



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců Mgr. Ondřeje Mrákoty a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **R. K.**, zast. JUDr. Davidem Heryánem, advokátem se sídlem Poděbrady, Na Chmelnici 289/22, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 9. 4. 2014, č. j. 22 Af 7/2012 - 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutími Finančního ředitelství v Ostravě *[nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, tento orgán zanikl (§ 19 odst. 1) a jeho agendu převzal v souladu s ust. § 20 tohoto zákona žalovaný]* ze dne 16. 11. 2011, č. j. 8390/11-1505-800297, č. j. 8036/11-1505-800297 a č. j. 8035/11-1505-800297, byla zamítnuta odvolání žalobce (dále jen „stěžovatel“) a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu v Opavě (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 4. 2011, č. j. 1184 55/11/384914806717 a ze dne 29. 3. 2011, č. j. 41944/11/384914806717, 41945/11/3849148067 17, 41939/11/384914806717 a 41940/11/384914806717, jimiž správce daně stěžovateli vyměřil úrok z prodlení na dani z příjmů fyzických osob za rok 2008 ve výši 2606 Kč, daňové

penále na dani z příjmů fyzických osob za rok 2005 a 2006 ve výši 1527 Kč a 960 Kč a penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce červenec 2005 a leden 2006 ve výši 575 Kč a 109 Kč.

[2] Stěžovatel brojil proti druhostupňovým rozhodnutím finančního ředitelství samostatnými správními žalobami u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který je usnesením ze dne 6. 3. 2014, č. j. 22 Af 7/2012 - 39, spojil ke společnému projednání a následně rozsudkem ze dne 9. 4. 2014, 22 Af 7/2012 - 57, podle ust. § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodl o jejich zamítnutí.

[3] Stěžovatel ve svých žalobách namítal nesprávnost doměření úroků z prodlení a daňového penále, a to s odkazem na ustanovení § 63 odst. 4 a § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném pro jednotlivá zdaňovací období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), a závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, publ. pod č. 2317/2011 Sb. NSS (rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná také na internetové adrese www.nssoud.cz). Z označeného judikátu vyplývá, že vyrozumět daňový subjekt o předpisu penále je možné nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje právo na vybrání nedoplatku, který je základem pro určení penále. Lhůta plyne ode dne původní splatnosti daně, přičemž skutečnost, kdy byl vyměřen nedoplatek daně, je pro stanovení počátku běhu promlčecí lhůty nerozhodná. Dle stěžovatele nicméně správní orgány vycházely při počítání lhůty nikoliv z data původní splatnosti daní, nýbrž z data splatnosti daně dodatečně doměřené na základě daňové kontroly.

[4] Krajský soud v napadeném rozsudku dovodil, že ačkoliv platební výměry, jakož i rozhodnutí žalovaného, byly vydány v roce 2011, tj. již za účinnosti novely, která přinesla změnu právní úpravy daňového penále, uplatní se na daně, jejichž splatnost nastala před účinností zákona č. 230/2006 Sb., tedy před 1. 1. 2007, přechodná ustanovení tohoto zákona. Správce daně proto podle krajského soudu správně ve vztahu k daním z příjmů za zdaňovací období roku 2005 a 2006 a daním z přidané hodnoty za červenec 2005 a leden 2006 přistoupil k vyměření penále dle § 63 odst. 4 v návaznosti na § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků.

[5] Žalovaný v rozhodnutích o odvoláních podle názoru krajského soudu srozumitelně a jednoznačně vyjádřil způsob výpočtu lhůty pro vyměření jednotlivých penále, přičemž popsany postup odpovídá obsahu spisového materiálu. Žalovaný postupoval tak, že výpočet lhůty odvíjel ode dne původní splatnosti daně a dospěl ke správnému závěru, že konec lhůty je v případě vyměření daňového penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 stanoven dnem 31. 12. 2011 a v případě roku 2006 dnem 31. 12. 2012.

[6] Ke stejným závěrům lze podle krajského soudu dospět i v případě daní z přidané hodnoty za období červenec 2005 a leden 2006, protože i když se jedná o jinou daň, způsob výpočtu lhůty původní splatnosti těchto daňových povinností je shodný jako v případě daně z příjmů fyzických osob. Jelikož platební výměry i rozhodnutí žalovaného byly vydány do 31. 12. 2011, nelze dospět k jinému závěru, než že byly vydány včas.

[7] Změna právní úpravy spočívající v přechodu z institutu daňového penále na institut úroku z prodlení, kterou přinesl zákon č. 230/2006 Sb., se dle krajského soudu promítla v postupu správce daně a žalovaného, pokud jde o daň z příjmů za rok 2008. Zde správce

pokračování

daně postup při vyměření úroku z prodlení (již nikoliv penále na dani) odůvodnil ust. § 264 odst. 14 zákona č. 280/2009 Sb. daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), podle kterého pro daně, jejichž původní splatnost nastala do dne nabytí účinnosti uvedeného zákona, se uplatní úrok z prodlení dle dosavadních právních předpisů. Vzhledem k tomu, že daňový řád nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2011, platí pro daň z příjmů, jejíž splatnost nastala v roce 2008, dosavadní úprava.

[8] Jelikož ustanovení § 63 zákona o správě daní, ve znění účinném po 1. 1. 2007, neupravovalo lhůtu pro sdělení výměru úroku z prodlení, byla tato lhůta dle krajského soudu správně dovozena z ust. § 58 zákona o správě daní a poplatků upravující příslušenství daně a základní zásadu daňového práva, že příslušenství daně sleduje osud daně. Podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pak lhůta pro vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2008 uplynula dne 31. 12. 2011. V této lhůtě bylo stěžovateli doručeno nejen rozhodnutí správce daně o vyměření úroku z prodlení, nýbrž i rozhodnutí žalovaného. Také v případě této daně proto shledal krajský soud na základě obsahu správního spisu, jakož i odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného nedůvodnou námitku, že při počítání lhůty pro předepsání úroku z prodlení vycházel správce daně nikoliv z data původní splatnosti daně, ale z data dodatečně doměřené daně na základě daňové kontroly.

II.

Z obsahu kasační stížnosti stěžovatele

[9] Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel kasační stížností z důvodů, jež podřadil pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b), c) a d) s. ř. s. V následném doplnění kasační stížnosti omezil uplatněné důvody jen na nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[10] Uvedl, že platební výměry na daňové penále nemají v rovině samotného hmotného práva účinky konstitutivní, nýbrž zásadně deklaratorní. Platebními výměry se konstatuje povaha a výše sekundární daňové povinnosti k určitému dni, která však již vznikla přímo ze zákona, nezávisle na vydání platebního výměru. Ten má význam v tom, že za splnění zákonem stanovených podmínek mění daňovou povinnost z „*pouhé*“ povinnosti dle hmotného práva v exekuční titul. Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným. Splatné penále není daňovým nedoplatkem, přičemž pojmem nadřazeným je souhrnný pojem „*daňové povinnosti*“. Podobně mezi nedoplatkem a penále zákonodárce rozlišuje ve formulaci výpočtu penále - nedoplatek je základem pro výpočet penále, penále však není obsaženo v pojmu nedoplatku.

[11] Z výše uvedeného dle stěžovatele vyplývá, že po uplynutí promlčecí lhůty je znemožněno nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího daňové penále. Lhůta podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je lhůtou prekluzivní. Dotyčná formulace zní: „*[...] daňový dlužník se [...] vyrozumí [...] nejpozději [...] ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.*“ Tato formulace se obsahem blíží formulaci § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, která stanoví, že „*[...] nelze daň vyměřit ani doměřit [...]*“ v tam stanovené lhůtě. Jestliže tedy § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků pojmu „*promlčení*“ neužívá a naopak používá formulace blíží se té, která upravuje prekluzi

práva, znamená to, že tato věta neodkazuje na celý institut promlčení práva jako takový, nýbrž toliko na tam stanovenou lhůtu mající určitou délku a určitý počátek svého běhu.

[12] Dle stěžovatele lze proto uzavřít, že lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, který je základem pro určení daňového penále. Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně, přičemž skutečnost, kdy byl vyměřen nedoplatek, je pro určení počátku běhu promlčecí lhůty nerozhodná. S ohledem na výše uvedené tedy daňové orgány, jakož i prvostupňový správní soud, dospěly k nesprávnému závěru ohledně uplynutí lhůty k předsání daňového penále. Vycházely nikoli z data původní splatnosti daně, nýbrž z data splatnosti dodatečně doměřené daně na základě daňové kontroly. Stěžovatel proto navrhuje, aby zdejší soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

III.

Shrnutí vyjádření žalovaného

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že tvrzení, které uvádí stěžovatel, nemá oporu ve spisovém materiálu, když nadto ani není zřejmé, na základě čeho chybné určení počátku předmětné lhůty stěžovatel dovozuje. V rozhodnutích o odvolání je totiž jednoznačně uvedeno, že počátek běhu lhůty byl určen ode dne původní splatnosti daně.

[14] Pro vydání platebních výměrů na penále vztahující se k daňovým povinnostem z let 2005 a 2006 bylo rozhodné znění zákona o správě daní a poplatků účinné do 31. 12. 2006. Podle § 63 odst. 4 tohoto zákona mohl být daňový subjekt o předpisu penále vyrozuměn nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Dle ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pak platilo, že právo vybrat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se nedoplatek stal splatným. Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2005 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2005 se staly splatnými v roce 2005. K uplynutí stanovené lhůty tedy došlo dne 31. 12. 2011. Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a daň z přidané hodnoty za období měsíce listopad 2006 se staly splatnými v roce 2006. Lhůta pro vybrání těchto daňových povinností tedy uplynula dne 31. 12. 2012. Správce daně vydal platební výměry dne 29. 3. 2011, tj. ještě před uplynutím lhůt pro vybrání výše uvedených daňových povinností.

[15] Ve vztahu k platebním výměrům vydaným za rok 2008 pak žalovaný uvedl, že rozhodné pro účely posouzení zákonnosti těchto rozhodnutí je znění zákona o správě daní a poplatků od 1. 1. 2007, neboť ačkoliv správce daně vydal platební výměr na úrok z prodlení v roce 2011, dle ust. § 264 odst. 14 daňového řádu v případě daní se dnem původní splatnosti před nabytím účinnosti daňového řádu se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních předpisů. Zákon o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro daně zdaňovací období, neupravoval lhůtu pro vydání platebního výměru na úrok z prodlení, proto bylo ve spojení s § 58 tohoto zákona dle žalovaného dovozeno, že lhůta pro předsání úroku z prodlení je totožná jako lhůta pro stanovení samotné daňové povinnosti. Podle ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků pak lze stanovit daňovou povinnost do tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Lhůta pro stanovení daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 tak uplynula dne 31. 12. 2011. Platební výměr na úrok z prodlení byl vydán dne 7. 4. 2011, tedy před uplynutím této lhůty.

pokračování

[16] S ohledem na výše uvedené skutečnosti je žalovaný přesvědčen, že platební výměry byly vydány v zákonné lhůtě a veškeré stěžovatelovy námitky jsou bezpředmětné. Trvá na tom, že kasační stížnost, resp. důvody, které v kasační stížnosti stěžovatel uvádí, jsou irelevantní, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ve smyslu ust. § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. tuto kasační stížnost svým rozsudkem jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[17] Stěžovatel se kasační stížností podanou ve stanovené lhůtě (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) domáhal přezkumu rozhodnutí krajského soudu, které vzešlo z řízení, jehož byl účastníkem (§ 102 s. ř. s.), jeho kasační stížnost splňuje zákonné náležitosti (§ 106 odst. 1 s. ř. s.) a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatňoval stěžovatel ve svém podání. Dospěl k závěru, že jeho kasační stížnost není důvodná.

[19] Obsah kasační stížnosti je převážně tvořen pouze pojednáním o deklaratorním charakteru platebních výměrů na daňové penále a prekluzivním charakteru lhůty uvedené v ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Zdejšímu soudu nemohlo uniknout, že názory zastávané stěžovatelem nejsou žalovaným či krajským soudem v nejmenším rozporovány. Není proto žádný důvod se k úvodnímu *exposé* stěžovatele jakkoliv vyjadřovat.

[20] S rozbořem stěžovatele lze souhlasit. Námitky v jeho kasační stížnost jsou totiž pouze citací usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 5 Afs 35/2009. Podstatu kasačních námitek stěžovatele tak lze nalézt až v posledním odstavci jeho podání, v němž namítá, že daňové orgány, stejně jako krajský soud, nevycházely při počítání lhůty ke sdělení daňového penále z původního data splatnosti jednotlivých daní, ale z data splatnosti daní dodatečně vyměřených na základě daňové kontroly.

[21] Zdejší soud po přezkoumání obsahu napadených rozhodnutí a průběhu řízení, který předcházel jejich vydání, neshledal žádný důvod stížným námitkám stěžovatele vyhovět. Z obsahu spisového materiálu je bez dalšího patrné, že platební výměry na daňové penále či úroky z prodlení nebyly vůči stěžovateli vydány na základě výsledků daňové kontroly a že lhůta k předepsání příslušenství daně v projednávané věci neuplynula. Stěžovatel v kasační stížnosti ostatně ani neuvádí, kdy dle jeho názoru měla tato lhůta uplynout. V zásadě tedy jen setrvává na ničím nepodloženém tvrzení o údajné kontrole, která však v projednávané věci dle obsahu daňového spisu vůbec neproběhla.

[22] Námitka stěžovatele, dle které daňové orgány i krajský soud vycházely při svém právním posouzení z nesprávně určeného data splatnosti původního nedoplatku daně je proto nedůvodná. Navzdory tomu zdejší soud přistoupil k podrobnějšímu přezkoumání projednávané věci, když se značnou dávkou benevolence lze tvrzení stěžovatele chápat jako obecnou námitku uplynutí lhůty ke sdělení daňového penále a úroku z prodlení.

[23] Stěžovatel podal přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 dne 3. 7. 2006. Přiznání k téže dani za zdaňovací období roku 2006 pak podal dne

28. 3. 2007. Přiznání k dani z přidané hodnoty za leden 2006 podal dne 24. 2. 2006 a za zdaňovací období červenec 2005 dne 25. 8. 2005. Konečně daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 podal stěžovatel dne 31. 3. 2009. Jelikož stěžovatel své daňové povinnosti včas neuhradil, vydal správce daně výše uvedené platební výměry na daňové penále a úrok z prodlení.

[24] Vzhledem k tomu, že lhůta pro předepsání penále i úroku z prodlení počala u uvedených daňových povinností běžet za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a skončila za účinnosti daňového řádu (účinný od 1. 1. 2011), je nutno respektovat přechodná ustanovení tohoto zákona. Z § 264 odst. 5 daňového řádu plyne, 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.* Podle ust. § 264 odst. 13 daňového řádu se penále stanoví podle dosavadních právních předpisů, pokud lhůta pro podání řádného daňového tvrzení uplynula do nabytí účinnosti daňového řádu. Podle § 264 odst. 14 se pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.

[25] Podle přechodných ustanovení je tedy nutné na lhůtu pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku (tj. i na lhůtu pro stanovení daňového penále i úrok z prodlení, jak bude uvedeno dále) nahlížet po nabytí účinnosti daňového řádu jako na lhůtu dle daňového řádu. Počátek běhu lhůty určený dle zákona o správě daní a poplatků nicméně zůstává zachován.

[26] Platební výměry na penále na dani z příjmů fyzických osob za období 2005 a 2006 a daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2005 a leden 2006 byly vydány dne 29. 3. 2011, je tedy nutné při posouzení počátku běhu lhůty k jejich předepsání aplikovat ustanovení zákona o správě daní a poplatků, a to ve znění účinném do dne 31. 12. 2006. Dle čl. VI. bodu 3. přechodných ustanovení části páté zákona č. 230/2006 Sb., kterým byl novelizován zákon o správě daní a poplatků, se totiž novelizovaná úprava ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti novely, tj. po 1. 1. 2007 (v souzené věci tedy pouze ve vztahu k dani z příjmů za zdaňovací období roku 2008 – jak bude uvedeno dále).

[27] Ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2006, upravovalo prodlení daňového dlužníka, sazby, splatnost a předpis daňového penále. Podle ust. § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků se o předpisu penále může daňový dlužník vyrozumět kdykoliv, zejména vyžaduje-li to stav jeho účtu; nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Co se týče délky lhůty, zákon o správě daní a poplatků v § 70 odst. 1 (i daňový řád v § 160) hovořil o šestileté lhůtě.

[28] Nejvyšší správní soud se otázkou počítání běhu posledně uvedené lhůty ve své judikatuře zabýval. Rozšířený senát tohoto soudu ve výroku usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, uvedl: „*Daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále*

pokračování

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 mj. 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 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 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 [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. 1cit. zákona nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího penále.“ Rozšířený senát zdejšího soudu přitom vycházel 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 jen v této lhůtě. V usnesení rozšířený senát dále vyslovil, že formulace § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků „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 blízká 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 dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je totožný s počátkem běhu lhůty podle ust. § 70 odst. 1 tohoto zákona.

[29] Citovaný právní závěr rozšířeného senátu je plně aplikovatelný i na danou věc. Pro určení počátku běhu lhůty ke sdělení předpisu penále je rozhodný původní den splatnosti daně, jímž byl v případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2005 a 2006 den 15. 3. 2005, resp. 15. 3. 2006. V případě daňového penále na daň z přidané hodnoty za červenec 2005 a leden 2006 se pak jednalo o dny 25. 8. 2005 a 27. 2. 2006. Pokud správce daně sdělil stěžovateli předpis daňového penále za uvedené nedoplatky dne 22. 4. 2011, stalo se tak před uplynutím stanovené šestileté lhůty. Ta by v souladu s § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a následně § 160 daňového řádu uplynula dne 31. 12. 2011, resp. dne 31. 12. 2012. Krajský soud proto posoudil otázku běhu lhůty pro sdělení daňového penále v souladu se zákonem.

[30] Ve vztahu ke zbývajícimu výměru na úrok z prodlení za zdaňovací období roku 2008 musí Nejvyšší správní soud závěry krajského soudu korigovat. Krajský soud sice správně dovodil, že při posouzení lhůty k předepsání úroků z prodlení je nutné vycházet z ust. § 58 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého úrok z prodlení jako příslušenství daně sleduje osud daně, nesprávně však aplikoval ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, které se v tomto případě neuplatní, neboť upravuje vyměření daně. Úrok z prodlení se však nevyměruje, ale ve smyslu § 63 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008, předepisuje. Povinnost hradit úrok z prodlení je totiž založena přímo zákonem, resp. úrok z prodlení nabíhá při splnění zákonných podmínek a v okamžiku jejich splnění je také úrok z prodlení splatný. Daňový dlužník se pak o předpisu úroku z prodlení podle § 63 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2008, „kdykoliv“ vyrozumí. Tato lhůta pro vyrozumění daňového dlužníka však nemůže být neomezená a za situace, kdy se z výše uvedeného důvodu neaplikuje lhůta pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (nyní lhůta pro stanovení daně podle § 148 odst. 1 daňového řádu), je nutné vycházet z lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, kterým úrok z prodlení jako příslušenství daně je, tedy opět z lhůty promlčecí podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a to včetně počátku jejího běhu.

[31] V případě výměru na úrok z prodlení za zdaňovací období roku 2008 je tak třeba použít také ust. § 264 odst. 5 daňového řádu, dle něhož *se délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně*. Tímto ustanovením je § 160 odst. 1 daňového řádu, který stanoví délku lhůty pro placení daně v délce 6 let, tedy v téže délce jako v ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Vydali proto správce daně platební výměr dne 7. 4. 2011 a doručil ho dne 22. 4. 2011, učinil tak v zákonem stanovené lhůtě, neboť konec šestileté lhůty dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a následně § 160 daňového řádu by nastal až dne 31. 12. 2014. Mylné posouzení provedené krajským soudem, který vycházel z kratší tříleté lhůty podle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tedy nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

V.

Závěr a náklady řízení

pokračování

[32] Ze shora uvedených důvodů dospěl zdejší soud k závěru, že kasační stížnost stěžovatele není důvodná, a proto ji zamítl.

[33] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl dle ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[34] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle ust. § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel úspěch neměl a žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly, takže mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 12. září 2014

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu