

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobce: **VIKTORIAPETROL a.s.**, se sídlem Jitrocelová 659, Průhonice, zastoupeného JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem se sídlem Šaldova 34, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 10. 5. 2012, č. j. 2076/12-1200-108135, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2014, č. j. 47 Af 16/2012 – 39, ve znění opravného usnesení Krajského soudu v Praze ze dne 20. 11. 2014, č. j. 47 Af 16/2012 – 53,

t a k t o :

Věc **se post up u je** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad Praha-západ (dále též „správce daně“) dodatečným platebním výměrem ze dne 13. 6. 2007 žalobci doměřil za zdaňovací období roku 2004 daň z příjmu právnických osob ve výši 1.544.200 Kč. Doměřená daň byla splatná v náhradní lhůtě splatnosti, pro účely penalizace však zůstalo zachováno původní datum splatnosti, tj. 12. 8. 2005. Žalobce spolu s podáním odvolání proti uvedenému platebnímu výměru požádal o posečkání doměřené daně. Správce daně rozhodnutím ze dne 6. 12. 2007 povolil posečkání platby splatné daně do 15. 7. 2008 a upozornil žalobce, že pokud dodrží podmínky dané tímto rozhodnutím, nebude mu počítáno penále z prodlení, ale úrok za dobu povoleného posečkání.

[2] Žalobce danou podmínku nedodržel (daňový nedoplatek zcela uhradil až dne 26. 8. 2008, tj. po lhůtě stanovené správcem daně). Správce daně tedy platebním výměrem ze dne 22. 12. 2011, č. j. 461832/11/060915208371, žalobci předsal penále ve výši 1.599.509 Kč za prodlení s placením daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2004. S ohledem na § 264 odst. 14 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a na čl. VI přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. předsal správce daně penále podle § 63 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“).

[3] Žalobce se proti platebnímu výměru ze dne 22. 12. 2011 odvolal s tím, že v okamžiku, kdy jej správce daně o předpisu předmětného penále vyrozuměl, bylo právo na jeho zaplacení již promlčeno. Finanční ředitelství v Praze toto odvolání zamítlo v záhlaví specifikovaným rozhodnutím. Argumentovalo přitom, že šestiletá lhůta, v níž bylo nutno žalobce vyrozumět o předpisu penále, sice začala běžet po roce, v němž se stal nedoplatek splatným (podle § 63 odst. 4 a § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků), avšak tato lhůta byla přerušena (a začala běžet nová šestiletá lhůta) tím, že správce daně v souladu s § 70 odst. 2 téhož zákona provedl úkon směřující k vybrání, vymožení či zajištění nedoplatku. Takovým úkonem bylo rozhodnutí správce daně o posečkání s platbou daně ze dne 6. 12. 2007. Od 1. 1. 2009 tedy započala běh nová lhůta, která by uplynula až 31. 12. 2014. Rozhodnutí o sdělení penále (žalobci doručené dne 2. 1. 2012) bylo proto včasné.

[4] Žalobce proti rozhodnutí finančního ředitelství brojil žalobou, které vyhověl Krajský soud v Praze v záhlaví uvedeným rozsudkem. Podle krajského soudu v posuzované věci nepřicházelo v úvahu přerušení běhu lhůty podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Skutečnost, že správce daně v průběhu lhůty rozhodl o posečkání daně, je proto bezvýznamná. Lhůta pro předepsání penále tudíž začala běžet dne 1. 1. 2006 a skončila dne 31. 12. 2011. Uvedený závěr dle krajského soudu vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, a dále z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Afs 52/2013 – 34. Finanční orgány byly nadto povinny o předepsání penále před uplynutím dané lhůty rozhodnout pravomocně (neboť se jedná o prekluzivní lhůtu), přičemž žalobou napadené rozhodnutí finančního ředitelství bylo žalobci doručeno až dne 11. 5. 2012. Soud proto jednak zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, jednak zrušil platební výměr na daňové penále s tím, že vzhledem k prekluzi práva předepsat penále za předmětné zdaňovací období není důvodu, aby bylo ve věci vedeno jakékoliv další řízení.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost žalovaný (v průběhu řízení před krajským soudem bylo Finanční ředitelství v Praze zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, které tak v nynějším řízení vystupuje jako žalovaný). Stěžovatel považuje za nesprávný právní závěr krajského soudu, podle něž je bezvýznamná skutečnost, že správce daně v době běhu lhůty ke sdělení předpisu penále rozhodl o posečkání daně. Podle názoru stěžovatele prekluzivní lhůta ke sdělení předpisu penále ve smyslu § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků musí být shodná se lhůtou, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, který je základem pro výpočet penále. Dokud tedy tato lhůta ve vztahu k penalizovanému nedoplatku neuplyne, neuplyne ani lhůta, v níž zaniká právo sdělit předpis penále příslušejícího k tomu nedoplatku. Jestliže je běh lhůty pro vybrání daňového nedoplatku zákonem stanoveným způsobem přerušen (tj. v důsledku kvalifikovaného úkonu správce daně směřujícího k vybrání předmětného daňového nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven a tato nová lhůta platí nejen pro vybrání daně, ale též pro sdělení předpisu penále.

[6] Podle stěžovatele nelze dovozovat závěry, k nimž dospěl krajský soud, z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, neboť rozšířený senát se v citovaném usnesení nezabýval otázkou dopadu § 70 odst. 2 zákona o správě daní

a poplatků na běh lhůty, v níž je správce daně oprávněn sdělit předpis penále příslušejícího k daňovému nedoplatku. V tomto usnesení rozšířený senát řešil pouze právní otázku, zda lhůta, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro stanovení penále, začne běžet od data původní splatnosti daně, nebo až od okamžiku, kdy je tento nedoplatek vyměřen. V tomto ohledu je chybná argumentace obsažená v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 52/2013 – 34. Naopak v rozsudcích ze dne 30. 1. 2014, č. j. 5 Afs 12/2012 – 52, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 100/2013 – 56, Nejvyšší správní soud vyslovil závěry svědčící o správnosti postupu správce daně a finančního ředitelství v nyní posuzované věci. Stěžovatel tedy navrhl Nejvyššímu správnímu soudu, aby zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že úkon správce daně dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nepřerušuje běh lhůty ke sdělení předpisu penále stanovené v § 63 odst. 4 téhož zákona; odkázal přitom na rozsudek č. j. 7 Afs 52/2013 – 34. Rozsudky, na které odkazuje stěžovatel, nejsou pro souzenou věc příléhavé, jelikož je v nich řešena otázka, jaké konkrétní úkony správce daně vedou k přerušení běhu lhůty dle § 70 odst. 2 cit. zákona. Uvedené judikáty neřeší otázku prekluze lhůty ke sdělení předpisu penále a neřeší ani to, zda má takový charakter rozhodnutí o posečkání daně. Podle stěžovatele nemá, neboť tímto rozhodnutím se nemění výše zjištěné nebo doměřené daně, nemění se její splatnost, nezajišťuje se jím její zaplacení ani se jejím prostřednictvím nevymáhá.

II. Důvody pro postoupení věci rozšířenému senátu

[8] První senát dospěl k závěru, že je dán důvod pro předložení věci rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu, v souladu s § 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[9] V posuzované věci není mezi účastníky řízení žádného sporu o výše shrnutých skutkových okolnostech případu. Spornou právní otázkou týkající se vztahu mezi lhůtou ke sdělení předpisu daňového penále ve smyslu § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31. 12. 2006) a lhůtou, v níž se dle § 70 odst. 1 téhož zákona promlčuje vybrání daňového nedoplatku, který je základem pro výpočet penále, konkrétně zda úkon správce daně, který v souladu s § 70 odst. 2 uvedeného zákona přerušuje běh promlčecí lhůty ve vztahu k daňovému nedoplatku, přerušuje rovněž běh lhůty ke sdělení předpisu daňového penále. Judikatura Nejvyššího správního soudu však na tuto otázku nepodává jednoznačnou odpověď. V rozhodnutích Nejvyššího správního soudu již byl vysloven jak právní názor, podle něž nemá úkon dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků učiněný ve vztahu k daňovému nedoplatku žádný dopad na běh lhůty ke sdělení předpisu daňového penále, tak právní názor přesně opačný.

[10] První ze zmiňovaných právních názorů vyslovil sedmý senát v rozsudku ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Afs 52/2013 – 34. V dané věci Finanční úřad v Litoměřicích platebními výměry ze dne 24. 11. 2010 a ze dne 25. 11. 2010 (následně potvrzenými rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 5. 2011) sdělil daňovému subjektu předpis penále z opožděné úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a roku 1998. Krajský soud v Ústí nad Labem postup finančních orgánů aproboval. Konstatoval, že lhůta určená podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ke sdělení předpisu penále je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně podle § 70 odst. 1 téhož zákona o správě daní a poplatků. Je-li běh lhůty pro vybrání daně podle § 70 odst. 2

cit. zákona přerušen, vztahuje se nová lhůta nejen na vybrání daně, ale také na sdělení předpisu penále. V uvedené věci tak byl dle krajského soudu přerušением lhůt k vybrání daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1998 (k čemuž došlo doručením výzvy k zaplacení nedoplatku ze dne 10. 6. 2004 a exekučního příkazu ze dne 26. 8. 2006) stanoven konec nové promlčecí lhůty na den 31. 12. 2012, přičemž tato nová lhůta se vztahovala i ke sdělení penále podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Sedmý senát však uvedené závěry krajského soudu odmítl. V odůvodnění rozsudku č. j. 7 Afs 52/2013 – 34 nejprve obsáhle citoval závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, na což navázal konstatováním, že z tohoto usnesení 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.“*

[11] Opačný právní názor vyslovil předně pátý senát v rozsudku ze dne 30. 1. 2014, č. j. 5 Afs 12/2012 – 52. V citované věci Finanční úřad v Telči platebním výměrem ze dne 6. 10. 2004 předsal daňovému subjektu penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. 10. 1995 až 31. 10. 1995. Pátý senát považoval postup finančního úřadu za souladný se zákonem. Konstatoval, že sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi *„není omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně. Jestliže je běh lhůty pro vybrání daně zákonem stanoveným způsobem přerušen (kvalifikovaným úkonem správce daně směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení předmětného nedoplatku ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, a tato nová lhůta platí nejen pro vybrání daně, ale též pro sdělení předpisu penále.“* Lhůta, v níž byl správce daně povinen penále platebním výměrem daňovému subjektu předsat, tak sice běžela od 1. 1. 1996, správce daně však dle pátého senátu před jejím uplynutím činil úkony, kterými běh lhůty podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušil (jednak vydal v souladu s § 72 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva na nemovitostech daňového subjektu, které vzniklo k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství, jednak vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky na účtech vedených u bank).

[12] K obdobnému závěru ovšem následně dospěl také sedmý senát v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 100/2013 – 56, v němž aproboval postup finančních orgánů spočívající ve vydání platebního výměru Finančním úřadem v Třebíči dne 22. 12. 2010, jímž bylo daňovému subjektu sděleno penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, a v následném zamítnutí odvolání daňového subjektu proti tomuto platebnímu výměru rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 15. 6. 2011. Jednalo se tak sice o penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, která byla splatná dne 30. 9. 2004 (přičemž promlčecí lhůta pro vybrání a vymáhání této daně začala běžet 1. 1. 2005 a posledním dnem této lhůty by byl 31. 12. 2010), v roce 2005 však správce daně učinil úkon směřující k vymožení nedoplatku na předmětné dani (vydal exekuční příkaz). Podle sedmého senátu je přitom skutečnost, že tento úkon směřoval k vymožení nedoplatku na dani a nikoliv k vymožení penále, *„právně irrelevantní.“* Poukaz daňového subjektu na usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 35/2009 – 265 označil za nepřipadný, neboť *„v tomto usnesení byla řešena odlišná právní otázka, a to zda lhůta, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále, začne*

běžet od data původní splatnosti daně, nebo až od okamžiku, kdy byl tento nedoplatek vyměřen.“

[13] Výše popsané rozpory mezi závěry, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl v různých rozhodnutích, neponechávají prvním senátu jinou možnost, než postoupit nyní posuzovanou věc rozšířenému senátu.

[14] První senát nicméně dodává, že se plně ztotožňuje s pátým senátem v tom, že pokud dojde k přerušení běhu lhůty pro vybrání daně úkonem správce daně učiněným v souladu s § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, počíná běžet nová promlčecí lhůta dle § 70 odst. 1 téhož zákona po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven. Tato nová lhůta přitom platí nejen pro vybrání daně, ale též pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31. 12. 2006). Zároveň souhlasí s názorem sedmého senátu vysloveným v rozsudku č. j. 7 Afs 100/2013 – 56, podle něž usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 35/2009 – 265 nepodává odpověď na nyní posuzovanou právní otázku. Rozšířený senát se zabýval toliko otázkou počátku běhu lhůty, v níž lze daňového dlužníka vyzoomět o předpisu penále, nijak se nezabýval tím, zda se na následný běh této lhůty aplikuje § 70 odst. 2 uvedeného zákona. Prvnímu senátu není zřejmé, z čeho dovodil sedmý senát v rozsudku č. j. 7 Afs 52/2013 – 34 opačný závěr.

[15] Rozšířený senát vyslovil právní názor, podle něž začne lhůta k vyzoomění daňového dlužníka o předpisu penále plynout od data původní splatnosti daně, na základě čistě jazykového výkladu příslušných ustanovení zákona. Jiný výklad, k němuž bylo možné dospět teleologickým výkladem, odmítl s tím, že by byl pro daňové subjekty méně výhodný (jeho důsledkem by v mnoha případech bylo faktické prodloužení prekluzivní lhůty ke sdělení předpisu penále), byť jej jinak označil za racionální. K extenzivnímu výkladu závěrů vyslovených rozšířeným senátem (jak činí sedmý senát v rozsudku č. j. 7 Afs 52/2013 – 34) však první senát nevidí žádný důvod, neboť v případě nyní posuzované otázky lze dospět ke shodnému závěru jak na základě prostého jazykového, tak na základě teleologického výkladu. Podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 platí, že o předpisu penále „*se daňový dlužník zpravidla vyzoomí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.*“ Podle § 70 odst. 1 citovaného zákona se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek „*promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.*“ Podle § 70 odst. 2 téhož zákona platí, že pokud je „*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.*“ Citovaná ustanovení dle názoru prvního senátu nijak nebrání tomu, aby byla úprava promlčení práva vybrat (a vymáhat) daňové nedoplatky aplikována pro účely stanovení prekluze práva sdělit daňové penále v úplnosti, tj. včetně úpravy přerušení běhu lhůty. Takový výklad je rovněž v souladu s obecnou zásadou, podle níž příslušenství daně sleduje (zpravidla) osud daně (viz § 58 uvedeného zákona). Opačný výklad by byl nelogický a v konkrétních případech by mohl vést k absurdním důsledkům. Pokud by například povolení posečkání platby daně mělo účinky pouze ve vztahu k běhu lhůty k vybrání předmětné daně, ale nepřerušovalo by běh lhůty ke sdělení daňového penále, znamenalo by to, že správce daně by se svou vstřícností vůči daňovému subjektu (posečkáním platby daně na delší časový úsek) paradoxně mohl připravit o možnost sdělit daňové penále.

[16] Pro úplnost první senát dodává, že nemá pochyb o tom, že rozhodnutí správce daně o posečkání daně je úkonem směřujícím k vybrání nedoplatku daně, a tedy úkonem přerušujícím lhůtu podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. První senát v tomto ohledu odkazuje na argumentaci obsaženou v rozsudku ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 – 56, v němž Nejvyšší správní soud dospěl ke stejnému závěru.

III. Otázka předložená rozšířenému senátu

[17] Ze shora uvedených důvodů je věc v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. předkládána rozšířenému senátu k zodpovězení této otázky:

Přerušuje úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku (učiněný dle § 70 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vedle běhu lhůty k vybrání a vymáhání daně rovněž běh lhůty ke sdělení daňového penále stanovené v § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění účinném do 31. 12. 2006 ve spojitosti s § 70 odst. 1 téhož zákona?

P o u ě n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné. Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, Mgr. Jana Brothánková, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil, JUDr. Karel Šimka a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení. Účastníci se dále mohou ve lhůtě jednoho týdne od doručení tohoto usnesení vyjádřit k otázkám předloženým rozšířenému senátu.

V Brně dne 22. ledna 2015

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu