

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. H.,** zast. JUDr. Ing. Tomášem Matouškem, advokátem se sídlem Hradec Králové, Dukelská 15, proti žalovanému: **Finanční úřad v Rychnově nad Kněžnou,** se sídlem Rychnov nad Kněžnou, Jiráskova 1497, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2010, č. j. 17370/10/253921602860, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 8. 2010, č. j. 31 Af 81/2010-20,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2010, č. j. 17370/10/253921602860 o zamítnutí reklamace. Ta byla podána proti rozhodnutí o převedení přeplatku daně z přidané hodnoty, vykázaného ke dni 20. 11. 2009 ve výši 3269 Kč, na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob.

V dané věci žalovaný třemi dodatečnými platebními výměry ze dne 15. 9. 2000 stěžovateli doměřil daň z příjmů fyzických osob, a to za zdaňovací období roku 1995 ve výši 41 849 Kč, za zdaňovací období roku 1996 ve výši 1 058 640 Kč a za zdaňovací období roku 1997 ve výši 1 960 840 Kč. Stěžovatel opakovaně žádal o posečkání daně, případně o

povolení splátek, a to dne 16. 11. 2000, 5. 11. 2001, 31. 7. 2002, 5. 11. 2003, 29. 11. 2004, 8. 11. 2005, 27. 11. 2006, 21. 11. 2007, 24. 11. 2008 a 19. 11. 2009. Žalovaný těmto žádostem vyhověl, a to rozhodnutími ze dne 10. 9. 2001, 10. 12. 2001, 27. 8. 2002, 24. 11. 2003, 3. 12. 2004, 16. 11. 2005, 11. 12. 2006, 20. 12. 2007, 12. 12. 2008 a 18. 12. 2009, vždy obsahujícími určení splátek tak, aby nedoplatek byl zaplacen v průběhu následujícího roku. V poslední žádosti ze dne 19. 11. 2009, kdy nedoplatek činil 120 785 Kč, stěžovatel zrekapituloval průběh všech řízení včetně těch, v nichž uspěl (pozn. soudu: jednalo se o řízení za jiná zdaňovací období) a poukázal na své poměry. Žalovaný dne 20. 11. 2009, č. j. 57222/09/253921603199 rozhodl podle § 65 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), o převedení přeplatku vykázaného na dani z přidané hodnoty ve výši 3269 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob.

Stěžovatel podáním ze dne 11. 12. 2009 podle § 70 odst. 3 daňového řádu namítl promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek daně z příjmů fyzických osob z rozhodných dodatečných platebních výměrů. Odkázal na § 70 odst. 1 daňového řádu a splatnost dodatečných platebních výměrů, která nastala ke dni 22. 11. 2000. Současně namítl, že částky přeplatků na dani z přidané hodnoty převedené správcem daně po uplynutí promlčecí lhůty, tj. po dni 31. 12. 2006, na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob, byly převedeny neoprávněně, a tudíž žádá o vrácení částky 1 611 578 Kč. Současně stěžovatel podal i reklamaci proti rozhodnutí o převedení přeplatku opřenou o názor, že je nezákonné proto, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob je promlčeno dnem 31. 12. 2006.

Žalovaný nejprve rozhodnutím ze dne 28. 12. 2009, č. j. 60826/09/253040606204, rozhodl, že námitka promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob není důvodná. V rozhodnutí uvedl, že námitka promlčení nepůsobí retroaktivně a nelze se v jejím důsledku domáhat vrácení již zaplacených částek. Kromě toho nárok nebyl promlčen, neboť lhůta byla přerušena rozhodnutími o povolení zaplacení daně ve splátkách. Toto rozhodnutí stěžovatel napadl odvoláním, jehož vyřízení ze spisu není zřejmé.

Rozhodnutím ze dne 15. 3. 2010, č. j. 17442/10/253921602860 žalovaný zamítl žádost o vrácení přeplatku, neboť žádný na jeho účtu není evidován.

Dále žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 3. 2010, č. j. 17370/10/253921602860, zamítl reklamaci proti rozhodnutí o převedení přeplatku DPH ve výši 3269 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob. V důvodech odkázal na rozhodnutí o námitce promlčení a zopakoval, že námitka nepůsobí retroaktivně a nelze se jí domáhat vrácení zaplacených částek.

Proti tomuto poslednímu rozhodnutí byla podána žaloba. Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru o nedůvodnosti žalobní námitky, že právo vybrat a vymáhat daňové nedoplatky daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1995, 1996 a 1997 bylo promlčeno. Vycházel z ustanovení § 70 odst. 2 daňového řádu, podle něhož se lhůta přerušuje úkonem směřujícím k vybrání, zajištění, nebo vymožení nedoplatku. V daném případě došlo k několika úkonům, a to prvotně k úkonům žalobce

žádajícího o povolení splátek a následně k úkonům žalovaného splátky povolujícím. Zákon výslovně nestanoví, kdo má úkon přerušující lhůtu učinit, ovšem z koncepce daňového řádu lze soudit, že to má být správce daně. Povolení splátek činí správce daně rozhodnutím, tedy individuálním správním aktem určujícím další práva a povinnosti ke splnění žadatelovy daňové povinnosti. Správce daně přitom postupuje v mezích § 2 odst. 2 daňového řádu, podle něhož činí opatření nejen ke stanovení daně, ale i k jejímu vybrání. Správce daně tak rozhodnutím zajistil řádné splnění daňové povinnosti dlužníkem, který nebyl schopen neprodleného zaplacení daně. Takový úkon soud označil za odpovídající požadavkům § 70 odst. 2 daňového řádu. Ustanovení § 60 odst. 5 daňového řádu pouze brání tomu, aby nebylo rozhodováno o splátkách daně, jejíž vybrání bylo promlčeno. Skutečnost, že povolení splátek předchází žádost dlužníka, není podstatná. Správce daně se nemůže ocitnout v pozici, kdy by v důsledku povolení splátek byla zkracována šestiletá lhůta pro vybrání daně; pokud by tomu tak bylo, mohlo by být nepříznivým následkem pro dlužníka, že by žádosti zamítal.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Nezákonnost rozsudku spatřuje v nesprávném výkladu § 70 odst. 2 daňového řádu ústícím v posouzení rozhodnutí o povolení splátek jako úkonu přerušujícího promlčecí lhůtu. Podle názoru stěžovatele není takové rozhodnutí úkonem směřujícím k vybrání nedoplatku. Naopak toto vybrání odsouvá na pozdější dobu. To je ostatně podstatou institutu povolení splátek. Nejde ani o zajištění nedoplatku, neboť nebylo postupováno podle § 72 daňového řádu; nejde ani o úkon podle § 73 téhož zákona. Názor krajského soudu o účelu ustanovení § 60 odst. 5 daňového řádu by postrádal jakýkoliv smysl, pokud by povolení splátek mělo přerušovat běh promlčecí doby. Názor krajského soudu, že správce daně musí pouze dbát, aby nerozhodoval o splátkování promlčené daně, ze zákona neplyne. Naopak ze znění tohoto ustanovení je třeba dovodit, že správce daně tímto úkonem nemůže přerušit běh lhůty; pak by totiž toto ustanovení bylo nadbytečné.

Zakončením argumentace rozsudku poukazem na vazbu na účel daňového řízení krajský soud nesprávně vyhodnotil vztah jedince a státu a zejména ústavněprávní dimenze tohoto vztahu. K tomu stěžovatel poukazuje na čl. 1, 2 a 4 Listiny základních práv a svobod a na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle něhož při možnosti dvojího výkladu je třeba šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Krajský soud zde však z možných výkladů zvolil ten, který je zjevně v neprospěch daňového subjektu.

Stěžovatel ve své replice k vyjádření žalovaného argumentoval mj. poukazem na nový daňový řád, což krajský soud ve své argumentaci zcela pominul – tím se stal jeho rozsudek nepřezkoumatelným.

Ze všech uvedených důvodů navrhuje zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti zdůrazňuje, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným. K promlčení správce daně přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým subjektem namítáno a jen v rozsahu uplatněné námitky, je-li důvodná. Námitkou

uplatněnou 11. 12. 2009 se nelze domáhat její účinnosti ke dni 31. 12. 2006, jak učinil stěžovatel a požadoval po správci daně vrácení již zaplacených finančních prostředků. Povolení zaplacení daně ve splátkách je podmíněno splněním zákonných podmínek na straně dlužníka a nerozhoduje o něm jednotlivý úředník, ale celá komise pečlivě zkoumající jejich naplnění. Podstatou povolení splátek není pouhé odložení placení na pozdější dobu; vždy musí být sledováno naplnění základního cíle daňového řízení. Žalovaný v okamžiku vyměření vysoké daňové povinnosti vyšel stěžovateli vstříc, umožnil mu k opakovaným žádostem po dobu několika let platit nedoplatky ve splátkách pro něho únosných a ušetřil ho jak exekuce, tak i penalize. Výklad přijatý soudem není pro stěžovatele nevýhodný, a tudíž nemůže být ani v rozporu s ústavním pořádkem. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný podotýká, že na nový daňový řád poukázal poprvé on sám a stěžovatel na to navázal. Žalovaný se nedomnívá, že pokud v rozhodném daňovém řádu nebylo rozhodnutí o posečkání daně uvedeno jako úkon přerušující lhůtu, že to znamená, že se o takový úkon nejednalo. Specifikace přerušujících úkonů v novém daňovém řádu jen měla odstranit pochybnost, aby se předešlo mnohým účelovým sporům. Žalovaný se tak plně ztotožňuje se závěry soudu a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je přípustná a její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností je výslovně uplatněn důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízen a nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu.

Předně je třeba se zabývat námitkou, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit důvodnost konkrétních kasačních námitek. Stěžovatel shledává rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným pro nevypořádání jeho argumentace uvedené v replice. Ze soudního spisu je ovšem patrno, že tato replika, vyjadřující se k argumentaci žalovaného novým daňovým řádem, byla krajskému soudu tehdejším stěžovatelovým zástupcem elektronicky odeslána (a tedy i doručena) dne 1. 9. 2010. Soud ovšem o žalobě rozhodl, a to se souhlasem účastníků řízení podle § 51 s. ř. s., bez jednání, již dne 30. 8. 2010. Soud posuzuje důvodnost žaloby podle § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů. V rozsudku se vypořádává s veškerou argumentací účastníků řízení, tedy i s argumentací uvedenou v replice, pokud nejde o nepřípustné rozšíření žalobních bodů (§ 71 odst. 2 druhá věta). Tato argumentace mu však musí být předestřena před rozhodnutím, neboť jen v tom případě ji může vážit při posouzení důvodnosti žaloby. Je tedy zřejmé, že stěžovatel soudu před jeho rozhodnutím o žalobě nezaslal repliku, s jejíž argumentací se soud měl v napadeném rozsudku vypořádat. Tato skutečnost ostatně byla stěžovateli známa, neboť jeho tehdejší zástupce do soudního spisu nahlížel dne 14. 9. 2010. Stěžovatel přitom měl dostatečný časový prostor k podání repliky, pokud ji považoval za nezbytnou. Stěžovatelem tvrzenou nepřezkoumatelnost tedy Nejvyšší správní soud neshledal; kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není důvodná. Nebyl shledán ani jiný důvod nepřezkoumatelnosti, pro který by kasační soud musel rozsudek krajského soudu zrušit bez ohledu na obsah kasačních námitek podle § 109 odst. 3 s. ř. s., neboť rozsudek je zcela jednoznačný, jeho výrok je řádně odůvodněn a toto odůvodnění není logicky rozporné a vypořádává se se všemi žalobními námitkami.

Další kasační námitkou je námitka nesprávného právního posouzení věci. Stěžovatel tvrdí, že právo na vybrání a vymáhání daně z příjmů fyzických osob, doměřené třemi výše označenými platebními výměry v r. 2000, vůči němu zaniklo v důsledku promlčení, a tudíž žalovaný nebyl oprávněn na nedoplatek na této dani převádět přeplatek evidovaný na DPH. Žalovaný postupoval podle § 64 odst. 2 daňového řádu, podle něhož lze přeplatek na dani použít na úhradu nedoplatku u jiné daně. Podmínkou k takovému postupu je, že tento nedoplatek skutečně existuje a že právo na jeho vybrání a vymáhání nezaniklo. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se nedoplatek stal splatným. Tato lhůta se podle odst. 2 téhož ustanovení přerušuje provedením úkonu směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku a počíná běžet znovu po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl dlužník o tomto úkonu zpraven. Podle odst. 3 téhož ustanovení se k promlčení přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky.

Právo vybrat a vymáhat daň tedy podléhá promlčení. Promlčení je institutem občanského práva, jemuž daňový řád nedává odlišný obsah. Promlčení podle § 100 občanského zákoníku č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů, znamená, že pokud věřitel ve stanoveném čase nevykoná své právo a po uplynutí času uplatní své právo u soudu a dlužník vznese námitku promlčení, právo nelze přiznat, byť nezaniklo. Dlužníku tedy nic nebrání, aby svůj závazek splnil, pokud ovšem vznese námitku promlčení, nemůže soud právo věřiteli přiznat. Řízení před správcem daně ovšem má určitá specifika – řízení totiž koná ten, kdo je oprávněn právo vykonávat. Dlužník tedy námitku promlčení musí vznést vůči správci daně, který jednak v daňovém řízení rozhoduje, jednak v rámci správy daní vykonává i práva věřitele, byť jím přímo není. Je-li námitka promlčení vznesena, nemůže tedy správce daně činit žádný úkon k tomu, aby promlčená daň byla vybrána či vymáhána. V daném případě by to znamenalo, že správce daně by nemohl převést přeplatek DPH na dluh na dani z příjmů fyzických osob, pokud by zjistil, že skutečně došlo k tvrzenému uplynutí promlčecí lhůty. Žalovanému nelze přisvědčit v tom, že tak učinil v jiném řízení. Námitka byla vznesena jednak samostatně spolu s uplatněním nároku na přeplatek vzniklý bezdůvodnými platbami, jednak v reklamaci proti rozhodnutí o převedení konkrétního přeplatku na DPH. Je pravdou, že námitku promlčení nelze uplatnit zpětně ve vztahu k již uskutečněným platbám; pokud by právo na vybrání daně bylo promlčeno, je třeba mít zato, že před uplatněním námitky promlčení plnil dlužník dobrovolně. Pro posouzení dané věci to však není rozhodné - předmětem tohoto řízení je pouze rozhodnutí o převedení přeplatku DPH ve výši 3269 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů. V tomto řízení tedy námitka promlčení byla stěžovatelem řádně uplatněna.

Podstatné však je, zda právo na vybrání daně bylo či nebylo promlčeno. Stěžovatel vychází z § 70 odst. 1 daňového řádu s tím, že opakovaná rozhodnutí správce daně vydaná podle § 60 odst. 1 daňového řádu nepovažuje za úkony přerušující lhůtu ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se úkony přerušujícími lhůtu dosud zabýval zejména ve vztahu k § 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 (srovnej 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. Stěžovatel argumentuje zněním § 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. Toto ustanovení však 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. Stejně tak ani skutečnost, že nový daňový řád rozhodnutí o posečkání daně, jímž se rozumí i rozložení její úhrady na splátky, výslovně označil za úkon přerušující lhůtu pro vybrání daně [§ 160 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb.]. Jde sice o argumentaci stěžovatelem v žalobě neuplatněnou a tudíž podle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřípustnou, nicméně lze *obiter dictum* uvést, že nový daňový řád oproti předchozímu přistoupil k výslovnému výčtu přerušujících úkonů (srovnej jeho § 148 odst. 2) tak, aby byly odstraněny pochybnosti o tom, který z úkonů takovou povahu má a který nikoliv. Přitom je zřejmé, že mezi tyto úkony řadí zejména ty, kterým takovou povahu přiznávala stávající praxe či judikatura. Nejvyšší správní soud tak akceptoval právní názor krajského soudu a neshledal důvodnou ani námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Označil-li stěžovatel závěr krajského soudu za odporující ústavnímu pořádku, proto, že ze dvou možných výkladů zvolil ten, který je pro daňový subjekt nepříznivější, nelze mu přisvědčit. Názoru krajského soudu zde nekonkuruje žádný srovnatelný výklad a není tu proto místa pro uplatnění zásad *in dubio mitius.*

Nejvyšší správní soud neshledal naplněnými kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) d) s. ř. s, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty první před středníkem jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu v tomto kasačním řízení žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 15. dubna 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu