliška Cihlářová

pokračování

předsedkyně senátu