

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **G. Q.**, zastoupena JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2010, č. j. 10 Ca 112/2009 – 48,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2010, č. j. 10 Ca 112/2009 – 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně G. Q., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 9. 2010, č. j. 10 Ca 112/2009 – 48, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud v Praze (dále také „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 8. 9. 2010, č. j. 10 Ca 112/2009 – 48, zamítl žalobu G. Q., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále jen „žalovaný nebo finanční ředitelství“) ze dne 25. 3. 2009, č. j. 4430/08-1500-106794, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Prahu 9 (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 12. 2008, č. j. 333933/08/009913/8848, na daňové penále za opožděnou platbu daně z příjmů fyzických osob za rok 2001 ve výši 22 550 Kč. Městský soud vyšel z toho, že mezi účastníky nebylo sporné, že žalobkyni byla v roce 2004 podle pomůcek pravomocně vyměřena daňová povinnost na dani z příjmů fyzických osob za rok 2001 a že podanou žalobu proti vyměření této daně městský soud zamítl. Byla tak splněna základní podmínka penalizace, a to existence penalizačního titulu. Nejen z povahy věci, ale i ze systematického zařazení v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění

pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) je zřejmé, že předepisování penále nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je tak šestiletá promlčecí lhůta k vybrání daně. V této lhůtě pak musí být daňovému subjektu nejpozději sdělen platebním výměrem předpis penále. Daňový dlužník je o penále pouze vyrozuměn a platební výměr na penále je tak pouze deklaratorním správním aktem. V předmětné věci byla žalobkyni vyměřena daň za rok 2001 (splatná v roce 2002) až v roce 2004, a to v částce 40 645 Kč. Tento nedoplatek na dani se stal splatným v náhradní lhůtě 30. dnem po jeho doručení - tj. 20. 10. 2004. Od 1. 1. 2005 pak počala plynout šestiletá promlčecí lhůta k vybrání nedoplatku. V této lhůtě vydal správce daně dne 8. 12. 2008 platební výměr na daňové penále. Učinil tak zcela v souladu s ustanovením § 70 zákona o správě daní a poplatků. Tato lhůta započala běžet po náhradní lhůtě splatnosti daně, tedy od 1. 1. 2005 a její běh měl proto skončit dnem 31. 12. 2010. Správce daně proto vydáním platebního výměru o předpisu penále dne 8. 12. 2008 a jeho doručením dostál požadavku § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, když sdělil žalobkyni předpis penále nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje právo k vybrání daně.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatelka nepopírá, že by byla v prodlení ode dne 2. 4. 2002, jak to sdělil ve svém rozhodnutí správce daně (počátek penalizace). Již od tohoto dne jí ale mohlo být penále sděleno poprvé. Okolnost, že vlastní daň byla vyměřena později, nemůže jít k její tíži, protože ani nevěděla, že je daňovým subjektem. Městský soud nesprávně vymezil počátek běhu promlčecí lhůty, pokud dovodil, že rozhodným okamžikem by měl být okamžik běžící od náhradní lhůty splatnosti stanovené daně z příjmů za rok 2001. Rozhodným okamžikem pro určení počátku běhu promlčecí doby je však právě a jen okamžik (datum) původní splatnosti daně z příjmů fyzických osob za rok 2001. Klade si proto otázku, proč by jinak mělo běžet penále od původního dne splatnosti, když by k tomuto dni ještě nebyla splatná daň. Městský soud proto vyložil nesprávně rozhodnou otázku, a to vymezení počátku běhu promlčecí doby k předpisu penále. V důsledku tohoto pochybení pak došel k nesprávnému závěru, že jí bylo penále sděleno včas.

Žalované finanční ředitelství v písemném vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí s vysloveným názorem stěžovatelky. Má za to, že o předpisu penále mohla být stěžovatelka vyrozuměna do 6 let od konce kalendářního roku, v němž se stal nedoplatek splatným. V předmětné věci se stal nedoplatek splatným až v roce 2004 (20. 10. 2004), tedy jeho doručením. Daňový dlužník tedy mohl být do 31. 12. 2010 vyrozuměn o tom že mu zákona vzniklo penále a v jaké výši. Finanční ředitelství se proto zcela ztotožňuje s výrokem i odůvodněním rozsudku městského soudu, který stěžovatelka napadla kasační stížností. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které

uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že rozsudek městského soudu je třeba zrušit, a věc vrátit k dalšímu řízení.

Z předloženého spisového materiálu vyplynuly pro věc následující podstatné skutečnosti. Stěžovatelce byla rozhodnutím správce daně ze dne 8. 9. 2004, č. j. 225455/04/009913/0938, pravomocně stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 ve výši 40 645 Kč. Rozhodnutím ze dne 8. 12. 2008 správce daně sdělil stěžovatelce (§ 63 zákona o správě daní a poplatků) předpis penále za prodlení s úhradou platby daně z příjmů fyzických osob za rok 2001 v celkové výši 22 550 Kč. Tento platební výměr byl stěžovatelce doručen dne 27. 12. 2008 a jejímu zástupci dne 10. 12. 2008. Odvolání stěžovatelky proti tomuto platebnímu výměru na daňové penále pak žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 25. 3. 2009, č. j. 4430/08-1500-106794, jež bylo stěžovatelce doručeno dne 27. 3. 2009. Tímto dnem nabylo rozhodnutí o předpisu penále právní moci. Rozhodnutí žalovaného pak stěžovatelka napadla správní žalobou, kterou městský soud zamítl rozsudkem ze dne 8. 9. 2010, č. j. 10 Ca 112/2009 - 48. Právě proti tomuto zamítavému rozhodnutí městského soudu směřuje nyní Nejvyšším správním soudem projednávaná kasační stížnost stěžovatelky

Stěžovatelka zásadně namítá, že jí bylo penále sděleno po marném uplynutí lhůty dané zákonem k jeho sdělení a předpisu a že tuto otázku městský soud nesprávně posoudil. Je tomu tak proto, že došel k mylnému závěru, že jí penále mohlo být sděleno v šestileté lhůtě, jejíž počítání bylo odvislé ode dne splatnosti daně vymezené platebním výměrem na daňovou povinnost stěžovatelky za rok 2001 - tj. ode dne 20. 10. 2004.

Pro právní posouzení věci je rozhodné, že spornou otázkou v projednávané věci není stav skutkový, ale otázka právního posouzení, a to, zda platební výměr na penále podle ustanovení. § 63 odst. 4 a § 70 zákona o správě daní a poplatků, 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 stěžovatelka), nebo ode dne „náhradní splatnosti" stanovené daně (do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru ze dne 8. 9. 2004, č. j. 225455/04/009913/0938), tzn. nedoplatku, který se penalizuje (tak jak dovozuje žalovaný i městský soud).

Nejvyšší správní soud se již dříve zabýval otázkou, od jakého termínu splatnosti je třeba počítat lhůtu ke sdělení předpisu penále, tj. zda ode dne původní splatnosti daně (zde 2. 4. 2002) nebo od náhradního dne splatnosti daně určené platebním výměrem (zde 20. 10. 2004). Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 30, v němž konstatoval, že: *„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."*

Tento názor byl ale překonán usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, dostupný na www.nssoud.cz, v němž rozšířený senát vyslovil sjednocující právní závěr, že: *„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.“

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 právo 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 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 ustanovení § 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 ohledem na již vyslovený právní názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který je obsažen v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, došel nyní rozhodující sedmý senát k závěru, že výklad uvedeného problému, provedený městským soudem, není správný.

Senát ve věci nyní rozhodující, s přihlédnutím k právnímu názoru výše vyslovenému rozšířeným senátem, dospěl k závěru, že dnem původní splatnosti byl den 1. 4. 2001 u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2001 (§ 40 odst. 3 věta

první, § 40 odst. 1 věta třetí a § 14 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). 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 a poplatků. Jelikož se tedy podle tohoto ustanovení právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným, a tímto rokem byl nikoliv rok 2004, ale rok 2002, stěžovatelce tak bylo možno penále účinně předepsat nejpozději do 31. 12. 2008.

Jelikož však v této lhůtě nebylo o stěžovatelce sděleném a předepsaném penále rozhodnuto pravomocně (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161), nelze dospět k jinému závěru, než takovému, že lhůta ke sdělení a předpisu penále nebyla ze strany správních orgánů dodržena. Rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání stěžovatelky do platebního výměru na penále ze dne 25. 3. 2009, č. j. 4430808/-1500-106794, bylo totiž stěžovatelce doručeno až dne 27. 3. 2009.

S přihlédnutím k výše uvedenému sjednocujícímu právnímu názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu proto dospěl sedmý senát tohoto soudu rozhodující v projednávané věci 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 daně, ale až z data splatnosti daně stanovené stěžovatelce po provedeném vytýkacím řízení na dani z příjmů fyzických osob za rok 2001 (platebním výměrem ze dne 8. 9. 2004, č. j. 225455/04/009913/0938) až v roce 2004, resp. jeho lhůty splatnosti připadající na den 20. 10. 2004.

Nejvyšší správní soud proto ze shora uvedených důvodů zrušil podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížností napadený rozsudek městského soudu ze dne 8. 9. 2010, č. j. 10 Ca 112/2009 – 48, a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud (zde Městský soud v Praze) vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 2, věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 4. května 2011

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu