

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. H.**, zastoupeného JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 4. 2011, č. j. 31 Af 134/2010 - 32,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové. Napadeným rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele brojící proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2010, č. j. 2127/10-1500-602705.

[2.] Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele podané proti rozhodnutí o námitce promlčení vydanému Finančním úřadem v Rychnově nad Kněžnou dne 28. 12. 2009 pod č. j. 60826/09/253040606204. Věcně se jednalo o otázku promlčení práva vybrat a

vymáhat daňové nedoplatky stěžovatele na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1995-1997. Podstatou argumentace stěžovatele bylo tvrzení, že právo vybrat a vymáhat předmětný daňový bylo již promlčeno, jelikož rozhodnutí o povolení zaplatit nedoplatek ve splátkách nepředstavuje úkon přerušující běh promlčecí lhůty podle ustanovení § 70 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „daňový řád“).

II. Obsah kasační stížnosti

[3.] Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a namítá nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[4.] Stěžovatel konstatuje, že dne 11. 12. 2009 podal námitku promlčení práva vybrat a vymáhat předmětné daňové nedoplatky, které však nebylo vyhověno s poukazem na skutečnost, že v letech 2000 až 2009 podával žádosti o posečkání daně a o povolení splátek daně z příjmů fyzických osob za období let 1993 až 1997, přičemž správce daně těmto žádostem vyhověl.

[5.] Stěžovatel nesouhlasí se způsobem výkladu ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu, provedeným žalovaným i krajským soudem. Namítá, že rozhodnutí o povolení splátek není úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Podstatou institutu povolení splátek je totiž právě nevybrání, resp. odložení placení na pozdější dobu. Povolení splátek tak není zajištěním ani úkonem směřujícím k vyměření či vymožení nedoplatku. Krajský soud se proto zcela chybně vypořádal s námitkou, že ustanovení § 60 odst. 5 daňového řádu by postrádalo smysl, pokud by povolení splátek mělo přerušovat běh promlčecí doby. Zákonodárce prý nemohl uvažovat tak, že by povolení splátek mělo za následek přerušení běhu promlčecí doby, protože pak by bylo citované ustanovení nadbytečné. Ostatně, v tomto ustanovení je uvedena lhůta promlčecí a nikoliv prekluzivní, jako je tomu v § 70 odst. 2 stejného zákona.

[6.] Krajský soud nesprávně vymezil rovněž ústavní dimenzi věci, když uvedl, že výklad daňového řádu v neprospěch správce daně není přípustný. Pominuta zůstala zejména zásada *in dubio mitius*. Pokud krajský soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 - 56 (veškerá judikatura NSS viz www.nssoud.cz), namítá stěžovatel, že tento rozsudek byl napaden ústavní stížností, o níž zatím nebylo rozhodnuto.

[7.] Z těchto důvodů stěžovatel navrhuje napadený rozsudek krajského soudu zrušit.

III. Vyjádření žalovaného

[8.] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti toliko uvádí, že odkazuje na odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou.

IV. Vlastní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9.] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[10.] V projednávané věci není mezi účastníky řízení sporu o tom, že stěžovatel podal v letech 2000 až 2009 několik žádostí o posečkání daně a o povolení splátek podle ustanovení § 60 daňového řádu. Těmto žádostem správce daně vyhověl. Spornou otázkou je proto posouzení, zda tyto úkony byly způsobilé přerušit běh promlčecí lhůty.

[11.] Podle ustanovení § 70 daňového řádu totiž platilo, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se 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“ (odst. 2).

[12.] Podle ustanovení § 60 odst. 1 stejného zákona platilo, že „*na žádost může správce daně povolit daňovému dlužníkovi posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou.*“ Podle odst. 5 „*posečkání daně nebo zaplacení daně ve splátkách nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně.*“

[13.] Krajský soud v odůvodnění rozsudku napadeného nyní projednávanou kasační stížností mimo jiné uvedl, že výklad provedený stěžovatelem by neodpovídal smyslu daňového řízení, spočívajícímu v řádném a včasném vybrání daně; a také by ve svých důsledcích odporoval zájmu daňového subjektu, jelikož správce daně by musel zamítnout žádost o povolení posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, protože v opačném případě by riskoval promlčení práva vybrat a vymáhat daň. Nejvyšší správní soud má za to, že tento právní názor je logický a odpovídá smyslu zmíněného institutu posečkání daně, resp. promlčení daňového nedoplatku.

[14.] Z citované zákonné úpravy je totiž zřejmé, že smysl posečkání daně (příp. povolení splátek) spočívá zejména v odstranění potenciální nepřiměřené tvrdosti v konkrétním případě vůči daňovému subjektu, pro něhož by okamžité zaplacení celé daně mohlo mít velmi citelné a někdy třeba až likvidační důsledky. Současně však toto odstranění tvrdosti nemůže být vykládáno jako možný způsob vedoucí ve svých důsledcích až k nemožnosti vybrat daň, tzn. k jejímu promlčení. Není ostatně možno ani přehlédnout, že kromě zmíněného odstranění či alespoň zmírnění tvrdosti může dojít k posečkání daně a povolení splátek rovněž z jiných důvodů, není-li možné vybrat celý nedoplatek najednou. To znamená, že předmětný právní institut slouží též k zajištění efektivity výběru daní, kdy v konkrétním případě by např. okamžité zaplacení celého daňového nedoplatku bylo nereálné a nepovolení splátek by mohlo nakonec vést k tomu, že by celý nedoplatek nebyl zaplacen nikdy. Takto nazíráno je zřejmé, že úkon učiněný podle ustanovení § 60 odst. 1 daňového řádu představuje úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 stejného zákona.

[15.] Proto také Nejvyšší správní soud potvrzuje, že i nadále trvá na svých závěrech, obsažených v odůvodnění svého rozsudku č. j. 2 Afs 82/2010 - 56, z něhož vycházel v odůvodnění rozsudku napadeného nyní projednávanou kasační stížností i krajský soud. Tento rozsudek, vydaný ve věci stejného stěžovatele, sice skutečně byl napaden ústavní stížností, nicméně jelikož o ní Ústavním soudem dosud nebylo nijak rozhodnuto, nespatřuje

soud žádný rozumný důvod, pro který by se měl jakkoliv odchýlit od právních závěrů obsažených v citovaném rozsudku, o jejichž správnosti je i nadále přesvědčen.

[16.] V citovaném rozsudku totiž Nejvyšší správní soud připomenul, že se úkony přerušujícími lhůtu dosud zabýval zejména ve vztahu k ustanovení § 47 odst. 2 daňového řádu, tedy ve vztahu ke lhůtě k vyměření daně. Tam jde sice o lhůtu prekluzivní, ovšem v obou případech zákon předpokládá obdobný charakter (cíl) úkonu - musí směřovat k vyměření či vybrání daně. Podobně jako ve vztahu k § 47 odst. 2 daňového řádu (srov. zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS) lze i v tomto případě dospět k závěru, že úkon směřující k vybrání daně musí být úkonem správce daně směřujícím k zajištění vybrání stanovené daně, přičemž o tomto úkonu musí být dlužník zpraven. Není rozhodné, že procesní aktivita správce daně je vyvolána žádostí daňového dlužníka; správce daně na ni mohl reagovat i negativním rozhodnutím. Rozhodnutí o posečkání daně či o povolení splátek fakticky mění splatnost daně, což ovšem neznamená, že by se jednalo o nový termín splatnosti, na který jsou navázány lhůty stanovené v § 70 odst. 1 či v § 70 odst. 2 věta za středníkem daňového řádu. To je zřejmé ze skutečnosti, že se sice při dodržení splátek jejich doba nepenalizovala, či nepodléhala úroku z prodlení, ale platil se zde zvláštní úrok podle § 60 odst. 6 daňového řádu. Rozhodnutí správce daně o posečkání daně nebo o jejím zaplacení ve splátkách jsou úkony, jimiž správce daně zajišťuje její vybrání, když uzná, že tu jsou důvody, bránící řádnému vybrání v termínu původní splatnosti a rovněž uzná, že zatím není třeba přikročit k výkonu rozhodnutí. Jedná se o úkony prováděné správcem daně v zájmu řádného vybrání daně ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu a tyto úkony jsou také fakticky schopny tento cíl zajistit.

[17.] Pokud stěžovatel argumentuje zněním ustanovení § 60 odst. 5 daňového řádu stanovícím, že posečkání daně nebo zaplacení daně ve splátkách nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně, je třeba poukázat na skutečnost, že toto ustanovení nevylučuje možnost přerušení lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu. Povolení posečkání daně či splátek není vázáno žádnými pravidly, na jakou dobu má být povoleno a jak mají být splátky rozloženy. Není tak vyloučeno, aby takovým úkonem sice došlo k přerušení promlčecí lhůty, ovšem současně byly splátky rozloženy na dobu delší než nově založená lhůta. Toto ustanovení tomu má zabránit, byť pouze brání tomu, aby správce daně fakticky, byť částečně, možnost vybrání daně neoslabil.

[18.] Ve shodě se shora citovaným rozsudkem č. j. 2 Afs 82/2010 - 56 konečně Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovateli nelze přisvědčit ani potud, že závěr krajského soudu odporuje ústavnímu pořádku, protože krajský soud ze dvou možných výkladů zvolil ten, který je pro daňový subjekt nepříznivější. Zásada *in dubio mitius* se totiž může uplatnit pouze tehdy, jestliže existuje různost možných výkladů aplikované zákonné normy. V nyní projednávaném případě má nicméně soud za to, že znění ustanovení § 60 a § 70 daňového řádu je natolik jednoznačné, že výklad nabízený stěžovatelem vůbec neumožňuje.

V. Závěry

[19.] Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[20.] Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství v Hradci Králové náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. listopadu 2011

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu