

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Aleše Roztočila, Jany Brothánkové, Zdeňka Kühna, Lenky Matyášové, Barbary Pořízkové a Karla Šimky v právní věci žalobce: **VIKTORIAPETROL a. s.**, se sídlem Jitrocelová 659, Průhonice, zast. JUDr. Jiřím Vaníčkem, advokátem, se sídlem Šaldova 34, Praha 8, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, 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 :

- I. Úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně podle § 70 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 věty čtvrté části za středníkem tohoto zákona a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2.
- II. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí prvnímu 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 (tehdy pod firmou MALLUCK a. s.) doměřil za zdaňovací období roku 2004 daň z příjmů 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 uhradil až dne 26. 8. 2008, tj. po lhůtě stanovené správcem daně). Správce daně následně platebním výměrem ze dne 22. 12. 2011, č. j. 461832/11/060915208371, žalobci předepsal penále ve výši 1.599.509 Kč za prodlení s placením daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2004 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 penále vyrozuměl, bylo právo na jeho zaplacení již promlčeno. Finanční ředitelství v Praze toto odvolání zamítlo rozhodnutím z 10. 5. 2012, č. j. 2076/12-1200-108135. Uvedlo, 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 zákona o správě daní a poplatků provedl úkon směřující k vybrání, vymožení či zajištění nedoplatku. Tímto úkonem bylo rozhodnutí správce daně o posečkání s platbou daně ze dne 6. 12. 2007. Od 1. 1. 2009 tedy započal běh nové lhůty, 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 podal žalobu, o které rozhodl Krajský soud v Praze rozsudkem uvedeným v záhlaví. 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, č. 2317/2011 Sb. NSS (dále jen rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci J.), 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 zrušil napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému. Zároveň zrušil platební výměr na daňové penále s tím, že vzhledem k prekluzi práva předepsat penále za příslušné 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 tomuto nedoplatku. Jestliže je běh lhůty pro vybrání daňového nedoplatku

zákonem stanoveným způsobem přerušen (tj. v důsledku kvalifikovaného úkonu správce daně směřujícího k vybrání daňového nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), počíná běžet nová 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 ve věci *J.*, 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 dle stěžovatele 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.

[7] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že podle judikatury Nejvyššího správního soudu 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 citovaného zákona. Uvedené judikáty neřeší otázku prekluze práva ke sdělení předpisu penále ani to, zda má takový charakter rozhodnutí o posečkání daně. Podle stěžovatele tomu tak není, 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. Postoupení věci rozšířenému senátu

[8] První senát Nejvyššího správního soudu dospěl při předběžném posouzení věci k závěru, že je dán důvod pro postoupení věci rozšířenému senátu v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s.

[9] V posuzované věci není mezi účastníky řízení žádného sporu o výše shrnutých skutkových okolnostech případu. Sporná je právní otázka 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 právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, který je základem pro výpočet penále. Konkrétně jde o to, zda úkon správce daně, který v souladu s § 70 odst. 2 citovaného zákona přerušuje běh promlčecí lhůty ve vztahu k daňovému nedoplatku, přerušuje rovněž běh lhůty ke sdělení předpisu daňového penále. Judikatura však na tuto otázku nepodává jednoznačnou odpověď. V rozhodnutích 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 zákona o správě daní a poplatků. Je-li běh lhůty pro vybrání daně podle § 70 odst. 2 citovaného zákona přerušen, vztahuje se nová lhůta nejen na vybrání daně, ale také na sdělení předpisu penále. Sedmý senát však uvedeným rozsudkem zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, neboť podle jeho názoru úkon přerušující lhůtu pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku podle § 70 odst. 2 nepřerušuje lhůtu pro předpis penále.

[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 správce daně platebním výměrem ze dne 6. 10. 2004 předsal daňovému subjektu penále na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října 1995. Pátý senát považoval postup správce daně za souladný se zákonem, neboť lhůta, v níž byl správce daně oprávněn penále platebním výměrem daňovému subjektu předsat, běžela sice od 1. 1. 1996, správce daně však 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 příkázání 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 platební výměr ze dne 22. 12. 2010, jímž bylo daňovému subjektu sděleno penále na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2003, a rozhodnutí o zamítnutí odvolání v této věci ze dne 15. 6. 2011. Jednalo se tak sice o penále na daň, která byla splatná dne 30. 9. 2004, v roce 2005 však správce daně učinil úkon směřující k vymožení nedoplatku na předmětné dani (vydal exekuční příkaz), který přerušil běh lhůty pro vybrání a vymáhání daně i běh lhůty pro předsání penále k této dani. Podle sedmého senátu skutečnost, že tento úkon směřoval pouze k vymožení nedoplatku na dani a nikoliv k vymožení penále, není rozhodná.

[13] První senát proto usnesením ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 39, postoupil věc rozšířenému senátu. Předkládající senát 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. Tato nová lhůta platí nejen pro vybrání daně, ale též pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků. Takový výklad je

rovněž v souladu s obecnou zásadou, podle níž příslušenství daně sleduje zpravidla osud daně (§ 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. 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, což vyplývá mj. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 - 56.

III. Vyjádření žalobce

[14] K usnesení o postoupení věci rozšířenému senátu zaslal žalobce vyjádření, v němž nesouhlasil s názorem postupujícího senátu, že rozhodnutí o posečkání daně je úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. I pokud by tomu tak bylo ve vztahu k daňovému nedoplatku samému (což žalobce rovněž popírá), pak by takový úkon v žádném případě nesměřoval k vybrání, zajištění či vymožení penále. Žalobce obšírně argumentuje tím, že pokud Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 82/2010 - 56 vyjádřil názor, že povolení posečkání daně je úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, posoudil věc nesprávně a rozšířený senát by měl tento závěr revidovat.

[15] Žalobce rovněž poukázal na obecnou právní zásadu *in dubio mitius*, podle které je nutné zvolit interpretační závěr výhodnější pro daňový subjekt, tj. že přerušení lhůty pro vybrání daně úkonem dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nepřerušuje lhůtu pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 téhož zákona. Daňové penále (podle úpravy účinné do roku 2006) lze do jisté míry přirovnat k úroku z prodlení podle občanského práva. I v občanském právu platí, že věřitel může uplatňovat pohledávku samotnou a k ní příslušející úrok z prodlení samostatně a rovněž promlčecí lhůta běží samostatně ve vztahu k pohledávce a k úroku (srov. rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 32 Odo 466/2004). Žalobce uzavřel, že obecná promlčecí lhůta je tříletá. Pokud zákonodárce stanovil lhůtu pro vybrání daně a lhůtu pro sdělení předpisu penále v délce šesti let, pak vytvořil správci daně dostatečný prostor pro tyto úkony, který není nutno extenzivním výkladem dále prodlužovat. Pokud správce daně v projednávané věci nebyl schopen v takto dlouhé lhůtě žalobci sdělit předpis penále, nemůže to být kladeno k tíži žalobci.

IV. Posouzení věci rozšířeným senátem

IV.1. Pravomoc rozšířeného senátu

[16] Rozšířený senát se nejprve zabýval otázkou, zda je dána jeho pravomoc rozhodnout v předložené věci ve smyslu § 17 odst. 1 s. ř. s.

[17] Spornou otázkou se soud zabýval v rozsudku ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Afs 52/2013 - 34, a uvedl následující. „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.“ Dále bylo v tomto rozsudku obsáhle citováno z usnesení rozšířeného senátu ve věci J., v němž rozšířený senát dle sedmého senátu 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 pouze v této lhůtě. (...) 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.“

[18] Nejvyšší správní soud ovšem při posouzení této sporné otázky dospěl k odlišnému názoru v rozsudku ze dne 30. 1. 2014, č. j. 5 Afs 12/2012 - 59: „Nejen z povahy institutu daňového penále, ale i z jeho systematického zařazení v zákoně je zřejmé, že jeho předepisování nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení daně. Jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je proto šestiletá promlčecí lhůta k vybrání daně, a právě v této lhůtě musí být jeho předpis nejpozději sdělen platebním výměrem daňovému dlužníkovi (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005 - 45, nebo ze dne 30. září 2008, č. j. 8 Afs 38/2008 - 57). K této otázce se již ostatně vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení [ve věci J.], na které v podrobnostech zdejší soud odkazuje, v němž 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 třetí 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.’ Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi tedy 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.“

[19] Ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Afs 100/2013 - 56.

[20] Předkládající senát se chce odchýlit od názoru vysloveného v rozsudku č. j. 7 Afs 52/2013 - 34 a rozhodnout v souladu s rozsudky č. j. 5 Afs 12/2012 - 59 a č. j. 7 Afs 100/2013 - 56.

[21] Nezbyývá proto než konstatovat, že pravomoc rozšířeného senátu k rozhodnutí o sporné právní otázce je dána.

IV.2. Posouzení věci

[22] Pro posouzení věci je rozhodná právní úprava obsažená v zákoně o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (srov. čl. VI bod 3 zákona č. 230/2006 Sb., resp. § 264 odst. 13 d. ř.). V rozhodné době zněl § 63 odst. 4 takto: *Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může 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. V 70 odst. 1 se uvádělo: Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Podle odstavce 2 tohoto ustanovení platilo: 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.*

[23] Rozšířený senát se výkladem uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků zabýval v již citovaném rozhodnutí ve věci J. Zde vyjádřil názor ohledně výkladu § 63 odst. 4 věty čtvrté část za středníkem, že „*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 právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným*““. Jakkoli se ovšem následně rozšířený senát vyjádřil k tomu, že penále není automaticky zahrnuto v pojmu daňového nedoplatku a že lhůta pro sdělení předpisu penále je svou povahou lhůtou prekluzivní, zatímco lhůta pro vybrání a vymáhání daně je lhůtou promlčecí, nelze v rozhodnutí rozšířeného senátu nalézt žádnou úvahu ohledně vlivu přerušování lhůty k vybrání a vymáhání úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku na lhůtu pro sdělení předpisu penále, jak se domníval sedmý senát v rozsudku č. j. 7 Afs 52/2013 - 34. Naopak, rozšířený senát se zabýval pouze otázkou, kdy začíná běžet lhůta pro sdělení předpisu penále, a dospěl k závěru, že lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně, k níž se penále vztahuje. Skutečnost, kdy došlo k vyměření nedoplatku této daně, je dle rozšířeného senátu nerozhodná.

[24] Rozšířený senát nyní uvádí, že rozdíl mezi promlčecí lhůtou (k vybrání a vymáhání daně) a prekluzivní lhůtou (ke sdělení předpisu penále) nespočívá v tom, že by první z nich bylo možné přerušit, zatímco druhou nikoli. I prekluzivní lhůta může být přerušena (srov. přerušování lhůty pro vyměření daně úkonem podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v rozhodném znění). Rozdíl mezi prekluzivní a promlčecí lhůtou spočívá v účincích spojených s jejich uplynutím (srov. Weinhold, D.: Promlčení a prekluze v soukromém právu, Praha, C. H. Beck, 2015, s. 13: „*Rozlišujícím znakem promlčení a prekluze je právní následek vyvolaný marným uplynutím příslušné lhůty*“). Ačkoli se tedy lhůty podle § 70 odst. 1, resp. § 63 odst. 4 věty čtvrté zákona o správě daní a poplatků liší

v tom, jaké jsou následky jejich uplynutí, nelze z toho dovozovat odlišný běh obou lhůt. Ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ke lhůtě pro sdělení předpisu penále výslovně odkazuje na lhůtu pro vybrání a vymožení daně. Toto ustanovení odkazuje na lhůtu pro vybrání a vymožení daně jakožto celistvý institut, nikoli pouze na délku této lhůty upravenou v § 70 odst. 1.

[25] Je proto nutné vycházet z toho, že součástí uvedeného odkazu je i odst. 2 citovaného ustanovení, který upravuje přerušení lhůty pro vybrání daně. Z toho vyplývá, že běh lhůty pro sdělení předpisu penále je shodný s během lhůty pro vybrání a vymožení daně. Stejný závěr je ostatně implicitně obsažen i v citovaném usnesení rozšířeného senátu ve věci *J.*, neboť stanovilo shodný počátek běhu u obou lhůt. Lze nyní pouze upřesnit, že přerušením lhůty pro vybrání a vymáhání daně podle § 70 odst. 2 se přerušuje i lhůta pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2, a také konec běhu obou lhůt je shodný. Na tuto skutečnost nemá vliv to, zda se úkon přerušující běh lhůty podle § 70 odst. 2 vztahoval pouze na nedoplatek daně nebo i na jeho příslušenství (penále). Příslušenství daně (s výjimkou pokut) totiž sleduje osud daně (srov. § 58 zákona o správě daní a poplatků).

[26] Rozšířený senát zároveň odmítá argumentaci žalobce analogií s úpravou promlčení pohledávky a úroku z prodlení v občanském právu. I tato analogie totiž mluví ve prospěch řešení předestřené výše. Ohledně vztahu promlčení pohledávky a k ní příslušejícího úroku z prodlení totiž Nejvyšší soud změnil svou předchozí judikaturu, když dospěl k závěru, že *„povinnost dlužníka platit úroky z prodlení se splněním úvěru nebo jiného dluhu (závazku) nevzniká samostatně (nově) za každý den trvání prodlení, ale jednorázově v den, kterým se dlužník ocitl v prodlení se splněním tohoto závazku; tímto dnem počíná u tohoto práva podle § 393 odst. 1 ObchZ běžet promlčecí doba a jejím uplynutím se právo promlčí jako celek“* (srov. rozsudek velkého senátu občanskoprávního a obchodního kolegia ze dne 10. 3. 2010, sp. zn. 31 Cdo 4291/2009, č. 96/2010 Sb. NS). Judikatura Nejvyššího soudu za určitých okolností výjimečně připouští samostatné uplatnění pohledávky, popř. úroku z prodlení, čímž by mohlo dojít k roztržení režimu pohledávky a úroku z prodlení a k samostatnému běhu promlčecí lhůty ve vztahu k pohledávce a úroku, to však nic nemění na tom, že úrok z prodlení je považován za vedlejší závazek, který je závislý na závazku hlavním (tj. jistině pohledávky). Také zákon o správě daní a poplatků umožňoval v § 58, aby správce daně v rozhodnutí stanovil, že určitý úkon se vztahuje pouze na daňový nedoplatek nebo na jeho příslušenství (penále). Např. mohlo být prominuto pouze příslušenství (penále) z důvodu tvrdosti zákona dle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Pokud takto ovšem výslovně není v rozhodnutí správce daně stanoveno, mají daňový nedoplatek a penále společný režim, což se projevuje i ve shodě běhu lhůty pro vybrání a vymožení daně a lhůty pro sdělení předpisu penále.

[27] Rozšířený senát upozorňuje, že v tomto rozhodnutí se zabýval otázkou penále podle zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. Právní úprava účinná od 1. 7. 2007 obsahovala jiné řešení penalizace za porušení povinností při placení daní, proto na tuto pozdější právní úpravu shora uvedené úvahy nelze zcela aplikovat.

[28] Rozšířený senát se nezabýval žalobcem rovněž rozporovanou otázkou, zda rozhodnutí o posečkání daně je úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně dle § 72 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tato otázka totiž byla již řešena v judikatuře Nejvyššího správního soudu, přičemž předkládající senát se se způsobem tohoto řešení ztotožnil. Proto zde není místo pro rozhodnutí rozšířeného senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

IV. 3. Shrnutí

[29] Rozšířený senát proto na základě výše uvedených úvah uzavřel, že úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 věty čtvrté části za středníkem tohoto zákona a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2.

V. Závěr

[30] Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku. V souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrací prvnímu senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 27. října 2015

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu