

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK
# JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka 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 11. 10. 2010, č. j. 48776/10/253921602226, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 4. 2011, č. j. 31 Af 142/2010 - 19,

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 11. 10. 2010, č. j. 48776/10/253921602226 o zamítnutí reklamace. Ta byla podána proti rozhodnutí ze dne 24. 8. 2010, č. j. 45429/10/253921602226, o převedení přeplatku daně z přidané hodnoty, vykázaného ke dni 28. 4. 2010 ve výši 86 131 Kč, na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob, který činil 161 050 Kč.

V dané věci žalovaný v r. 2000 třemi dodatečnými platebními výměry stěžovateli doměřil daň z příjmů fyzických osob, a to za zdaňovací období roku 1995, 1996 a 1997, přičemž dodatečně stanovené daňové povinnosti byly splatné ke dni 22. 11. 2000.

Stěžovateli bylo opakovaně povoleno zaplacení daňových povinností ve splátkách. Poté, kdy stěžovatel podal daňová přiznání k dani z přidané hodnoty za 1. čtvrtletí 2010 a za 2. čtvrtletí 2010, v nichž vykázal nadměrný odpočet, rozhodl žalovaný o převedení těchto přeplatků na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru o nedůvodnosti žalobní námitky o promlčení práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1995, 1996 a 1997. Vycházel z ustanovení § 70 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád z r. 1992). Dospěl k závěru, že rozhodnutí správce daně, vydaná v průběhu let 2000 až 2009 na základě žalobcových žádostí, je nutno považovat za úkony směřující k vybrání, zajištění, nebo vymožení nedoplatku. Zákon sice 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. To by bylo v rozporu s účelem daňového řízení. Krajský soud rovněž poukázal na skutečnost, že obdobný právní názor zaujal i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 4. 2001, č. j. 2 Afs 82/2010 - 56.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Nezákonnost rozsudku spatřuje v nesprávném výkladu § 70 odst. 2 daňového řádu z r. 1992 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 z r. 1992; 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 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. Pokud se krajský soud v napadeném rozsudku opřel o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 82/2010, podotýká stěžovatel, že tento rozsudek je předmětem ústavní stížnosti, neboť vybočil z ústavních dimenzí a je v rozporu se zásadou *in dubio mitius*.

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

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že argumentace stěžovatele v kasační stížnosti postrádá oporu v zákoně i logiku. Ve svém důsledku neguje jednu ze základních zásad daňového řízení uvedenou v § 2 daňového řádu z r. 1992 a vylučuje možnost vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Postup správce daně umožňující daňovému dlužníkovi splácet nedoplatek takového rozsahu, že dlužník není jednorázového zaplacení schopen, případně by splacení pro něho bylo spojeno s vážnou újmou, nemůže být vykládán jako úkon nesměřující k vybrání nedoplatku. Stěžovatel tak popírá zásadu přiměřenosti postupu správce daně v daňovém řízení. Argumentace vztahující se k zajištění a vymáhání nedoplatku pak není pro věc relevantní. Žalovaný se plně ztotožňuje se závěry krajského 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) s. ř. s., tedy nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Je třeba předeslat, že Nejvyšší správní soud se touto právní otázkou poprvé zabýval v rozsudku ze dne 15. 4. 2001, č. j. 2 Afs 82/2010 - 56, a to ve věci stejných účastníků řízení. Stejný je i podstatný skutkový stav; rozdíl je pouze v tom, že předmětem soudního přezkumu v předchozí věci bylo rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2010, č. j. 17370/10/253921602860, jímž zamítl reklamaci proti rozhodnutí o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty ve výši 3269 Kč na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob. V tomto předchozím rozsudku Nejvyšší správní soud podrobně konstatoval přehled žádostí stěžovatele o posečkání daně, případně o povolení splátek a rozhodnutí o nich, stejně tak jako konstatoval stěžovatelem vznesenou námitku promlčení ze dne 11. 12. 2009, včetně rozhodnutí žalovaného o její nedůvodnosti ze dne 28. 12. 2009, č. j. 60826/09/253040606204. Lze jen poznamenat, že v mezidobí Nejvyšší správní soud posuzoval kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu ve věci rozhodnutí o námitce promlčení (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 18. 11. 2011, č. j. 2 Afs 65/2011 - 65).

Stěžovatel v nyní rozhodované věci uplatnil shodné kasační námitky jako ve věci sp. zn. 2 Afs 82/2010; tvrdí, že právo na vybrání a vymáhání daně z příjmů fyzických osob, doměřené třemi 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 dani z přidané hodnoty.

Nejvyšší správní soud v tomto kasačním řízení posoudil právní otázku shodně. Vycházel i zde z toho, že žalovaný postupoval podle § 64 odst. 2 daňového řádu z r. 1992,

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 z r. 1992 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. V označeném rozsudku také již Nejvyšší správní soud uznal, že v daném daňovém řízení stěžovatel námitku promlčení vůči správci daně uplatnil.

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 znovu poukazuje na usnesení svého rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS, v němž se zabýval úkony přerušujícími lhůtu, byť tak činil ve vztahu k § 47 odst. 2 daňového řádu z r. 1992, 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. I v nyní posuzovaném případě platí závěr již vyslovený v rozsudku sp. zn. 2 Afs 52/2005:*"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".

Rovněž ve vztahu k námitce, že závěr krajského soudu odporuje ústavnímu pořádku proto, že ze dvou možných výkladů zvolil ten, který je pro daňový subjekt nepříznivější, Nejvyšší správní soud setrval na již vysloveném závěru; názoru krajského soudu nekonkuruje žádný srovnatelný výklad a není tu proto místa pro uplatnění zásad *in dubio mitius.*

Závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 82/2010 - 56, z nichž vycházel napadený rozsudek krajského soudu, byly dále akceptovány i v rozsudku zdejšího soudu ze dne 18. 11. 2011, č. j. 2 Afs 65/20011 - 65; ten se také zabýval námitkou, že rozsudek sp. zn. 2 Afs 82/2010 byl napaden ústavní stížností. I zde soud shodně konstatuje, že o této ústavní stížnosti dosud nebylo rozhodnuto; při přesvědčení o správnosti zaujatého výkladu rozhodných právních předpisů není důvodu k jinému rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tedy opětovně akceptoval právní názor krajského soudu a neshledal důvodnou námitku podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

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 11. ledna 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu