

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **M. P.**, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 14, Praha 5, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 9. 2014, č. j. 25436/14/5000-14104-711507 a 25438/14/5000-14104-711507, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 5. 2017, č. j. 15 Af 77/2014 – 51,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedenými rozhodnutími zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj, Územního pracoviště v Žatci (dále jen „správce daně“), ze dne 29. 1. 2014, č. j. 268539/14/2515-05301-506235 a č. j. 269267/14/2515-05301-506235. Prvním z těchto platebních výměrů správce daně podle § 264 odst. 14 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále „ZSDP“), sdělil žalobci předpis penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 3.493.636 Kč s tím, že rozdíl původně předepsaného penále ve výši 3.947 Kč a vypočteného penále činí 3.489.689 Kč. Druhým platebním výměrem správce daně podle § 264 odst. 14 daňového řádu a podle § 63 ZSDP sdělil žalobci předpis penále za prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za

zdaňovací období roku 2005 ve výši 3.853.519 Kč s tím, že rozdíl původně předepsaného penále ve výši 9.185 Kč a vypočteného penále činí 3.844.334 Kč.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutím žalovaného žalobu, v níž s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, namítal, že mu byla penalizována opožděná úhrada daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a 2005, které byly splatné v roce 2005, resp. 2006, a proto prekluzivní lhůta pro sdělení penále uplynula dne 31. 12. 2011 (za rok 2004) a dne 31. 12. 2012 (za rok 2005). Podle žalobce proto správce daně vydal platební výměry po marném uplynutí prekluzivní lhůty, přičemž pro dodržení lhůty je rozhodující právní moc rozhodnutí o odvolání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 77/2011). Žalobce uvedl, že se na penále, které je příslušenstvím daní z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2004 a 2005, aplikuje § 264 odst. 13 daňového řádu a § 63 ZSDP. Žalovaný argumentující obnovením běhu lhůty podle § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu proto použil při rozhodování vadnou hmotněprávní úpravu, což činí napadená rozhodnutí nezákonnými. Podle žalobce si žalovaný chybně vykládá šestiletou lhůtu pro sdělení penále, když tvrdí, že její běh mohou přerušit a znovu obnovit úkony správce daně. Tento názor Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 5 Afs 35/2009 popřel, když nepřipustil aplikaci § 70 odst. 2 ZSDP upravujícího přerušení a znovu obnovení promlčecí lhůty úkony správce daně. Žalobce zdůraznil, že lhůta pro sdělení penále je šestiletá, počíná běžet prvním dnem roku následujícího po roce splatnosti nedoplatku a její prodloužení není možné. Lhůta pro sdělení penále žalobci proto marně uplynula dne 31. 12. 2011, resp. 31. 12. 2012, a napadená rozhodnutí, která nabyla právní moci až dne 26. 9. 2014, jsou proto nezákonná.

[3] Žalobce poznamenal, že v judikatuře správních soudů existují významné rozdíly při interpretaci citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Rozdíl podle žalobce spočívá v nepochopení závěru obsaženého v bodu 26 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 35/2009. Žalobce zdůraznil, že rozšířený senát se v tomto rozhodnutí k otázce přerušení lhůty pro předpis penále vyjádřil a její prodloužení nepřipustil.

[4] Podle žalobce je dále částečně promlčeno také vybrání penále. Žalobce s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 112/2007 uvedl, že penále vzniká ze zákona a ke své existenci nepotřebuje platební výměr, který je pouze deklaratorním rozhodnutím. Každý den proto počíná plynout samostatná promlčecí lhůta penále vzniklého za každý den samostatně. Penále za období od 1. 7. 2005, resp. od 1. 7. 2006, do 15. 2. 2008 (šest let před doručením platebních výměrů na daňové penále dne 16. 2. 2014, které jsou podle § 70 odst. 2 ZSDP prvním úkonem ve vztahu k tomuto příslušenství daně) bylo podle žalobce již promlčeno.

[5] V doplnění žaloby ze dne 20. 11. 2014 žalobce poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 56, podle kterého úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku přerušuje lhůtu pro sdělení předpisu penále a tato lhůta začíná běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2 ZSDP. Žalobce zdůraznil, že názor rozšířeného senátu se funkčně podobá novele zákona, a proto má tzv. temporální účinky. K tomu odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 As 47/2005 a sp. zn. 6 As 7/2005. Citovaný názor

rozšířeného senátu z roku 2015 proto podle žalobce nelze aplikovat při posuzování jeho žaloby, protože podle § 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s."), vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, kdy zmíněné rozhodnutí rozšířeného senátu ještě nebylo vydáno. Žalobce dále doplnil, že před sjednocením judikatury zjevně existovaly dva rovnocenné výklady běhu lhůty pro sdělení předpisu penále a v takovém případě je nutno postupovat podle zásady *in dubio mitius* a upřednostnit výklad šetřící práva žalobce, tj. že úkony správce daně podle § 70 odst. 2 ZSDP nemají vliv na lhůtu pro sdělení předpisu penále podle § 63 odst. 4 věty čtvrté části za středníkem téhož zákona.

[6] V dalším doplnění žaloby ze dne 24. 11. 2016 žalobce poukázal na nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3221/11, který se zabýval judikaturními zvraty v oblasti daňového práva. Ústavní soud podle žalobce odmítl závěry Nejvyššího správního soudu o temporálních účincích judikatury, vyslovené v usneseních rozšířeného senátu sp. zn. 8 As 47/2005 a 6 As 7/2005, a jednoznačně vyslovil, že změna judikatury působí retroaktivně a nový výklad platí od začátku a v jakémkoli případě, jehož skutkový základ leží také v minulosti. Také Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 91/2014 potvrdil, že změna judikatury se uplatní vždy retroaktivně. Žalobce uzavřel, že v jeho případě je namístě aplikovat nosné důvody z bodů 33. až 35. citovaného nálezu Ústavního soudu a použít omezenou čistou prospektivitu, neboť usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 215/2014 došlo ke změně výkladu běhu lhůty pro sdělení penále, který jde k tíži jednotlivců, protože ji prodlužuje ze šesti na až dvacet let, pokud budou ve vztahu k dani činěny úkony způsobující přerušení prekluzivní lhůty.

[7] Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 23. 5. 2017, č. j. 15 Af 77/2014 – 51, žalobu zamítl a rozhodl dále, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud poukázal na § 264 odst. 13 a 14 daňového řádu a konstatoval, že obě tato přechodná ustanovení shodně vedou k aplikaci právní úpravy obsažené v ZSDP, pokud rozhodná skutečnost pro vznik povinnosti platit penále či úrok z prodlení nastala před účinností daňového řádu.

[8] Na projednávanou věc nicméně dopadá výhradně § 264 odst. 14 daňového řádu, neboť penále podle § 63 ZSPD ve znění účinném do 31. 12. 2006 se odvíjelo od splatnosti daně, se kterou pracuje právě § 264 odst. 14 daňového řádu, a svou povahou se blížilo úroku z prodlení, nikoli charakteru penále v tom smyslu, jak jej chápe daňový řád. Povinnost aplikovat § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 přitom vyplývá z čl. VI bodu 3 věty druhé zákona č. 230/2006 Sb. V projednávané věci nastala splatnost daní z příjmů fyzických osob, ve vztahu k nimž bylo žalobci předepsáno penále, v roce 2005 a 2006, tj. před 1. 1. 2007, kdy nabyl účinnosti zákon č. 230/2006 Sb. V souladu s § 264 odst. 14 daňového řádu ve spojení s čl. VI bodem 3 větou druhou zákona č. 230/2006 Sb. se proto na případ žalobce uplatní penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006.

[9] Pokud za účinnosti ZSDP počala správním orgánům plynout lhůta pro vyrozumění o předpisu penále, která je podle § 63 odst. 4 věty čtvrté ZSDP vázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně, a tato lhůta neuplynula před nabytím účinnosti daňového řádu, je třeba s ohledem na § 264 odst. 5 daňového řádu posuzovat běh a délku předmětné lhůty právě podle § 160 tohoto zákona, a žalovaný tedy tuto otázku posoudil správně.

[10] V případě námitky žalobce na nemožnost přerušení a znovuobnovení běhu lhůty pro vybrání a vymáhání daně, krajský soud vycházel ze žalobcem zmíněného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 56, jímž byla sjednocena judikatura správních soudů týkající se běhu lhůty k vybrání a vymáhání daně.

[11] Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 byla splatná v roce 2005, tudíž šestiletá lhůta pro vybrání a vymáhání této daně stanovená v § 70 odst. 1 ZSDP by bez dalšího uplynula dne 31. 12. 2011 a za zdaňovací období roku 2005 by uplynula dne 31. 12. 2012. Před uplynutím lhůty pro vybrání a vymáhání daně však správce daně vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 22. 2. 2011, čímž došlo k přerušení lhůty a počala plynout nová šestiletá lhůta. Stejné následky mají také rozhodnutí správce daně o posečkání daně ze dne 12. 4. 2011, 1. 3. 2012 a 10. 1. 2014, která rovněž přerušila běh lhůty pro vybrání a vymáhání daně. Lhůta tedy začala plynout znovu a skončí dne 16. 1. 2020. V této souvislosti krajský soud poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 5 Afs 46/2011 – 62, a ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 - 56.

[12] K poukazu žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2008, č. j. 9 Afs 112/2007 - 72, krajský soud uvedl, že z tohoto rozsudku nevyplývá stěžovatelem tvrzený závěr, že penále vzniká ze zákona, ke své existenci nepotřebuje platební výměr, který je pouze deklaratorním rozhodnutím, a každý den proto počíná plynout samostatná promlčecí lhůta penále vzniklého za každý den samostatně.

[13] Ve vztahu k námitkám týkajícím se temporálních účinků soudní judikatury krajský soud poukázal na závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, č. 1764/2009 Sb. NSS, a konstatoval, že žalobce se mýlí, pokud tvrdí, že názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu formulovaný v jeho usnesení ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 56, nelze aplikovat v projednávané věci.

[14] S poukazem na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 – 74, krajský soud nepřisvědčil ani požadavku žalobce na aplikaci zásady *in dubio mitius* v posuzované věci.

[15] Krajský soud dále poukázal na úvahy uvedené v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2013, sp. zn. III. ÚS 3221/11, a k námitkám žalobce vycházejícím z tohoto nálezu uvedl, že v případě žalobce nejsou dány výjimečné okolnosti, které by mohly vést k „neaplikaci“ právního názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu. Projednávaná věc se totiž v podstatných okolnostech odlišuje od případu řešeného Ústavním soudem, jelikož v případě žalobce nejde o to, že by určité jeho jednání nemělo v důsledku změny judikatury žalobcem očekávané právní účinky. Nelze opomíjet ani tu skutečnost, že v projednávané věci nevyvolalo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu tak zásadní změnu dosavadní judikatury, jako tomu bylo ve věci rozhodované Ústavním soudem. Nejvyšší správní soud označil v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 74, dostupném na www.nssoud.cz, svou judikaturu k otázce přerušení běhu prekluzivní lhůty ke sdělení daňového penále za poměrně konzistentní a právní názor odlišující se od závěrů rozšířeného senátu za ojedinělý. S ohledem na tyto skutečnosti dospěl krajský soud k závěru, že není namístě postupovat podle zásady *in dubio*

pro libertate a odchýlit se od jednoznačného výkladu dotčených ustanovení formulovaného Nejvyšším správním soudem.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[16] Proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem podal žalobce (dále též „stěžovatel") včas kasační stížnost. Namítal, že nelze aplikovat § 264 odst. 14 daňového řádu, protože dopadá pouze na úrok z prodlení. Na místě je použít § 264 odst. 13 daňového řádu, který odkazuje na dosavadní právní předpisy, kterým je i přechodné ustanovení čl. VI., bodu 3, věty druhé, zákona č. 230/2006 Sb., který je svou povahou speciální a má tak přednost. Tento svůj závěr stěžovatel podepřel odkazem na komentářovou literaturu (BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, strana 1534, poznámka č. 65) Proto se použije § 63 ZSDP včetně běhu prekluzívní lhůty pro sdělení penále (blíže usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 – 265). Závěr krajského soudu, že se použije § 264 odst. 5 daňového řádu, je podle stěžovatele nesprávný, protože toto ustanovení daňového řádu upravuje běh a délku lhůty pro promlčení daně a nikoli běh a délku prekluzívní lhůty podle § 63 ZSDP. Na základě výše uvedeného má stěžovatel za to, že se má v posuzované věci aplikovat pouze právní úprava v § 63 ZSDP ve znění do 31. 12. 2006.

[17] Stěžovatel dále vyjádřil nesouhlas se závěry uvedenými v bodě 27 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 – 74 (dále též „*rozsudek Viktoriapetrol*"). Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, totiž podle žalobce výslovně nepřipouštělo aplikaci celého § 70 ZSDP, zejména tedy odstavce druhého, který upravuje přerušení a znovu obnovení promlčecí lhůty úkony správce daně a v tomto smyslu jej aplikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 12. 2013, č.j. 7 Afs 52/2013 – 34, a Krajský soud v Ostravě v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 22 Af 16/2012 – 21. Podle stěžovatele se tak nejedná o ojedinělý odlišný názor ale o ustálenou judikaturu. Usnesením rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 – 56 (dále též „*usnesení rozšířeného senátu ve věci Viktoriapetrol*"), tak došlo k zásadnímu judikatornímu obratu, protože bylo překonáno dřívější usnesení č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, přičemž rozšířený senát se ve věci Viktoriapetrol žádným způsobem nevyjádřil k usnesení č. j. 5 Afs 35/2009 – 265. S ohledem na výše uvedenou změnu v judikatuře správních soudů má stěžovatel za to, že je nezbytné aplikovat zásadu in *dubio mitius* a usnesení rozšířeného senátu ve věci Viktoriapetrol v posuzované věci neaplikovat. O nezbytnosti aplikace této zásady je stěžovatel přesvědčen také s ohledem na trestní charakter daňového penále. V této souvislosti stěžovatel vyjádřil přesvědčení, že závěry Nejvyššího správního soudu, že na daňové penále dle úpravy účinné do roku 2006 nedopadá čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, byly přijaty na základě ničím nepodložené úvahy.

[18] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že krajský soud zcela správně poukázal na závěry vyplývající z usnesení rozšířeného senátu ve věci Viktoriapetrol, kterými byla sjednocena judikatura správních soudů týkající se běhu lhůty k vybrání a

vymáhání daně. Přerušení lhůty pro sdělení předpisu penále podle § 63 odst. 4 ZSDP je nepochybně možné. Závěry uvedené v usnesení č. j. 5 Afs 35/2009 – 265 nejsou v rozporu se závěry rozsudku Viktoriapetrol, neboť toto usnesení se zabývá toliko určením počátku běhu lhůty pro předepsání penále, nikoli však otázkou možností přerušení jejího běhu. Žalovaný dále poukázal na skutečnost, že rozhodnutím správce daně ze dne 22. 2. 2011 bylo zřízeno za účelem zajištění úhrady předmětného nedoplatku zástavní právo k ideální polovině nemovitostí zapsaných na LV č. X pro obec a k. ú. Ž., přičemž v souladu s § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu došlo k přerušení běhu lhůty a započala běžet nová lhůta nejen k placení dodatečně vyměřené daně, ale též ke sdělení předpisu penále z dodatečně vyměřené daně. Tuto lhůtu přerušila rovněž rozhodnutí správce daně o posečkání ze dne 14. 4. 2011, 5. 3. 2012 a 16. 1. 2014. Penále z dodatečně vyměřené daně tak bylo stěžovateli sděleno před promlčením práva daňový nedoplatek vybrat a vymáhat, resp. v běhu lhůty pro placení daně. Žalovaný dále uvedl, že krajský soud správně posoudil otázku, zda pojem úrok z prodlení, s nímž pracuje § 264 odst. 14 daňového řádu, odpovídá koncepci penále upravenému v § 63 ZSDP a v dostatečně se vypořádal i s argumentací stěžovatele týkající se temporálních účinků judikatury.

III. Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] Podle § 264 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného, *běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[21] Podle § 264 odst. 13 daňového řádu, *uplynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.*

[22] Podle § 264 odst. 14 téhož zákona, *pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.*

[23] Podle § 63 odst. 4 ZSDP ve znění účinném do ve znění účinném do 31. 12. 2006, *penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; 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. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.*

[24] Podle § 70 odst. 1 ZSDP, *právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.*

[25] Podle odst. 2 téhož ustanovení, *je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5.*

[26] Jak již bylo uvedeno výše, splatnost daní z příjmů fyzických osob, ve vztahu k nimž bylo žalobci předepsáno penále, nastala v roce 2005 a 2006, tj. před 1. 1. 2011, kdy nabyl účinnosti daňový řád. Tuto skutečnost stěžovatel nijak nezpochybňuje. V takovýchto případech odkazují § 264 odst. 13 a 14 daňového řádu na dosavadní právní předpisy, tj. na ZSDP. Ani tuto skutečnost stěžovatel v kasační stížnosti nijak nezpochybňuje, avšak namítá, že nelze aplikovat § 264 odst. 14 daňového řádu, neboť toto ustanovení dopadá pouze na úrok z prodlení.

[27] K této námitce Nejvyšší správní soud v prvé řadě uvádí, že dne 1. 1. 2007, nabyl účinnosti čl. V. bod 5 a čl. V. bod 16 zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Těmito ustanoveními zákona č. 230/2006 Sb., byl ZSDP novelizován tak, že v § 37b bylo nově upraveno penále a v § 63 ZSDP byl nově samostatně upraven úrok z prodlení. Od 1. 1. 2007 tak došlo k zásadní změně ve způsobu výpočtu a výše sankcí u daňových nedoplatků a dodatečně vyměřené daně. Došlo totiž k odlišení penále (které do 31. 12. 2016 představovalo úhrnnou sankci zahrnující v sobě postih za nesplnění platební povinnosti a zároveň cenu peněz za dobu, po kterou nebyla daň v zákonné výši odvedena) od úroku z prodlení. Od 1. 1. 2007 tak penále nově upravené v 37b ZSDP představovalo jednorázovou peněžní sankci za zkrácení daňové povinnosti a úrok z prodlení představoval cenu peněz.

[28] Podle čl. VI. bodu 3. přechodných ustanovení části páté zákona č. 230/2006 Sb. se úprava obsažená v § 63 tohoto zákona (tj. ZSDP ve znění po novele) použije pro daně, jejichž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 ZSDP ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.

[29] V posuzované věci splatnost daní z příjmů fyzických osob, ve vztahu k nimž bylo žalobci předepsáno penále, nastala před 1. 1. 2007, kdy nabylo účinnosti výše uvedené

přechodné ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., a proto se použije § 63 ZSDP, ve znění do 31. 12. 2006. K tomuto závěru ostatně dospěl také krajský soud a vyjádřil jej rovněž stěžovatel v kasační stížnosti. Správce daně tudíž nepochybil, pokud použil právní úpravu penále účinnou do 31. 12. 2006.

[30] Z výše uvedeného je dále zřejmé, že závěr krajského soudu, že s ohledem na povahu penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 je třeba v posuzované věci postupovat podle § 264 odst. 14 daňového řádu, je zcela správný. O správnosti aplikace tohoto ustanovení daňového řádu je Nejvyšší správní soud přesvědčen také proto, že stěžovatel byl penalizován za prodlení s úhradou daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 a 2005, které byly splatné v roce 2005, resp. 2006 a nikoli za nedodržení lhůty pro podání řádného daňového tvrzení, tj. byla naplněna hypotéza ustanovení § 264 odst. 14 daňového řádu, nikoli odst. 13 tohoto ustanovení. K poukazu stěžovatele na komentář k daňovému řádu, Nejvyšší správní soud uvádí, že závěry vyslovenými v odborné literatuře není vázán, ačkoli soud může použít komentář jako interpretační vodítko.

[31] V této souvislosti Nejvyšší správní soud nicméně poznamenává, že i kdyby bylo na místě postupovat podle § 264 odst. 13, závěr o relevantní právní úpravě v posuzované věci by byl stejný, neboť jak již bylo zmíněno výše, § 264 odst. 13 i 14 shodně odkazují na dosavadní právní předpisy. Otázka, podle kterého z uvedených ustanovení daňového řádu má být postupováno, proto není pro posouzení věci podstatná.

[32] V další námitce stěžovatel označil za nesprávný závěr krajského soudu, že se použije § 264 odst. 5 daňového řádu, protože podle stěžovatele toto ustanovení daňového řádu upravuje běh a délku lhůty pro promlčení daně a nikoli běh a délku prekluzívní lhůty podle § 63 ZSDP.

[33] V případě této námitky lze stěžovateli přisvědčit potud, že lhůta dle § 63 ZSDP je lhůtou prekluzivní. K tomuto závěru dospěl rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, v němž shledal, že zatímco lhůta k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je lhůtou promlčecí, je lhůta podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, část věty za středníkem ZSDP lhůtou prekluzivní, neboť toto ustanovení říká, že vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně lze jen v této lhůtě. Prekluzivní charakter lhůty dle § 63 odst. 4 ZSDP však neznamená, že by nebylo možné aplikovat § 264 odst. 5 daňového řádu, neboť jak vyslovil rozšířený senát v usnesení Viktoriapetrol a následně i pátý senát v rozsudku Viktoriapetrol, běh lhůty pro sdělení předpisu penále je shodný s během lhůty pro vybrání a vymožení daně.

[34] Daň za zdaňovací období roku 2004 byla splatná v roce 2005 (tudíž šestiletá lhůta pro vybrání a vymáhání této daně stanovená v § 70 odst. 1 ZSDP by bez dalšího uplynula dne 31. 12. 2011 a za zdaňovací období roku 2005 by uplynula dne 31. 12. 2012, tj. po nabytí účinnosti daňového řádu, ke které došlo dne 1. 1. 2011). Pokud za účinnosti ZSDP počala správním orgánům plynout lhůta pro vyrozumění o předpisu penále, která je podle § 63 odst. 4 věty čtvrté ZSDP vázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně, a tato lhůta neuplynula před nabytím účinnosti daňového řádu, je třeba s ohledem na § 264 odst. 5 daňového řádu posuzovat běh a délku předmětné lhůty podle § 160 tohoto zákona.

Tento závěr krajského soudu je proto zcela správný a Nejvyšší správní soud se s ním plně ztotožňuje.

[35] K nesouhlasu stěžovatele se závěry uvedenými v bodě 27 rozsudku Viktoriapetrol, Nejvyšší správní soud uvádí, že v rozsudku Viktoriapetrol zdejší soud vycházel ze závěrů usnesení rozšířeného senátu v téže věci a své závěry řádně, logicky, přehledně, přesvědčivě a srozumitelně zdůvodnil. Těmito závěry je Nejvyšší správní soud vázán také v nyní posuzované věci a není oprávněn jakkoli rozhodnutí rozšířeného senátu přezkoumávat či s ním polemizovat. Nejvyšší správní soud v této souvislosti dále konstatuje, že jestliže má v souladu s ustanovením § 12 s. ř. s. zajišťovat jednotu rozhodování v oblasti správního soudnictví, musí rozhodovat jednotně především sám. Pokud tedy zde existuje rozhodnutí řešící stejnou právní otázku, především pak sjednocující rozhodnutí rozšířeného senátu, je na místě, aby se Nejvyšší správní soud závěry uvedenými v takovém rozhodnutí sám řídil. Stěžovatel sice s těmito závěry nesouhlasí, ale nepřednáší nic nového, co by tyto závěry mohlo vyvrátit. Nejvyšší správní soud přitom v kasační argumentaci neshledává nic, co by odůvodnilo odchýlení se od výše uvedených závěrů, případně postoupení věci rozšířenému senátu.

[36] V usnesení č. j. 5 Afs 35/2009 – 265 se rozšířený senát zabýval povahou penále podle ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006, povahou lhůty k předpisu penále a počátkem běhu lhůty k předpisu penále, tj. ustanoveními § 63 odst. 4 a 70 odst. 1 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006, a v bodě 34 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. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.“* Názor stěžovatele, že usnesení č. j. 5 Afs 35/2009 – 265 nepřipouštělo aplikaci § 70 odst. 2 ZSDP proto není správný, neboť tímto ustanovením se rozšířený senát v citovaném rozhodnutí nezabýval. Z níže citovaných závěrů rozšířeného senátu v usnesení Viktoriapetrol navíc vyplývá, že toto ustanovení lze aplikovat i na lhůtu pro sdělení předpisu penále. To, že usnesení č. j. 5 Afs 35/2009 – 265 nepřipouštělo aplikaci § 70 odst. 2 nelze dovodit ani z bodu 15 tohoto usnesení (jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti), v němž je uvedeno, že *„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.“* Tento závěr totiž rozšířený senát usnesení č. j. 5 Afs 35/2009 – 265 vztáhl k povaze lhůty k předpisu penále, nikoli k aplikaci § 70 odst. 2 ZSDP.

[37] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že rozšířený senát se ve věci Viktoriapetrol žádným způsobem nevyjádřil k usnesení Ježek. V bodech 23 - 25 usnesení Viktoriapetrol totiž rozšířený senát konstatoval, že *„se výkladem uvedených ustanovení zákona o správě daní a poplatků zabýval v již citovaném rozhodnutí ve věci Ježek. Zde vyjádřil názor ohledně výkladu § 63 odst. 4 věty čtvrté část za středníkem, že „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". Jakkoli se ovšem následně rozšířený senát vyjádřil k tomu, že penále není automaticky zahrnuto v pojmu daňového nedoplatku a že lhůta pro sdělení předpisu penále je svou povahou lhůtou prekluzívní, zatímco lhůta pro vybrání a vymáhání daně je lhůtou promlčecí, nelze v rozhodnutí rozšířeného senátu nalézt žádnou úvahu ohledně vlivu přerušení lhůty k vybrání a vymáhání úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku na lhůtu pro sdělení předpisu penále, jak se domníval sedmý senát v rozsudku č. j. 7 Afs 52/2013 - 34. Naopak, rozšířený senát se zabýval pouze otázkou, kdy začíná běžet lhůta pro sdělení předpisu penále, a dospěl k závěru, že lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně, k níž se penále vztahuje. Skutečnost, kdy došlo k vyměření nedoplatku této daně, je dle rozšířeného senátu nerozhodná.

Rozšířený senát nyní uvádí, že rozdíl mezi promlčecí lhůtou (k vybrání a vymáhání daně) a prekluzívní lhůtou (ke sdělení předpisu penále) nespočívá v tom, že by první z nich bylo možné přerušit, zatímco druhou nikoli. I prekluzívní lhůta může být přerušena (srov. přerušení lhůty pro vyměření daně úkonem podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v rozhodném znění). Rozdíl mezi prekluzívní a promlčecí lhůtou spočívá v účincích spojených s jejich uplynutím (srov. Weinhold, D.: Promlčení a prekluze v soukromém právu, Praha, C. H. Beck, 2015, s. 13: „Rozlišujícím znakem promlčení a prekluze je právní následek vyvolaný marným uplynutím příslušné lhůty"). Ačkoli se tedy lhůty podle § 70 odst. 1, resp. § 63 odst. 4 věty čtvrté zákona o správě daní a poplatků liší v tom, jaké jsou následky jejich uplynutí, nelze z toho dovozovat odlišný běh obou lhůt. Ustanovení § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ke lhůtě pro sdělení předpisu penále výslovně odkazuje na lhůtu pro vybrání a vymožení daně. Toto ustanovení odkazuje na lhůtu pro vybrání a vymožení daně jakožto celistvý institut, nikoli pouze na délku této lhůty upravenou v § 70 odst. 1.

Je proto nutné vycházet z toho, že součástí uvedeného odkazu je i odst. 2 citovaného ustanovení, který upravuje přerušení lhůty pro vybrání daně. Z toho vyplývá, že běh lhůty pro sdělení předpisu penále je shodný s během lhůty pro vybrání a vymožení daně. Stejný závěr je ostatně implicitně obsažen i v citovaném usnesení rozšířeného senátu ve věci Ježek, neboť stanovilo shodný počátek běhu u obou lhůt. Lze nyní pouze upřesnit, že přerušením lhůty pro vybrání a vymáhání daně podle § 70 odst. 2 se přerušuje i lhůta pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2, a také konec běhu obou lhůt je shodný. Na tuto skutečnost nemá vliv to, zda se úkon přerušující běh lhůty podle § 70 odst. 2 vztahoval pouze na nedoplatek daně nebo i na jeho příslušenství (penále). Příslušenství daně (s výjimkou pokut) totiž sleduje osud daně (srov. § 58 zákona o správě daní a poplatků)."

[38] Stěžovatel dále v kasační stížnosti argumentoval tím, že v posuzované věci je třeba aplikovat zásadu *in dubio mitius*, neboť rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Afs 52/2013 – 34 a Krajského soudu v Ostravě ze dne 10. 10. 2013, č. j. 22 Af 16/2012 – 21, představují ustálenou judikaturu a rozsudkem ve věci Viktoriapetrol tak došlo k zásadnímu judikatornímu obratu, protože bylo překonáno dřívější usnesení Ježek. Této argumentaci stěžovatele Nejvyšší správní soud nepřisvědčil, neboť jak již zdejší soud konstatoval v bodě 27 rozsudku Viktoriapetrol, „*neuspěje ani argumentace porušením zásady in dubio mitius, na základě níž by v pochybnostech měla být právní norma vykládána mírněji. Skutečnost, že v jinak poměrně konzistentní judikatuře*

pokračování

Nejvyššího správního soudu se vyskytoval ojedinělý odlišný názor na otázku přerušení běhu prekluzivní lhůty ke sdělení daňového penále (uvedený v rozsudku 7 Afs 52/2013 – 34), nezakládá pochybnosti, pro které by příslušné ustanovení zákona o správě daní a poplatků mělo být vykládáno nesprávně a zvýhodňovat daňové subjekty, které nesplnily včas svou daňovou povinnost.“

[39] V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud poukazuje i na to, že ojedinělý judikát Nejvyššího správního soudu (vybočující z jinak převažující soudní judikatury) z roku 2013 nemohl vyvolat u stěžovatele v roce 2011 resp. 2012 legitimní očekávání ohledně prekluze práva sdělit předpis penále, které by případně mohlo požívat ochrany ve smyslu stěžovatelem citované judikatury Ústavního soudu.

[40] Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani námitku stěžovatele, v níž poukazoval na trestní charakter daňového penále a tvrdil, že závěry Nejvyššího správního soudu, že na daňové penále nedopadá čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, byly přijaty na základě ničím nepodložené úvahy. Rozšířený senát zdejšího soudu totiž v bodě 64 usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 – 57 po komplexním a detailním zhodnocení relevantní právní úpravy a judikatury Evropského soudu pro lidská práva dospěl k závěru, že *„na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nahlížet jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy. Je třeba odmítnout i argument stěžovatele, že zákon penále jako trest výslovně neoznačuje, nýbrž je systematicky považuje pouze za příslušenství daně. Jakkoliv se jedná o zákonný pojem užívaný původně jak zákonem o správě daní a poplatků (srov. § 58), tak nyní daňovým řádem (srov. § 2 odst. 5), jde o vymezení předmětu správy daní, se zdůrazněním, že zde vyjmenované instituty (kromě penále dále úroky a pokuty, nikoliv už náklady řízení) sledují osud daně. To je však kontext procesní, vymezující správci daně rozsah jeho působnosti, bez významu pro hmotněprávní sankční charakteristiku penále. Ostatně k sankční povaze zmíněné pokuty za opožděné tvrzení daně (systematicky rovněž zařazené mezi příslušenství daně) se nedávno jasně vyjádřil Ústavní soud, který posuzoval ústavní souladnost § 250 daňového řádu (blíže srov. nález ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 24/14, č. 187/2015 Sb.).“*

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[41] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[42] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 31. srpna 2017

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu