

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy 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 18. 8. 2011, č. j. 10 Af 48/2011 - 321,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2011, č. j. 10 Af 48/2011 - 321 **se** ve výrocích XVII. a XIX. **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 kromě jiného namítal promlčení penále vzniklého v období od 1. 1. 1997 do 31. 12. 1998 pro marné uplynutí šestileté lhůty podle § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 (dále jen zákon o správě daní). Stěžovatel v rámci těchto svých námitek vycházel z právního názoru, že pokud správce daně vydal platební výměr na penále na daň z příjmů fyzických osob za roky 1997 a 1998 až 6. 10. 2005 (přičemž měl za to, že do posledně uvedeného data nedošlo k přerušení běhu promlčecí lhůty), učinil tak po lhůtě stanovené v § 70 cit. zákona. Ta podle stěžovatele uplynula 31. 12. 2003, resp. 31. 12. 2004.

Městský soud rozsudkem ze dne 29. 10. 2008, č. j. 10 Ca 205/2006 – 171, žalobu zamítl. Dospěl k závěru, že promlčecí lhůta ke sdělení předpisu penále je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 70 odst. 1 cit. zákona). Tuto promlčecí lhůtu (ohledně daňové povinnosti za rok 1997) odvozoval městský soud od okamžiku vydání dodatečných platebních výměrů ze dne 15. 8. 2001, resp. od 1. 1. 2002; její konec připadl na 31. 12. 2007. Podle městského soudu lhůta pro vybrání nedoplatku nemůže začít běžet dříve, než byl tento nedoplatek zjištěn, daň vyměřena a nedoplatek vyčíslen v platebním výměru. Proti uvedenému rozsudku podal stěžovatel kasační stížnost.

Spornou otázkou v řízení o kasační stížnosti bylo právní posouzení, 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 dovozoval stěžovatel), nebo ode dne náhradní splatnosti dodatečně doměřené daně, tzn. nedoplatku, který se penalizuje (tak jak dovozoval žalovaný a městský soud). Nejvyšší správní soud se touto otázkou 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 rozhodoval v dané věci, však 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.*“ 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 proto na základě výše uvedených úvah uzavřel, 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 ve spojení s § 70 odst. 1 d. ř., v jeho znění účinném do 31. 12. 2006). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně.

Nejvyšší správní soud, vázán názorem rozšířeného senátu, rozhodl o kasační stížnosti stěžovatele rozsudkem dne 21. dubna 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 280 a konstatoval, 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, rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Městský soud znovu projednal podané žaloby a rozsudkem ze dne 18. 8. 2011, č. j. 10 Af 48/2011 - 321 ve výrocích I. až XVI. zrušil rozhodnutí žalovaného, výrokem XVII. žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2006 č.j. FŘ 6320/15/06, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru na penále daně z příjmů fyzických osob za období 1998, zamítl, výrokem XVIII. řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 4. 2006 č.j. 6513/15/06 zastavil a konečně výrokem XIX. rozhodl o povinnosti žalovaného zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 19 150 Kč do 30ti dnů od právní moci rozsudku.

Dne 11. 11. 2011 podal žalobce (dále jen stěžovatel) kasační stížnost, která směřuje pouze proti výroku XVII., tj ve věci sděleného penále u daně z příjmů fyzických osob za rok 1998, a dále do výroku XIX., kterým bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení. Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že se Městský soud v Praze (dále jen městský soud) neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v předcházejícím kasačním řízení, konkrétně uvedeným v bodu 26) usnesení rozšířeného senátu; rozsudek městského soudu má za nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky. V cit. bodu rozšířený senát vyslovil názor, že ust. § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, zakládá prekluzivní lhůtu, která brání po marném uplynutí lhůty dle ust. § 70 odst. 1 cit. zákona nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího penále. Městský soud však vyšel v odůvodnění napadeného rozsudku z názoru, že rozhodným pro dodržení výše popsané prekluzivní lhůty je datum (konkrétně 6. 10. 2005) vydání platebního výměru na penále, nikoliv datum nabytí jeho právní moci. Stěžovatel uvádí, že dle Nejvyššího správního soudu nestačí platební výměr na penále toliko vydat, ale musí nabýt právní moci a v cit. usnesení odkázal i na svou dřívější judikaturu k účinkům platebních výměrů ve vztahu ke lhůtám pro vyměření daně (např. 5 Afs 42/2004 - 61, 9 Afs 86/2007 - 161).

Stěžovatel uvádí, že FÚ pro Prahu 3 vydal platební výměr na penále daně z příjmů fyzických osob za rok 1998 dne 6. 10. 2005 a doručil jej zástupci stěžovatele dne 21. 11. 2005. Stěžovatel proti němu brojil odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl dne 26. 4. 2006, č.j. FŘ 6320/15/06, které bylo stěžovateli doručeno dne 15. 5. 2006. Splatnost daně z příjmů za zdaňovací období roku 1998 nastala dne 31. 3. 1999. Šestiletá lhůta pro vydání platebního výměru na penále počala běžet dne 1. 1. 2000 a skončila dne 31. 12. 2005. Z uvedeného plyne, že platební výměr na penále nabyl právní moci až 4 měsíce po marném uplynutí prekluzivní lhůty, a proto je nezákonný, stejně jako rozhodnutí o odvolání a napadený rozsudek.

Stěžovatel dále namítá, že podal žalobu proti 18 rozhodnutím žalovaného z týchž skutkových a právních důvodů, v intencích rozhodnutí Ústavního soudu šlo o jednu právní věc. Stěžovatel byl částečně úspěšný, v šestnácti případech došlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného, v jednom případě k zamítnutí žaloby (tedy byl úspěšný žalovaný),

a v jednom případě došlo k zastavení řízení pro zpětvzetí žaloby, kdy žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení nemá. Městský soud přiznal stěžovateli ale jen 15/18 z celkové části náhrady nákladů za právní zastoupení ve výši 11 791,66 Kč bez DPH. Stěžovatel je toho názoru, že mělo být přiznáno 16/18 z celkové části náhrady nákladů za právní zastoupení ve výši 12 557,77 Kč a DPH ve výši 2515,55 Kč, celkem po zaokrouhlení částka ve výši 15 093 Kč.

Vzhledem k uvedeným důvodům stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 8. 2011, č. j. 10 Af 48/2011 - 321 ve výrocích XVII. a XIX. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud uvádí, že podle ust. § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s“.), je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jím soud znovu rozhodl poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Stěžovatel v kasační stížnosti však tuto skutečnost namítá a z uvedeného důvodu považuje napadený rozsudek za nezákonný (ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.). Kasační stížnost je tedy přípustná.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Jak je již výše uvedeno, rozhodoval ve věci sděleného penále resp. ve věci právní otázky, 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 nebo ode dne náhradní splatnosti dodatečně doměřené daně, rozšířený senát usnesením ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265. Dospěl přitom k závěru, 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.

V odůvodnění usnesení pak rozšířený senát vyslovil nad rámec pátým senátem položené sporné otázky i názor, že *„ust. § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem zákona o správě daní a poplatků, znemožňuje po uplynutí lhůty podle § 70 odst. 1cit. zákona nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího penále.“* Vycházel přitom z úvah, že zatímco lhůta k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je lhůtou promlčecí, tj. uvedené právo vymáhat nelze vykonat, jen je-li promlčení daňovým subjektem namítnuto, je lhůta podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem lhůtou prekluzívní, neboť uvedené ustanovení říká, že vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně lze pouze v této lhůtě. V usnesení je dále konstatováno, že formulace citovaného ust. § 63 odst. 4 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, jeli 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."

Senát ve věci nyní rozhodující se nadto domnívá, že absence právní moci platebního výměru na penále není na překážku. V případě platebního výměru na penále se jedná o deklaratorní rozhodnutí, kdy správce daně k určitému datu daňovému dlužníku toliko sděluje aktuální výši příslušenství daně; je zcela legitimní daňového dlužníka o předpisu penále ve lhůtě dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní vyrozumět, a to i opakovaně (výše penále se přitom v závislosti na stavu osobního daňového účtu poplatníka, tj. stavu jeho případných přeplatků a nedoplatků, může měnit). Uvedenou lhůtu, co do jejích účinků proto dle senátu nyní rozhodujícího nelze přirovnávat k propadným prekluzivním lhůtám pro vyměření daně (dle dřívějšího ust. § 47 zákona o správě daní), neboť tyto lhůty mají zcela jiný charakter i účinky. Penále jako příslušenství daně, vždy sledovalo osud daně a jeho výše se měnila vždy v návaznosti na změnu příslušné daně. Provedený výklad rozšířeného senátu, kdy *formulace citovaného ust. § 63 odst. 4 zní: „(...) daňový dlužník [se] (...) vyrozumí (...) nejpozději (...) ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně se svým obsahem blíží formulaci v § 47 odst. 1 d. ř.*, však je rozporný s uvedenou koncepcí pravomocného penále jakožto příslušenství daně, neboť nezohledňuje ty situace, za nichž by došlo např. k dodatečnému snížení daňové povinnosti, započtu plateb (nedoplatků a přeplatků), a znemožňuje tak v těchto případech např. snížit uvedené příslušenství. Vázanost právní mocí v případě platebního výměru na penále, tak z nastíněného pohledu není zcela jednoznačná, jak k tomu dospěl rozšířený senát ve svém usnesení. Jakkoli však senát ve věci nyní rozhodující názor vyslovený v citovaném usnesení rozšířeného senátu nesdílí, je tímto právním názorem v daném případě vázán, a nezbývá mu, než v intencích závěrů rozšířeného senátu rozhodnout.

V dané věci bylo penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 sděleno platebním výměrem ze dne 6. 10. 2005. Stěžovatel proti němu brojil odvoláním, o kterém žalovaný rozhodl dne 26. 4. 2006 č.j. FŘ 6320/15/06, které bylo stěžovateli doručeno dne 15. 5. 2006. Splatnost daně z příjmů za zdaňovací období roku 1998 nastala dne 31. 3. 1999. Šestiletá lhůta pro vydání platebního výměru na penále počala běžet dne 1. 1. 2000 a skončila tedy dne 31. 12. 2005. Platební výměr na penále nabyl právní moci až 4 měsíce po uplynutí lhůty, a proto je nezákonný, stejně jako rozhodnutí o odvolání. Námitka stěžovatele, že se Městský soud v Praze neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, konkrétně v bodu 26, je tedy důvodná.

Jako důvodnou je nutno zhodnotit i další námitku stěžovatele směřující do výroku XIX. napadeného rozsudku o nákladech řízení. Ze soudního spisu zdejší soud ověřil, že stěžovatel podal žalobu proti 18 rozhodnutím žalovaného z týchž skutkových a právních důvodů. Stěžovatel byl částečně úspěšný, v šestnácti případech došlo ke zrušení rozhodnutí žalovaného, v jednom případě k zamítnutí žaloby (tedy byl úspěšný žalovaný) a v jednom případě došlo k zastavení řízení pro zpětvzetí žaloby, kdy žádný z účastníků právo na

náhradu nákladů řízení nemá. Městský soud v napadeném rozsudku skutečně přiznal stěžovateli pouze 15/18 z celkové části náhrady nákladů za právní zastoupení ve výši 11 791,66 Kč bez DPH. Správně mělo být přiznáno 16/18 z celkové části náhrady nákladů za právní zastoupení ve výši 12 557,77 Kč a dále DPH ve výši 2515,55 Kč, tj. poměrná výše tak měla po zaokrouhlení měla činit částku ve výši 15 093 Kč a nikoli 14 150 Kč, jak uvedl městský soud.

Nejvyšší správní soud tedy shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek ve výrocích XVII. a XIX. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Městský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 27. dubna 2012

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu