

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Ing. J. J.,** zast. advokátem JUDr. Ing. Danielem Srncem, se sídlem AK Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu,** Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2008, č. j. 10 Ca 205/2006 – 171,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 10. 2008, č. j. 10 Ca 205/2006 – 171, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále „stěžovatel“) se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále „městský soud“) domáhal zrušení celkem osmnácti rozhodnutí žalovaného, kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti platebním výměrům na penále. V žalobě stěžovatel namítal, že napadená rozhodnutí jsou nicotná, neboť byla vydána nad rámec pravomoci žalovaného. Tvrdil, že penále je příslušenstvím daně a není ve smyslu ust. § 1 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) daní, správce daně tedy není kompetentní spravovat toto příslušenství daně. Dále namítal, že platební výměr není výsledkem daňového řízení, proto se na něj nevztahuje ust. § 32 zákona o správě daní, ale je nutno použít § 47 správního řádu účinného do 31. 12. 2005, tj. zákona č. 71/1967 Sb.; platební výměr musí tedy obsahovat odůvodnění. Stěžovatel namítal rovněž, že penále je již promlčeno, námitku promlčení penále vzniklého v období od 1. 1. 1997 do 31. 12. 1998 pro marné uplynutí šestileté lhůty dle § 71 zákona o správě daní uplatnil přitom stěžovatel

již v odvolání. V případě penále předepsaného za období 1997 mu tak bylo sděleno po uplynutí lhůty stanovené v § 63 odst. 4 cit. zákona, lhůta ke sdělení penále uplynula dne 31. 12. 2004. Stěžovatel nesouhlasil s názorem žalovaného, že ve věci byly správcem daně činěny úkony, které obnovují běh promlčecí lhůty. Dle stěžovatele úkony učiněné v rámci daňové kontroly nemohou být považovány za úkony směřující k vyměření penále, ale pouze za úkony k dodatečnému vyměření daně. Stěžovatel poukazuje na to, že dodatečná daňová přiznání, podaná dne 3. 8. 2001 či 29. 5. 2001 ani konkludentní rozhodnutí vydaná správcem daně na jejich podkladě, nejsou úkonem směřujícím k vybrání či vymáhání penále ve smyslu ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní. Daňová kontrola byla zahájena za roky 1997 až 2000 dne 23. 5. 2001, byla ukončena dne 26. 6. 2001 a dne 15. 8. 2001 byl vydán dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997. Ani jeden z těchto úkonů nebyl úkonem k vybrání či vymáhání ve smyslu ust. § 70 cit. zákona, protože tyto úkony lze činit teprve poté, kdy je daň splatná a rozhodnutí vykonatelné; vykonatelnost nastává uplynutím lhůty splatnosti dodatečně doměřené daně, musí proto jít o úkony učiněné po vykonatelnosti, nikoli před ní. Správce daně vydal platební výměr na penále na daň z příjmů fyzických osob za roky 1997 a 1998 až 6. 10. 2005, tedy po lhůtě stanovené v § 70 zákona o správě daní, tato lhůta dle stěžovatele uplynula 31. 12. 2003, resp. 31. 12. 2004 vzdor daňové kontrole, která byla úkonem ve vztahu k § 47 odst. 2, nikoli však ve vztahu k § 70 odst. 2 zákona.

Městský soud žalobu zamítl, když neshledal důvodnými námitky stran nesprávné aplikace zákona o správě daní v případě příslušenství daně, neshledal tedy platební výměry nicotnými z důvodu nepříslušnosti správce daně; nepřisvědčil stěžovateli ani v tom, že předpis penále mu byl sdělen až po uplynutí promlčecí lhůty. Městský soud uvedl, že lhůta ke sdělení předpisu penále je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 70 odst. 1 zákona o správě daní). Tuto promlčecí lhůtu (ohledně daňové povinnosti za rok 1997) odvozoval přitom městský soud od okamžiku vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 15. 8. 2001, resp. od 1. 1. 2002, její konec potom připadl na 31. 12. 2007. Městský soud přitom uvedl, že lhůta pro vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl tento nedoplatek zjištěn, daň vyměřena a nedoplatek vyčíslen v platebním výměru. Ve svém odůvodnění vycházel přitom z právních závěrů učiněných v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35.

Stěžovatel v kasační stížnosti, byť tak nečiní výslovně, namítá důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb. (dále „s. ř. s“.). Nesouhlasí se závěrem městského soudu o tom, že lhůta pro sdělení penále počíná plynout až od právní moci rozhodnutí, kterým je doměřena daň, jejíž pozdní zaplacení je penalizováno. Stěžovatel uvádí, že základním principem správy daní a poplatků je povinnost daňového subjektu vyčíslit výši daně, oznámit ji a ponechat na správci daně, aby ji individuálním správní aktem závazně určil. Pro vyměření či doměření daně jsou správci daně stanoveny zákonem prekluzívní lhůty. Založením institutu daňové kontroly bylo správci dně svěřeno právo přezkoumat správnost výpočtu daně provedené daňovým subjektem kdykoliv, kdy je správce daně oprávněn daň vyměřit. Zároveň byla zakotvena koncepce penále tak, že penále vzniká ze zákona každý den prodlení a nepotřebuje pro založení své existence individuální správní akt; naopak vzniká přímo ze zákona. Zákonodárce si proto musel být vědom skutečnosti, že penále bude vznikat zpětně, zpravidla, když správce daně na základě daňové kontroly zjistí, že daňový subjekt daň špatně vypočetl a doměří mu ji. Na výběr byl i jiný způsob

řešení vzniku penále, a to na základě individuálního správního aktu, přičemž penále by vznikalo až jeho právní mocí. Z porovnání obou koncepcí plyne, že zákonodárce úmyslně zvolil zpětný vznik penále. Koncepce zpětného vzniku penále však s sebou nese riziko, že mezi sdělením penále platebním výměrem a jeho vznikem uplyne, je-li správce daně nečinný, základní promlčecí lhůta, což se stalo i v případě stěžovatele. Městský soud, aby uvedený nedostatek překlenul, použil extenzivního výkladu promlčecích lhůt penále. Přijal proto výklad, že promlčecí lhůty začínají plynout až v okamžiku, kdy je doměřena daň. Fakticky tak dochází ke stavu, že promlčecí lhůta není šestiletá, protože je „nastavena" lhůtou prekluzívní. Přitom zákon o správě daní v § 70 odst. 2 taxativně vyjmenovává případy, kdy základní promlčecí lhůta počíná plynout znovu a umožňuje správci daně prodloužit lhůtu až na 20 let, dále v ust. § 70 odst. 3 uvádí druhy řízení, v jejichž průběhu promlčecí lhůty neběží vůbec, např. v odst. 3 cit. ustanovení je stanovena lhůta 30 let. Stěžovatel je přesvědčen, že další „nastavování" promlčecích lhůt, představované žalovaným i soudem je nepřijatelné, protože nerespektuje z principu proporcionality plynoucí příkaz k co největší minimalizaci zásahů do základního práva na vlastnictví. Základní promlčecí lhůta pro výběr daňového penále je šestiletá, výjimky prodloužení této lhůty stanoví taxativně zákon o správě daní a poplatků. Je nepřípustné taxativní výčet výjimek rozšiřovat v neprospěch jednotlivců.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný v písemném vyjádření uvedl, že lhůtu, ve které lze předpis penále sdělit, upravuje § 63 odst. 4 zákona v znění platném do 31. 12. 2006. Podle uvedeného ustanovení je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Žalovaný tedy považuje za oprávněné tvrzení stěžovatele, že penále je sankcí vznikající přímo ze zákona za každý den prodlení, nicméně již nesouhlasí s tím, že každý den počíná plynout samostatná promlčecí lhůta vážící se výhradně k penále vzniklému za jeden den. Jak vyplývá z citovaného ustanovení, správce daně platebním výměrem pouze sděluje výši předpisu penále. Právě uvedené ustanovení stanoví lhůtu, ve které je správce daně oprávněn předpis penále daňovému dlužníkovi sdělit, tj. kdykoli, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Promlčení vybrání daně je upraveno v § 70 odst. 1 zákona o správě daní. Dle jeho názoru splatností nedoplatku, jak o ní uvedené ustanovení hovoří, se má na mysli splatnost náhradní; odkazuje přitom na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu, který takový názor vyslovil. Žalovaný považuje výklad ust. § 70 zákona o správě daní, tak jak učinil městský soud, za správný. Konstatuje, že uvedené ustanovení je nutno vykládat tak, že se jedná o lhůtu pro vybrání konkrétního nedoplatku, který je penalizován. V dané věci byly platební výměry na penále vydány dne 6. 10. 2005, byla jimi penalizována pozdní úhrada daňových povinností na dani z přidané hodnoty a dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997 a 1998 splatných v roce 2001, předpis penále byl proto sdělen v zákonem stanovené lhůtě. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Ze spisového materiálu vyplynuly pro věc následující podstatné skutečnosti.

U stěžovatele byla zahájena dne 23. 5. 2001 daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997, 1998, 1999 a 2000, na základě kontroly dne 15. 8. 2001 vydal správce daně dodatečný platební výměr č. 1010001259, kterým stěžovateli doměřil za zdaňovací období roku 1997 daň z příjmů ve výši 3 250 960 Kč a dále dodatečný platební výměr č. 1010001260, kterým byla doměřena daň z příjmů za zdaňovací období 1998 ve výši 692 188 Kč. Platební výměry byly stěžovateli doručeny dne 7. 9. 2001, dlužná částka daně byla uhrazena ve stanovené náhradní 30-ti denní lhůtě splatnosti dne 5. 10. 2001.Správce daně poté dne 26. 4. 2006 vydal celkem 18 platebních výměrů na penále za opožděné placení jednak výše uvedené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1997 (v částce 3 636 181 Kč) a 1998 (v částce 742 852 Kč), jednak daně z přidané hodnoty za (vždy měsíční) zdaňovací období června, července, srpna, září a listopadu 1997 a ledna, února, dubna, května, června, července, srpna, září, října, listopadu a prosince 1998. Odvolání proti těmto platebním výměrům žalovaný osmnácti rozhodnutími ze dne 6. 10. 2005 zamítl.

Spornou otázkou v projednávané věci není stav skutkový, ale otázka právního posouzení, a to, zda platební výměr na penále dle ust. § 63 odst. 4 a § 70 zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2006, musí být vydán v šestileté lhůtě, jejíž běh počíná ode dne původní splatnosti daně, (tak její počátek dovozuje stěžovatel), nebo ode dne náhradní splatnosti dodatečně doměřené daně, tzn. nedoplatku, který se penalizuje (tak jak dovozuje žalovaný i městský soud).

Nejvyšší správní soud se touto otázkou již zabýval v rozsudku č. j. 1 Afs 142/2005 - 30 ze dne 24. 1. 2007, přitom zde konstatoval: *„Splatností nedoplatku, jak o ní hovoří § 70 odst. 1 d. ř., se má totiž na mysli splatnost náhradní: lhůta k nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl nedoplatek vyčíslen v platebním výměru, byť se tak stalo s odstupem několika let od původního dne splatnosti dlužné daně.“*

Pátý senát, který rozhoduje ve věci nyní projednávané, dospěl při posouzení této otázky k odlišnému závěru, než učinil první senát, a protože se hodlal od jeho názoru odchýlit, postoupil spornou otázku v souladu s ust. § 17 s. ř. s. usnesením ze dne 6. 11. 2009, č. j. 5 Afs 35/2009 – 223, rozšířenému senátu.

Rozšířený senát rozhodl o sporné otázce dne 22. 3. 2011 usnesením č. j. 5 Afs 35/2009-265, přitom v jeho výroku konstatoval: *„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 čtvrtá, 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.“*

Senát ve věci nyní rozhodující, s přihlédnutím k právnímu názoru výše vyslovenému rozšířeným senátem, dospěl k závěru, že dnem původní splatnosti byl den 31. 3. 1998 u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 31. 3. 1999 u téže daně za zdaňovací období roku 1998 (§ 40 odst. 3 věta první a § 40 odst. 1 věta druhá zákona o správě daní a poplatků). U daně z přidané hodnoty to pak byl vždy 25. den

měsíce následujícího po měsíci tvořícím příslušné měsíční zdaňovací období (§ 37 a § 38 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 1997 pro zdaňovací období v průběhu roku 1997, resp. § 37 téhož zákona ve znění účinném od 1. 1. 1998 pro zdaňovací období v průběhu roku 1998), tedy v případě časově posledního ze šestnácti měsíčních zdaňovacích období 25. 1. 1999 (za zdaňovací období prosinec 1998). V intencích závěrů rozšířeného senátu je původní den splatnosti, jak uvedeno výše, rozhodný pro běh lhůty k předepsání penále stanovené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní.

Rozšířený senát ve svém usnesení mimo jiné konstatoval: *„Platební výměr na daň, stejně jako platební výměr, kterým se sdělí daňovému dlužníku předpis penále, nemají v rovině samotného hmotného práva daňového účinky konstitutivní, nýbrž zásadně toliko deklaratorní (specifickou povahu zde má sjednání daně a svým způsobem i stanovení daně podle pomůcek, u nichž nelze o čistě deklaratorní povaze rozhodnutí hovořit). Platebními výměry se konstatuje povaha a výše primární či – v případě penále – sekundární daňové povinnosti k určitému dni, jež však již vznikla přímo ze zákona, nezávisle na vydání platebního výměru. Ten má význam především v tom, že za splnění předepsaných podmínek mění daňovou povinnost z „pouhé" povinnosti podle hmotného práva v exekuční titul. Možnost vydat platební výměr na penále byla časově omezena ustanovením § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř., podle něhož 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. 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 [p]rávo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Splatné penále není daňovým nedoplatkem ve smyslu d. ř. – zákonodárce např. tyto pojmy užívá vedle sebe při stanovení pořadí, v jakém se úhrada daně použije na úhradu daňových povinností (§ 59 odst. 5 d. ř.), přičemž pojmem nadřazeným oběma těmto pojmům je souhrnný pojem „daňové povinnosti". Podobně mezi nedoplatkem a penále zákonodárce rozlišuje v rubrice § 63 d. ř. a ve formulaci výpočtu penále např. v § 63 odst. 2 větě druhé či třetí d. ř. – nedoplatek je základem pro matematickou operaci vedoucí k výpočtu penále, avšak penále není obsaženo v pojmu nedoplatku."*

„....(z)atímco lhůta k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je lhůtou promlčecí, tj. uvedené právo vymáhat nelze vykonat, jen je-li promlčení daňovým subjektem namítnuto, je totiž lhůta podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. lhůtou prekluzívní, neboť uvedené ustanovení říká, že vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně lze pouze v této lhůtě. Dotyčná formulace totiž zní: „(...) daňový dlužník [se] (...) vyrozumí (...) nejpozději (...) ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně." Tato formulace se svým obsahem blíží formulaci v § 47 odst. 1 d. ř., která stanoví, že „(...) nelze daň vyměřit ani doměřit (...)" v tam stanovené lhůtě. Naopak v § 70 odst. 1 d. ř. se stanoví, že právo tam uvedené „se promlčuje" ve stanovené lhůtě, přičemž obsah tohoto pojmu je v následujícím odst. 3 téhož paragrafu jednoznačně charakterizován pravidlem běžným pro soukromoprávní institut promlčení, a sice že [k] promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Jestliže tedy § 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem pojmu „promlčení" neužívá a naopak používá formulace blížící se té, která v jiném ustanovení d. ř. upravuje prekluzi práva, znamená to, že tato věta neodkazuje na celý institut promlčení práva

podle § 70 d. ř. jako takový, nýbrž toliko na tam stanovenou lhůtu mající určitou délku a určitý počátek svého běhu.“

Rozšířený senát, shodně s názorem předkládajícího senátu konstatoval, že počátek běhu lhůty podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní, je totožný s počátkem běhu lhůty podle § 70 odst. 1 tohoto zákona; uvedl rovněž, že ustanovení § 70 hovoří o „splatnosti“ nedoplatku, nikoli o „náhradní lhůtě splatnosti“, přitom konstatoval, že *„(v)zniká-li podle hmotného práva daňového povinnost platit penále prodlením daňového dlužníka a hovoří-li ustanovení § 63 odst. 1 d. ř., které institut prodlení daňového dlužníka zakotvuje, rovněž o „splatnosti“, je nutno mít za to, že v obou ustanoveních zákona má uvedený pojem stejný význam, ledaže by existoval zvláštní důvod, aby tomu bylo jinak.“*

Rozšířený senát rovněž poukázal na skutečnost, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád nyní již obsahuje v § 160 jednoznačnou právní úpravu, podle které lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně; přitom jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně. V této souvislosti konstatoval: *„Jestliže zákonodárce na vícero místech právního řádu upraví podobné právní instituty různými způsoby (zejména užije-li různých formulací), je třeba mít zásadně za to, že obsah uvedených právních institutů nemá být identický. Jestliže tedy zákon č. 589/1992 Sb., zákon č. 592/1992 Sb. i nový daňový řád používají jeden způsob úpravy počátku běhu promlčecí lhůty (vázaný u obou druhů veřejnoprávního pojistného na právní moc platebního výměru, jímž se pojistné, z něhož se penále má platit, vyměřuje, a u nedoplatků z částek daně, u nichž byla stanovena náhradní lhůta jejich splatnosti, na náhradní den splatnosti daně, tedy zjevně na okamžiky následující po tom, co jsou pojistné či nedoplatek daně vyměřeny), zatímco d. ř. užívá způsob jiný (vázaný na den „původní“ splatnosti daně – takové pravidlo ostatně pro případy, kdy u dané částky daně nebyla k její úhradě stanovena náhradní lhůta splatnosti, stanoví § 160 odst. 1 věta druhá nového daňového řádu), je nutno dospět k závěru, že obsah obou těchto typů právních úprav má být odlišný. Jinak řečeno, chtěl-li historický zákonodárce úpravou v § 63 odst. 4 větě čtvrté, části věty za středníkem ve spojení s § 70 odst. 1 d. ř. docílit shodných účinků, jaké vyplývají ze shora zmíněných úprav v zákoně č. 589/1992 Sb., zákoně č. 592/1992 Sb. i v novém daňovém řadu, měl uvedená ustanovení d. ř. formulovat (či případně novelizovat) tak, aby tyto účinky byly dostatečně jasně patrné ze samotného textu zákona. Neučinil-li tak, nelze v daném případě extenzívním teleologickým výkladem „dotvářet“ daňové právo v neprospěch jednotlivce. Negativní důsledky, k nimž za použití výkladu zastávaného pátým senátem může docházet (a sice to, že v některých případech bude možné doměřit daňový nedoplatek, avšak nikoli již penále k němu se vážící, a nebude možno daňový nedoplatek, a tím spíše pak penále, vymáhat), musí jít k tíži zákonodárce (a tedy státu, jehož údem zákonodárce je), který je nejasností jím přijaté úpravy způsobil. Je totiž věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřípustnou libovůli zákonodárce (viz bod 52 in fine usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publ. pod č. 1778/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz).“*

S přihlédnutím k výše uvedenému Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud posoudil právní otázku stran uplynutí lhůty k předepsání penále nesprávně, vycházel-li při jejím počítání nikoli z data původní splatnosti jednotlivých daní , ale až

z data splatnosti daně dodatečně doměřené na základě kontroly v roce 2001. Protože žalobou byly napadeny současně všechny platební výměry na penále a městský soud rozhodoval o všech v jednom řízení (sporný rok 1997, resp. část roku 1998, jejichž promlčení stěžovatel výslovně namítal, nevyloučil popř. k samostatnému projednání), resp.jedním výrokem, nezbylo než rozsudek městského soudu zrušit. V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem výše uvedeným. V něm rozhodne městský soud rovněž o nákladech 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 21. dubna 2011

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu