

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Karla Šimky, JUDr. Jakuba Camrdy, JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **Ing. J. J.**, zast. advokátem JUDr. Ing. Danielem Srnecem, se sídlem Na Poříčí 1071/17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. město Prahu**, se sídlem 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,

t a k t o :

I. 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.

II. Věc se vrací k projednání a rozhodnutí pátému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Jádru sporu a dosavadní postup ve věci

I. 1. Dosavadní průběh správního a soudního řízení

[1] U žalobce (dále jen „stěžovatel“) byla zahájena dne 23. 5. 2001 daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1997, 1998, 1999 a 2000. Na základě kontroly vydal správce daně dne 15. 8. 2001 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 stěžovateli doměřil 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 třicetidenní lhůtě splatnosti dne 5. 10. 2001. Správce daně první instance 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.

[2] Žalobce všechna uvedená rozhodnutí žalovaného napadl žalobou. 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 „d. ř.“). 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 zákona d. ř. Ta podle stěžovatele uplynula 31. 12. 2003, resp. 31. 12. 2004.

[3] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) 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 d. ř.). 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. Vycházel přitom ze závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 – 35, www.nssoud.cz.

[4] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem městského soudu o tom, že lhůta pro sdělení penále počíná plynout až právní mocí rozhodnutí, kterým je doměřena daň, jejíž pozdní zaplacení je penalizováno. Podle stěžovatele základním principem správy daní a poplatků je povinnost daňového subjektu vyčíslet výši daně, oznámit ji a ponechat na správci daně, aby ji individuálním správním aktem závazně určil. Pro vyměření či doměření daně jsou správci daně stanoveny zákonem prekluzivní lhůty. Založením institutu daňové kontroly bylo správci daně podle stěžovatele 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 podle stěžovatele 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 prekluzivní. Přitom d. ř. v § 70 taxativně vyjmenovává případy, kdy základní promlčecí lhůta počíná plynout znovu, v některých případech umožňuje správci daně prodloužit lhůtu až na 20 let a dále uvádí druhy řízení, v jejichž průběhu promlčecí lhůta neběží vůbec nebo kdy může trvat i déle než 20 let. Stěžovatel je přesvědčen, že další „nastavování“ promlčecích lhůt 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 d. ř. Je nepřijatelné taxativní výčet výjimek rozšiřovat v neprospěch jednotlivců.

[5] Žalovaný uvedl, že lhůtu, ve které lze předpis penále sdělit, upravuje § 63 odst. 4 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2006. Podle něho 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 d. ř. Podle žalovaného se splatností nedoplatku podle uvedeného ustanovení má na mysli splatnost náhradní, jak o tom hovoří výše zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu. Podle žalovaného je uvedené ustanovení nutno vykládat tak, že se jedná o lhůtu pro vybrání konkrétního nedoplatku, který je penalizován. V dané věci byly platební výměry vydány na penále 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, a předpis penále byl proto sdělen v zákonem stanovené lhůtě.

I. 2. Právní názor pátého senátu

[6] Pátý senát při předběžném posouzení věci zaujal právní názor odchylný od toho, který byl vysloven ve shora zmíněném rozsudku prvního senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 – 35, www.nssoud.cz. Spornou právní otázkou podle pátého senátu je, zda platební výměr na penále podle § 63 odst. 4 a § 70 d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2006 musí být vydán v šestileté promlčecí 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 (jak dovozuje žalovaný i městský soud).

[7] První senát ve výše zmíněném rozsudku uvedl: „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. Jiný výklad by vedl k absurdním situacím, které zákonodárce zjevně nezamýšlel – kdyby totiž pojem „splatného nedoplatku“ v § 70 odst. 1 odkazoval na pojem „splatné daně“ v § 40 odst. 1 d. ř., mohlo by se stát, že správce daně by svými úkony opakovaně a v souladu se zákonem prodloužil lhůtu k vyměření daně, ovšem když by nakonec daň vyměřil či doměřil, nemohl by vybrat ani samotnou daň, ani penále z ní, protože lhůta pro vybrání daně podle § 70 odst. 1 d. ř. by již uplynula. To stejné platí i pro penále – i ono, ačkoli se počítá od původního dne splatnosti, je možno vyčíslet a předepsat až po vydání platebního výměru na daň.“

[8] Podle pátého senátu penále (nyní úrok z prodlení) představuje určitý druh sankce, kterou je poplatník stížen za to, že nepřiznal svoji určitou daňovou povinnost řádně v době, kdy byla splatná, a tedy určitým způsobem porušil povinnost řádně daň vypočítat a přiznat. Poplatník se tak ocitá v prodlení s úhradou daňové povinnosti již ode dne původní splatnosti daně, kterou nesprávně uvedl již v řádném daňovém přiznání, neboť již od tohoto okamžiku měl daňový výnos připadnout státu.

[9] Pátý senát připomíná, že § 63 odst. 4 zákona o správě daní ve znění účinném v době vydání platebních výměrů (tj. do 31. 12. 2006) stanovil, že *[p]enále 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 vyzrozumět 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 ubraženo. Ustanovení § 70 odst. 1 d. ř. pak říká, že [p]rávo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.

[10] Pátý senát míní, že je nutno především jednoznačně zodpovědět otázku, jakou splatnost má § 70 odst. 1 d. ř. na mysli. Na rozdíl od prvního senátu se pátý senát nedomnívá, že je možno usuzovat na „náhradní splatnost“. Zákon nadto zná pouze termín „náhradní lhůta splatnosti“, nikoli však „náhradní splatnost“. Kdy je daň splatná, stanoví jednoznačně § 40 odst. 1 věta druhá d. ř.: *Není-li v tomto nebo v jiném daňovém zákoně stanoveno jinak, daň je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení.* Přitom případem, kdy „zákon stanoví jinak“, nejsou podle pátého senátu případy náhradní lhůty splatnosti u daní, které je povinen daňový subjekt uhradit současně s podáním daňového přiznání, ale ty případy, kdy daň se neplatí současně s podáním daňového přiznání, resp. se daňové přiznání nepodává (např. majetkové daně). V daňovém přiznání přitom daňový subjekt je povinen uvést daňovou povinnost za příslušné zdaňovací období. Nepřizná-li daňovou povinnost v řádné výši, vznikne následně rozdíl - nedoplatek na dani. Nepodá-li daňový subjekt např. daňové přiznání vůbec a v řízení je postupováno dle § 44 d. ř., daňový nedoplatek se rovná celé daňové povinnosti.

[11] Pátý senát má za to, že zjistí-li správce daně, ať již při vyměření daně, např. v rámci vytýkácího řízení, nebo po vyměření daně, v rámci daňové kontroly, že daňová povinnost uvedená daňovým subjektem je nesprávná, daň vyměří a současně předepíše. Přitom rozdíl na dani je splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně (§ 46 odst. 4 d. ř.), respektive, v případě dodatečného vyměření dodatečným platebním výměrem ve výši rozdílu, je dodatečně vyměřená daň splatná do třiceti dnů ode dne doručení platebního výměru (§ 46 odst. 7 d. ř.). Vždy se však jedná o konkrétní daňovou povinnost za příslušné zdaňovací období, byť k jejímu navýšení došlo kdykoli později při respektování lhůty podle § 47 d. ř. V žádném z výše uvedených případů není podle pátého senátu stanovena lhůta splatnosti daně, ale je zde stanovena pouze náhradní lhůta splatnosti k úhradě, resp. lhůta, která je daňovému subjektu určena pro dodatečné uhrazení daně, jež nebyla přiznána a zaplácena již v původním termínu splatnosti.

[12] V projednávané věci se tudíž stále jedná o jednu daňovou povinnost za jedno konkrétní zdaňovací období roku 1997, byť tato byla „upravena“ dodatečně správcem daně na základě provedené daňové kontroly až v roce 2001, kdy byl stěžovateli předepsán rozdíl na dani. V průběhu daňového řízení nedochází postupně ke vzniku několika daňových povinností. Nejedná se proto o nedoplatek na dani za rok 2001 (daňová povinnost za toto období je splatná v termínu 31. 3. 2002). Nelze proto promlčecí lhůtu podle § 70 odst. 1 d. ř. odvíjet od roku 2001 pro vybrání nedoplatku daňové povinnosti za rok 1997. Stejně tak v případě výše předestřeném, nebylo-li by daňové přiznání za rok 1997 podáno vůbec a správce daně by postupoval v souladu s § 44 d. ř. a v roce 2001 předepsal celkovou výši daně, bude se stále jednat o daňovou povinnost za zdaňovací období 1997, jejíž splatnost nastala 31. 3. 1998 a jejíž lhůta pro vymáhání počíná běžet 1. 1. 1999 a končí 31. 12. 2004.

[13] Podle pátého senátu tedy byla za zdaňovací období roku 1997 daň splatná v termínu pro podání daňového přiznání, tzn. 31. 3. 1998. Od tohoto data je rovněž podle § 63 odst. 2 d. ř. vždy, dojde-li kdykoli později k navýšení této povinnosti, počítáno penále. Zákonodárce tedy presumoval existenci nedoplatku na dani již k datu původní splatnosti (jinak by nebylo „co“ penalizovat), nikoli až ke dni splatnosti nedoplatku (splatného v náhradní lhůtě). To podle pátého senátu přímo vyplývá i z § 63 odst. 2 věty první d. ř. v relevantním znění, která stanoví, že [p]enále

se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Nelze proto posouvat datum splatnosti vždy, kdykoli správce daně dodatečně daň doměří, neboť by docházelo nepřipustně k „umělému“ a zcela svévolnému prodlužování zákonných promlčecích lhůt. Daňový dlužník by byl podle pátého senátu *de facto* „trestán“ zpětně penalizací za nedoplatek v době, kdy tento ještě fyzicky neexistoval (správce daně jej nevyčísлил). Vychází-li zákon z této výkladové konstrukce v jednom ustanovení (§ 63 odst. 2 d. ř.), je nutno respektovat z ní plynoucí interpretační pravidlo i v případě ustanovení dalších, zde v případě běhu a počítání promlčecí lhůty pro vymáhání daně (§ 70 d. ř.). Takové výkladové pravidlo je nutno respektovat tím spíše, jedná-li se o ustanovení v téže části zákona, a sice „*Placení daní*“.

[14] Pátý senát dále poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud uvedl, např. již v rozsudku ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 218/2003 – 69, www.nssoud.cz, že „*[L]hůtu, s níž je spojeno promlčení a prekluze práva, je nutno stanovit transparentním způsobem. Prekluze práva je závažnou právní skutečností, která zasahuje subjekt na jeho vlastnickém právu.*“ Měl-li by běh promlčecí lhůty záviset na okamžiku, který je výlučně v dispozici správce daně – tj. např. na provedení daňové kontroly, resp. vydání dodatečného platebního výměru –, nelze hovořit o předvídatelnosti práva ani o transparentním stanovení takové lhůty.

[15] Lhůta určená podle § 63 odst. 4 věty čtvrté *in fine* d. ř. ke sdělení předpisu penále je navázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 70 odst. 1 téhož zákona). Sdělení předpisu penále daňovému dlužníkovi není tedy omezeno samostatnou lhůtou, nýbrž je vázáno na běh šestileté promlčecí lhůty pro vybrání daně. Jestliže je běh lhůty pro vybrání daně zákonem stanoveným způsobem přerušen (kvalifikovaným úkonem správce daně směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení předmětného nedoplatku ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, a tato nová lhůta platí nejen pro vybrání daně, ale též pro sdělení předpisu penále. Je tedy zřejmé, že lhůta k předpisu penále je ve vztahu k promlčecí lhůtě k vymáhání daňových nedoplatků lhůtou sekundární a při posuzování lhůty pro sdělení předpisu penále musí být předně zkoumán běh promlčecí lhůty pro vybrání daně, neboť teprve od běhu této základní lhůty se odvíjí lhůta ke sdělení předpisu penále. Obě lhůty zde podle pátého senátu splývají.

[16] V projednávané věci promlčecí lhůta pro vybrání daně za rok 1997 počala běžet 1. 1. 1999 a končila 31. 12. 2004. Správce daně daňovou kontrolou v roce 2001 zjistil, že stěžovatel přiznal daňovou povinnost za rok 1997 nesprávně nižší, proto platebním výměrem v roce 2001 daň dodatečně vyměřil a předepsal. Dále však neučinil žádný úkon směřující k zajištění, vybrání nebo vymožení daně, v tomto směru však nutno konstatovat, že nebyl důvod pro takový úkon, neboť stěžovatel doměřenou daň v náhradní lhůtě uhradil. V roce 2001 byl tedy uhrazen nedoplatek, správce daně však platební výměr na penále vydal až v roce 2005, tedy podle názoru pátého senátu zjevně po uplynutí lhůty stanovené v § 70 odst. 1 d. ř.

[17] Pátý senát má za to, že § 70 odst. 1 d. ř. nelze interpretovat izolovaně, aniž by bylo přihlédnuto k ostatním ustanovením zákona, zejm. pak právě k ustanovení § 63 d. ř., ve kterém je stanoven okamžik, k němuž zákonodárce vznik nedoplatku váže. Konstatuje-li se v § 63 odst. 2 větě první d. ř., že penále se počítá ode dne původní splatnosti, nelze dospět k jinému závěru, než že již v tomto okamžiku, tzn. v den původní splatnosti, nedoplatek existoval, byl tedy „součástí daňové povinnosti“, neboť jinak by zcela scházel relevantní důvod k penalizaci nedoplatku již za toto období. Zákonodárce tedy presumoval, stanovil-li počátek penalizace za daňový nedoplatek k datu původní splatnosti, že již tehdy daňový subjekt odvedl státu méně, než odvést měl, a tedy měl nedoplatek.

[18] Pátý senát se proto hodlá odchýlit od právního názoru, který vyslovil dříve první senát, a domnívá se, že ustanovení § 70 odst. 1 d. ř. je nutno vykládat nikoli tak, že lhůta k vybrání daňového nedoplatku počíná běžet vždy až ode dne, kdy správce daně dodatečně doměří (navýší) daň a uplyne náhradní lhůta splatnosti, ve které je daňový subjekt povinen rozdíl na dani uhradit, ale již od data původní splatnosti daně, ke které se dodatečně doměřená daň vztahuje.

[19] Vzhledem k tomu, že od názoru vysloveného ve shora zmíněném rozhodnutí prvního senátu se pátý senát sám nemohl odchýlit, předložil věc usnesením ze dne 6. 11. 2009, č. j. 5 Afs 35/2009 - 223, www.nssoud.cz, podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

II. Pravomoc rozšířeného senátu

[20] Při posuzování věci rozšířený senát zjistil, že dřívější judikatura, konkrétně výše citovaný rozsudek prvního senátu, je odlišná od názoru, který chce zaujmout pátý senát. První senát zastává názor, že lhůta, v níž se promlčí právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek (§ 70 odst. 1 d. ř.), a tedy i sdělit předpis penále za opožděné placení určité daně, počíná běžet uplynutím náhradní lhůty splatnosti této daně, jak ji stanoví platební výměr ukládající daňovému subjektu zaplacení zmíněné daně. Pátý senát má naopak za to, že uvedená lhůta počíná běžet uplynutím „původní“ lhůty splatnosti daně, ve vztahu k níž má být penále placeno, a že náhradní lhůta splatnosti stanovená platebním výměrem je pro počátek běhu uvedené lhůty irelevantní.

[21] Uvedené právní názory jsou zjevně v rozporu, neboť se liší v náhledu na okamžik počátku běhu promlčecí lhůty podle § 70 odst. 1 d. ř. Chce-li pátý senát zaujmout jím předestíraný právní názor, pak se nepochybně hodlá odchýlit od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, což lze učinit toliko předložením věci rozšířenému senátu (§ 17 odst. 1 s. ř. s.). Pravomoc rozšířeného senátu k posouzení předložené věci je tedy dána.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

III. 1. Povaha penále podle d. ř. ve znění účinném do 31. 12. 2006

[22] Rozšířený senát podotýká, že v projednávané věci se aplikuje právní úprava penále účinná do 31. 12. 2006, tedy do novely provedené (od 1. 1. 2011 již zrušeným) bodem 16. části páté 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 (dále jen „zákon č. 230/2006 Sb.“). Je tomu tak proto, že k žalobě stěžovatele jsou přezkoumávána správní rozhodnutí žalobce vydaná před nabytím účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., přičemž v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu platí, že *[p]ři přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu* (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). I kdyby však byla tato rozhodnutí vydána později, byla by i tak právní úprava penále účinná do 31. 12. 2006 na věc stěžovatele použitelná, neboť podle čl. VI. bodu 3. přechodných ustanovení části páté zákona č. 230/2006 Sb. *[ú]prava obsažená v § 63 tohoto zákona* [míněn § 63 d. ř. v novelizovaném znění – pozn. Nejvyššího správního soudu] *se 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 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.* Původní den splatnosti daní, ve vztahu k nimž byla sdělena výše penále platebními výměry aprobovanými žalobou napadenými osmnácti rozhodnutími žalovaného, byl poslední den lhůt k podání příslušných daňových přiznání.

[23] V konkrétním případě stěžovatele to byl 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 d. ř.). 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). Zjevně tedy původní den splatnosti všech daní za všechna zdaňovací období, ve vztahu k nimž byla sdělena výše penále, nastal před účinností zákona č. 230/2006 Sb.

[24] *Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti* (§ 63 odst. 1 d. ř.). *Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění* (§ 60 odst. 4 d. ř.). Uvedená základní ustanovení d. ř. vycházejí z konstrukce prodlení obdobné té, jakou používají soukromoprávní předpisy (§ 517 odst. 1 věta první o. z., § 365 věta první obch. z.). Jedním z následků prodlení daňového dlužníka je „automatické“ přirůstání penále po dobu, po kterou je v prodlení (s výjimkami stanovenými zákonem, viz § 60 odst. 4 d. ř.). Uvedenou konstrukci penále shledal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, publ. pod č. 1889/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, ústavně konformní a racionální. Od tohoto svého názoru nemá důvodu se odchýlit.

III. 2. Povaha lhůty k předpisu penále

[25] 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 zákaz 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.

[26] Z výše uvedených úvah s přihlédnutím k dřívější judikatuře Nejvyššího správního soudu o účincích platebních výměrů ve vztahu ke lhůtám pro vyměření daně (zejm. jeho rozsudku ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publ. pod č. 954/2006 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS, obě rozhodnutí dostupná též na www.nssoud.cz) vyplývá,

že ustanovení § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. znemožňuje po uplynutí lhůty podle § 70 odst. 1 d. ř. nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího penále. 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 totiž lhůta podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. lhůtou prekluzivní, 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 namítno, a jen v rozsahu uplatňované námítky.* Jestliže tedy § 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem pojmu „promlčení“ neužívá a naopak používá formulace blízkí 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.

III. 3. Počátek běhu lhůty k předpisu penále

[27] Počátek běhu lhůty podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. je, jak již shora naznačeno, totožný s počátkem běhu lhůty podle § 70 odst. 1 d. ř., neboť příslušná pasáž § 63 d. ř. obsahuje zejména stran časových parametrů lhůty (počátek běhu a délka) odkaz na § 70 d. ř. Textace § 70 odst. 1 d. ř. je přitom vcelku jednoznačná. Uvedené ustanovení hovoří o „splatnosti“ nedoplatku, nikoli o „náhradní lhůtě splatnosti“. Vzniká-li podle hmotného práva daňové povinnosti platit penále prodloužením daňového dlužníka a hovoří-li ustanovení § 63 odst. 1 d. ř., které institut prodloužení 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. Takový zvláštní důvod shledal první senát ve skutečnosti, že v některých případech by bylo možno sice vyměřit daňový nedoplatek (pokud by se lhůta k vyměření či doměření daně podle § 47 odst. 1 d. ř. postupem podle odst. 2 věty první téhož paragrafu prodlužovala na šest či více let), avšak tento nedoplatek by již nebylo možno vymáhat a rovněž by k němu nebylo možno vyměřit penále, neboť tomu by již bránila lhůta podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem ve spojení s § 70 odst. 1 d. ř. Takový důsledek měl první senát za absurdní, a proto usoudil, že počátek běhu lhůty podle § 70 odst. 1 d. ř., a tedy i lhůty pro sdělení předpisu penále nemůže předcházet vydání platebního výměru na nedoplatek, k němuž se uvedené penále má vztahovat. Pokud by byl přijat teleologický argument prvního senátu, bylo by nutno vázat – vzhledem k jednoznačné textaci § 70 odst. 1 d. ř. – počátek běhu lhůty na okamžik uplynutí náhradní lhůty splatnosti podle § 63 odst. 4 poslední věty d. ř., která činí patnáct dnů ode dne doručení platebního výměru.

[28] Tato argumentace prvního senátu, jakkoli je jistě v obecné rovině racionální, však pomíjí určité základní principy, které je nutno respektovat při výkladu daňového práva. Důsledkem jejího přijetí by bylo v mnoha případech faktické prodloužení lhůty, v níž lze sdělit předpis penále, oproti tomu, jaká délka lhůty by plynula z prostého jazykového výkladu § 70 odst. 1 d. ř. v souvislosti s § 63 odst. 4 větou čtvrtou, částí věty za středníkem téhož zákona. Lhůta pro sdělení předpisu penále je přitom významným prvkem časové dimenze daňové povinnosti, neboť po jejím uplynutí již daňovému subjektu nelze penále předepsat, a tedy je ani na něm vymáhat. Marné uplynutí uvedené lhůty tedy fakticky vede k tomu, že daňový subjekt se může vyvázat ze své povinnosti penále platit. Pokud se tedy první senát na základě teleologických argumentů přiklonil k takové výkladové alternativě, jež je pro daňový subjekt zjevně méně

výhodná, neboť prodlužuje období, v němž mu lze sdělit předpis penále, a pomínul jinou srovnatelně přesvědčivou výkladovou alternativou, pro daňový subjekt výhodnější, není možno na jeho právním názoru setrvat a je nutno přiklonit se k právnímu názoru zastávanému pátým senátem.

[29] Pro právní názor pátého senátu ostatně svědčí i srovnání lhůty podle § 70 odst. 1 d. ř. s právní úpravou lhůt týkajících se penále u pojistného na sociální zabezpečení a penále u pojistného na zdravotní pojištění, jakož i s právní úpravou vymáhání daňového nedoplatku podle nynějšího daňového řádu.

[30] Podle § 20 odst. 1 věty první zákona č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti (dále jen „zákon č. 589/1992 Sb.“), platí, že *[n]ebylo-li pojistné zapláceno ve stanovené lhůtě anebo bylo-li zapláceno v nižší částce, než ve které mělo být zapláceno, je plátce pojistného povinen platit penále. Odst. 9 téhož paragrafu pak stanoví, že [p]okud jde o splatnost penále, způsob jeho placení, jeho vymáhání, promlčení a vrácení přeplatku na penále, postupuje se stejně jako u pojistného. Podle § 18 odst. 1 zákona č. 589/1992 Sb. [p]rávo předepsat dlužné pojistné se promlčuje za 10 let ode dne splatnosti. Byl-li proveden úkon ke zjištění výše pojistného nebo jeho vyměření, plyne nová promlčecí lhůta ode dne, kdy se o tom plátce pojistného dozvěděl. Odst. 2 téhož paragrafu pak stanoví, že [p]rávo vymáhat pojistné se promlčuje za 10 let od právní moci platebního výměru, jímž bylo vyměřeno.*

[31] Obdobnou úpravu ohledně penále u pojistného na zdravotní pojištění lze nalézt i v § 19 a § 16 odst. 1 a 2 zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na všeobecné zdravotní pojištění (dále jen „zákon č. 592/1992 Sb.“); podle § 16 odst. 2 zmíněného zákona platí, že *[p]rávo vymáhat pojistné se promlčuje ve lhůtě pěti let od právní moci platebního výměru, jímž bylo vyměřeno. Promlčecí doba neběžší po dobu řízení u soudu.*

[32] Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „nový daňový řád“), nyní již obsahuje úpravu blízkou se úpravám v zákoně č. 589/1992 Sb. a zákoně č. 592/1992 Sb. a vycházející z logiky, na níž postavil svůj právní názor první senát. Podle § 160 odst. 1 nového daňového řádu *[n]edoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně. Jde-li o nedoplatek z částky daně, ke jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně.*

[33] 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 daně 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 řádu, 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 extenzivním 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 nepřipustnou 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).

III. 4. Shrnutí

[34] Rozšířený senát proto na základě výše uvedených úvah uzavřel, že daňového dlužníka lze vyzoomět 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.

IV. Závěr

[35] Rozšířený senát v dané věci posoudil předloženou spornou právní otázku. V souladu s ustanovením § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této otázce a věc vrací pátému senátu, který o ní rozhodne v souladu s vysloveným právním názorem.

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

V Brně dne 22. března 2011

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu