



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě, složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jana Vyklického a JUDr. Jaroslava Vlašína, v právní věci žalobce P. Š., zastoupeného JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Prostějov, Sádky 1605/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 21. 1. 2015, č. j. 31 Af 7/2014 – 38,

t a k t o :

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádnému z účastníků se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Platebním výměrem ze dne 2. 4. 2013, č. j. 422536/13/2711-24806-601080, vyměřil Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále „správce daně“) žalobci (dále „stěžovatel“) penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za rok 2004 ve výši 6.010.007 Kč. Stěžovatel se proti platebnímu výměru na daňové penále bránil odvoláním, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27105/13/5000-14104-706807. Ohledně námítky, že již uplynula lhůta pro placení daně, žalovaný konstatoval, že s ohledem na rozhodnutí o posečkání daně, doručené stěžovateli dne 8. 7. 2009, se lhůta pro vybrání nedoplatku na dani z příjmů přerušila, přičemž nová lhůta uplyne až dnem 31. 12. 2015. Dle žalovaného tak správce daně rozhodl ve lhůtě pro placení daně.

Rozhodnutí žalovaného napadl stěžovatel správní žalobou a za spornou označil pouze otázku související s prekluzí práva pro vybrání daně. Především namítl, že rozhodnutí o posečkání daně vydané Finančním úřadem v Novém Bydžově (dále „finanční úřad“) bylo vydáno na základě jeho podnětu k odložení vykonatelnosti a nikoli na základě žádosti o posečkání daně. Domníval se, že finanční úřad rozhodl o posečkání daně z vlastní vůle, ačkoli je takové rozhodnutí možné jen na základě žádosti daňového dlužníka, a tudíž se jedná o rozhodnutí nicotné, které nemohlo způsobit přerušení prekluzivní lhůty pro vybrání daně a její nový běh od 1. 1. 2010. Stěžovatel dodal, že pokud nebylo finančnímu úřadu jasné, k jakému úkonu žádost směřovala, měl jej vyzvat k odstranění vad podání.

Rozsudkem ze dne 21. 1. 2015, č. j. 31 Af 7/2014 – 38, Krajský soud v Hradci Králové (dále „krajský soud“) podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále „s. ř. s.“) správní žalobu zamítl.

Předně uvedl, že v souladu s názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 – 56, je rozhodnutí o posečkání daně úkonem směřujícím k vybrání daně, a tedy přerušujícím lhůtu podle § 70 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZSDP“).

Krajský soud se následně zaměřil na otázku, zda bylo v dané věci rozhodnutí o posečkání daně vydáno v souladu se zákonem či zda se jedná o rozhodnutí nicotné. Ze správního spisu zjistil, že v závěru odvolání proti platebním výměrům na daň z příjmů stěžovatel žádal „o odložení vykonatelnosti napadených rozhodnutí“ do rozhodnutí soudu ve věci. Dle soudu bylo zřejmé, že se stěžovatel domáhal určité úlevy při placení daně, nicméně nevycházel z institutů, které mu příslušný procesní předpis nabízel. Krajský soud konstatoval, že stěžovatel měl svou žádostí na mysli postup, který by odložil hrozící výkon rozhodnutí, přičemž takového cíle bylo dle ZSDP možné dosáhnout prominutím daně, povolením splátek a posečkáním s úhradou daně. Je přitom nepochybné, že z uvedených možností musela žádost směřovat k institutu posečkání daně, neboť jeho realizace má za následek, že po stanovenou dobu nelze výkon rozhodnutí provést. Krajský soud se tudíž přiklonil k názoru žalovaného a uzavřel, že nebylo chybou, pokud bylo o posečkání daně rozhodnuto. V souvislosti s tím následně došlo k přerušení promlčecí lhůty pro vybrání nedoplatku a platební výměr byl proto vydán v souladu se zákonem.

Kasační stížností ze dne 4. 3. 2015, doplněnou podáním ze dne 4. 6. 2015, napadá stěžovatel rozsudek krajského soudu z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Má za to, že ze sporné žádosti, která vedla k vydání rozhodnutí o posečkání daně, je zřejmé, že jejím cílem bylo zamezit úkonům směřujícím k vymožení čerstvě vyměřené daně po dobu vedeného soudního řízení. Nesouhlasí s názorem, že takového stavu bylo možné docílit jen třemi způsoby, které krajský soud naznačil, a uvádí, že kýženého cíle lze dosáhnout i postupem z moci úřední. Stěžovatel se přitom domnívá, že předmětné podání není žádostí o vydání rozhodnutí, ale směřuje k aplikaci ustanovení § 73 odst. 9 ZSDP. V tomto ohledu poukazuje na znění příslušných ustanovení a ptá se, zda by mohlo být probíhající soudní řízení, kvůli němuž o odklad vykonatelnosti žádal, vážnou újmou či okolností znemožňující vybrat celý daňový nedoplatek najednou ve smyslu § 60 odst. 1 ZSDP. Domnívá se, že probíhající řízení je spíše skutečností rozhodnou pro výkon

rozhodnutí jak je stanoveno v ustanovení § 73 odst. 9 ZSDP. Podle stěžovatele tak krajský soud chybně interpretoval skutečný obsah učiněného právního úkonu a přisoudil mu význam nesmyslný. Žádost o posečkání daně by totiž za uvedených okolností byla zjevně neúspěšná, na čemž nemůže nic změnit, že jí finanční úřad vyhodnotil jinak.

Ze shora uvedených důvodů má stěžovatel za to, že výsledek procesního formalismu finančního úřadu způsobil nicotnost rozhodnutí o posečkání, a nemohlo tudíž dojít k přerušení prekluzivní lhůty pro vybrání daně. Zdůrazňuje, že si finanční úřad bez jakékoli zákonné opory domyslel skutečný obsah jeho podání a „napasoval“ jej na právní normu vyhovující jeho vlastním zájmům. Domnívá se, že v případě nejistoty o obsahu právního úkonu bylo úkolem finančního úřadu učinit výzvu dle § 21 odst. 6 ZSDP a snažit se podání vyjasnit. V tomto ohledu odkazuje na rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005 – 74.

V závěru stěžovatel poznamenává, že svým úkonem nesledoval nic jiného, než zahájení exekuce do doby jednoznačného vyřešení věci. Ze shora uvedených důvodů navrhuje rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení.

Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil dne 10. 7. 2015. Uvádí, že sporná žádost stěžovatele o odložení vykonatelnosti napadených rozhodnutí nebyla specifikována jako žádost ve smyslu § 73 odst. 9 ZSDP, přičemž pod toto ustanovení nelze odložení vykonatelnosti platebního výměru podřadit. Zdůrazňuje, že ustanovení § 73 odst. 9 míří na odložení výkonu rozhodnutí a nikoli na odložení vykonatelnosti, jak stěžovatel požadoval. V souvislosti s tím žalovaný dodává, že i kdyby se jednalo o žádost o odložení daňové exekuce, nebylo by jí možné vyhovět, neboť v dané době nebyla daňová exekuce vůbec zahájena.

K možnosti vydání rozhodnutí o posečkání daně žalovaný uvádí, že je toto rozhodnutí vydáváno v rámci diskrečního oprávnění správce daně, přičemž předpoklady vyplývající z § 60 ZSDP jsou neurčitými právními pojmy, které je nezbytné vykládat v kontextu dané věci. Žalovaný má rovněž za to, že nebylo zapotřebí stěžovatele vyzývat k vyjasnění podání. Konstatuje, že správce daně posuzuje podání dle obsahu (§ 21 odst. 6 ZSDP), a není proto nutné, aby žádost nějaký odkaz na posečkání daně obsahovala. Podstatné je, že důsledkem povolení posečkání úhrady daně je *de facto* stěžovatelem zamýšlené odložení vykonatelnosti příslušného rozhodnutí.

V závěru žalovaný argumentuje tím, že o správnosti řešení, které finanční úřad zvolil, svědčí i postup samotného stěžovatele, který se proti rozhodnutí o posečkání daně vůbec nebránil. Pokládá za zarážející, že pokud stěžovatel skutečně žádal o odklad výkonu rozhodnutí ve smyslu § 73 odst. 9 ZSDP, nenamítl nečinnost finančního úřadu, který žádné takové rozhodnutí nevydal. Ze všech uvedených důvodů navrhuje kasační stížnost zamítnout.

K vyjádření žalované podal stěžovatel repliku, v níž opakuje, že posuzovat podání dle obsahu lze jen tehdy, jedná-li se o podání srozumitelné. V ostatních případech je nutné aplikovat instrument odstranění vad podání, aby nedocházelo k libovůli na straně

správních orgánů. Stěžovatel rovněž upozorňuje, že nemohl vědět, zda je proti němu zahájen výkon rozhodnutí, a proto z procesní opatrnosti žádal o odklad výkonu rozhodnutí. Učinil tak z důvodu probíhajícího soudního řízení v dané věci. Dodává, že o výkonu rozhodnutí se povinný dozví až při postižení majetku, a vzhledem k této nejistotě chtěl výkonu rozhodnutí ještě před koncem soudního řízení zabránit tím, že bude vydáno rozhodnutí dle § 73 odst. 9 ZSDP. Má za to, že i když nebyl výkon rozhodnutí zahájen, nic mu nebránilo zmiňovaný procesní úkon učinit.

V závěru repliky se stěžovatel vyjadřuje k námitce, že se proti rozhodnutí o posečkání vůbec neohradil. Namítá, že daňový subjekt nemá povinnost kontrolovat činnost správce daně a je naopak povinností správního orgánu, aby rozhodl z moci úřední v souladu se zákonem. Výklad žalovaného by v podstatě znamenal povinnost daňového subjektu dozorovat nad činností správce daně a využít všech prostředků k tomu, aby se zajistilo správné rozhodování ve věci. To stěžovatel považuje za absurdní, a trvá tudíž na tom, že je rozhodnutí o posečkání daně nicotné.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou splnění podmínek řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, stěžovatel je v řízení zastoupen advokátem a jsou splněny i obsahové náležitosti dle § 106 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud následně přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Kasační stížnost není důvodná.

Před samotným posouzením kasačních námitek považuje Nejvyšší správní soud za účelné rekapitulovat mezi účastníky nesporné skutkové okolnosti, za nichž byl platební výměr na daňové penále vydán. Stěžovatel nepopírá, že byl v prodlení s úhradou daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a nerozporuje ani výši stanoveného penále. Za nespornou skutečnost lze označit rovněž existenci rozhodnutí o posečkání daně ze dne 24. 6. 2009. Stěžovatel nic nenamítá ani proti účinkům, které má rozhodnutí o posečkání daně na běh prekluzivní lhůty k placení daně. Kasační stížnost se tak ve své podstatě koncentruje na otázku, zda mohlo být o posečkání daně rozhodnuto na základě žádosti uvedené stěžovatelem v závěru jeho odvolání ze dne 11. 5. 2009, respektive, zda mohl finanční úřad tuto žádost interpretovat jako žádost o posečkání daně, aniž by stěžovatele vyzval k vyjasnění, co bylo žádostí míněno.

Z textu odvolání proti dodatečným platebním výměrům finančního úřadu ze dne 11. 5. 2009 lze zjistit, že stěžovatel společně s odvoláním požádal, „aby odvolací orgán odložil vykonatelnost napadených rozhodnutí do okamžiku pravomocného rozhodnutí soudu ve věci“. Z uvedené citace je zřejmé, že stěžovatel se snažil docílit toho, aby do rozhodnutí soudu nebylo možné odvoláním napadená rozhodnutí (dodatečné platební výměry) nuceně vymoci. Obecně lze totiž poznamenat, že vykonatelnost je určitou vlastností rozhodnutí, která v konečném důsledku znamená, že nebude-li splněna uložená

povinnost dobrovolně, může být přistoupeno k jejímu vymáhání. Rozhodnutí je přitom vykonatelné, nelze-li proti němu podat řádný opravný prostředek, nebo jestliže jeho podání nemá odkladný účinek a zároveň uplynula lhůta k plnění. Právě posledně uvedený poznatek stojí za předběžnou vykonatelností prvoinstančních daňových rozhodnutí, neboť odvolání proti nim standardně odkladný účinek nemá (viz § 48 odst. 12 ZSDP). Žalovaný správně uvádí, že od vykonatelnosti je nutné odlišovat výkon daňového rozhodnutí. Výkonem takového rozhodnutí se totiž rozumí provádění jednotlivých úkonů daňové exekuce, které slouží k vymožení toho, co bylo rozhodnutím uloženo. Z uvedeného je zřejmé, že uvedené pojmy jsou zásadně odlišné, přičemž zatímco o odložení vykonatelnosti rozhodnutí se může daňový subjekt snažit ještě před zahájením výkonu rozhodnutí, o odklad výkonu rozhodnutí podle § 73 odst. 9 ZSDP se lze domáhat až po vydání exekučního příkazu (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2008, č. j. 1 Afs 72/2008 - 98, dostupný na www.nssoud.cz). Exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi (§ 73 odst. 8 ZSDP) a musí v něm být uveden způsob provedení daňové exekuce. Dlužník má tedy naprostou jistotu v tom, kdy je možné se odložení výkonu rozhodnutí domáhat. Proto také nemůže být pravdivé tvrzení stěžovatele, že nemohl vědět, zda je proti němu zahájen výkon rozhodnutí.

S ohledem na shora uvedené nemohl Nejvyšší správní soud přisvědčit námitce, že daná žádost vůbec mohla směřovat k aplikaci ustanovení § 73 odst. 9 ZSDP. V době podání žádosti (odvolání proti platebním výměrům) neexistoval exekuční příkaz a výkon rozhodnutí zahájen nebyl. Stěžovatel by se tak domáhal odložení něčeho, co dosud neexistuje, respektive co dosud nebylo nařízeno. V tomto směru je nutné vnímat i myšlenkový postup krajského soudu o tom, jakým způsobem bylo možné stěžovatelův požadavek splnit. Krajský soud do něj logicky nezařadil odklad výkonu rozhodnutí z moci úřední (§ 73 odst. 9 ZSDP), neboť odklad výkonu rozhodnutí vůbec nepřicházel v úvahu.

Naopak stěžovatelově žádosti víceméně odpovídá institut posečkání daně. Posečkání daně (§ 60 ZSDP) je totiž nástroj, který umožňuje daňovému subjektu dočasně odložit placení daně a tím ve své podstatě dosáhnout stejného výsledku, jako by rozhodnutí, kterým byla uložena daňová povinnost, ještě nebylo vykonatelné. Nejvyšší správní soud musí odmítnout argumentaci, že o posečkání daně bylo rozhodnuto snad jen proto, že správnímu orgánu takový postup vyhovoval. Takové spekulaci nenasvědčuje žádná relevantní okolnost. Přitom je nezbytné si uvědomit, že to byl právě stěžovatel, který k závěru odvolání připojil žádost a inicioval tím rozhodnutí finančního úřadu. Namítá-li nyní stěžovatel, že rozhodnutí bylo výsledkem procesního formalismu, působí to spíše jako účelové tvrzení, jehož jediným záměrem je snaha vyhnout se placení penále, které vzniklo prodlením s úhradou daňových povinností. Podobně je to i s námitkou, že finanční úřad zanedbal povinnost plynoucí z ustanovení § 21 odst. 8 ZSDP, když stěžovatele nevyzval k odstranění vad podání. Jistě, neumožňuje-li úkon daňového subjektu jednoznačný závěr o tom, co jím účastník vyjádřil, je třeba účastníka vyzvat, aby odstranil vady podání. Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu rovněž neumožňuje, aby finanční úřad určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, „domýšlel“ obsah podání nebo z jeho obsahu činil nevyplývající závěry. K tomu však v dané věci nedošlo. Stěžovatel svou žádostí nemohl směřovat k odkladu (nenařízeného) výkonu rozhodnutí a finanční úřad tak vybíral z institutů, které by mohly mít vliv na jeho vykonatelnost, přičemž správně zvolil ten, jenž

se nejvíce blížil záměru stěžovatele. O tom, že se finanční úřad vhodně „trefil“ do záměru stěžovatele, ostatně svědčí i stěžovatelova další procesní pasivita. Proti rozhodnutí o posečkání se nijak nebránil, vadný postup nenamítal a počínání finančního úřadu nerozporoval až do chvíle, než začal kalkulovat s daňovou prekluzí. Proti rozhodnutí o povolení posečkání daně není sice přípustné odvolání (viz § 60 odst. 7 ZSDP), nicméně žalobou toto rozhodnutí napadnout bylo možné. Je pochopitelně pravda, že daňový subjekt není v roli dozorce nad rozhodováním daňové správy, nese ovšem vlastní odpovědnost za ochranu svých práv. Není jeho povinností bránit se proti úkonům, byť by je pokládal za nesprávné, nicméně pokud v rozhodné době ani nenaznačil, že by posouzení předmětné žádosti neodpovídalo jeho záměru, jedná se přinejmenším o významnou indicii, že byl postup finančního úřadu správný a souladný se smyslem dané žádosti.

I kdyby Nejvyšší správní soud připustil, že shora citovaná část odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na daň z příjmu skutečně směřovala k aplikaci § 73 odst. 9 ZSDP (je třeba zdůraznit, že rozhodující nemůže být to, zda by takové žádosti bylo možné vyhovět, nýbrž co touto žádostí stěžovatel opravdu mínil), mohlo by být rozhodnutí finančního úřadu ve vztahu k § 60 ZSDP pouze nezákonné, nikoli však nicotné (správci daně kompetence k vydání takového rozhodnutí náleží). Stěžovatel se ovšem nezákonnosti u soudu nedovolal a v tom případě nepochybně platí presumpce správnosti uvedeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud zohlednil všechny shora uvedené úvahy ve vztahu k namítané prekluzi práva pro vybrání daně a dospěl k jednoznačnému závěru, že k prekluzi práva nedošlo. Zbývá proto konstatovat, že správní orgány i krajský soud tuto klíčovou otázku posoudily věcně správně. Naopak všechny kasační námitky předestřené stěžovatelem se ukázaly nedůvodné nebo irelevantní.

Vzhledem k tomu, že jiné námitky, které by závěry krajského soudu kvalifikovaným způsobem rozporovaly, stěžovatel neuplatnil, nemohl Nejvyšší správní soud postupovat jinak, než kasační stížnost zamítnout dle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.

O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, u kterého však nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení rovněž nepřiznává.

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

V Brně dne 27. října 2015

Mgr. Radovan Havelec

pokračování

3 Afs 47/2015 - 51

předseda senátu