



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobce: **A. B.**, zastoupen JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 26. 9. 2019, č. j. 65 Af 49/2018 - 34,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci ze dne 26. 9. 2019, č. j. 65 Af 49/2018 - 34, **se zrušuje**.
- II.** Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 6. 2018, č. j. 26544/18/5200-10424-700519, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 20 342 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 8. 6. 2018, č. j. 26544/18/5200-10424-700519, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí ze dne 11. 9. 2017, č. j. 1727362/17/3109-50521-805223, jímž Finanční úřad pro Olomoucký kraj, územní pracoviště v Šumperku (dále též „správce daně“) vyrozuměl žalobce o předpisu úroku z prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za rok 2010, který byl předepsán na osobní daňový účet žalobce do dne 30. 8. 2017 ve výši 175 689 Kč (dále též „platební výměr“). Žalovaný neshledal, že by v posuzované věci již uběhla lhůta pro placení daně. Nepřisvědčil ani námitkám žalobce, že úrok byl uplatněn nepřipustně po dobu delší než 5 let, tedy v rozporu s § 252 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do dne 31. 12. 2014 (dále též „daňový řád“), a že při jeho výpočtu nebyly zohledněny veškeré

pokračování

přeplatky, které žalobci vznikly na všech jeho osobních daňových účtech v období od 1. 7. 2011 do 30. 8. 2017.

II.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ostravě (dále též „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeným rozsudkem zamítl. Zdůraznil, že je třeba rozlišovat mezi splatností daně podle § 135 odst. 3 daňového řádu a stanovením náhradní lhůty splatnosti daně podle § 139 odst. 3 téhož zákona. Podle § 160 daňového řádu sice lhůta pro placení daně činí 6 let a počíná běžet dnem stanoveným podle § 135 odst. 3 daňového řádu. Ustanovení § 160 však současně obsahuje speciální režim běhu lhůty pro stanovení daně pro nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti. V takovém případě totiž začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně. Z kontextu § 160, jakož i systematiky celého daňového řádu plyne, že náhradním dnem splatnosti daně počne běžet lhůta pro placení daně znovu. V opačném případě by totiž mohlo být vyloučeno vymožení daně v situaci, kdy by tato byla stanovena ještě ve lhůtě určené pro její stanovení, avšak při absenci úkonů dle § 160 odst. 2, 3 a 4 daňového řádu, již po uplynutí základní šestileté lhůty pro její placení. Byla-li tedy u nedoplatku daně stanovena náhradní lhůta splatnosti, počne běžet šestiletá lhůta pro placení daně znovu ode dne náhradní splatnosti daně.

[3] Tvrzení žalobce, že úrok z prodlení byl nesprávně od začátku počítán z částky 280 200 Kč, namísto částky 180 420 Kč, je v rozporu s údaji uvedenými v platebním výměru. Z něj je zcela srozumitelné, že správce daně vždy správně přihlížel k přeplatkům i k přezkumnému řízení. Žalobcem uhrazená částka 300 000 Kč mu přitom byla vrácena na základě jeho vlastní žádosti. Rovněž nižší daňové povinnosti byly žalobci průběžně stanovovány na základě jím uplatňovaných opravných prostředků. Nelze tak hovořit o tom, že by správce daně vůči žalobci postupoval nevstřícně či dokonce nemravně.

[4] V případě žalobce nebylo možné aplikovat § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014 stanovující omezení doby úročení na 5 let. Toto omezení by bylo možné užít ve vztahu k žalobci poprvé až v roce 2016, tedy v době, kdy již právní úprava žádné omezení uplatnění úroku z prodlení neobsahovala. Nejedná se tedy o porušení zákazu retroaktivity.

III.

[5] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, jež podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Vymezil se proti názoru krajského soudu, že § 160 odst. 1 věta druhá daňového řádu (myšlena zřejmě věta třetí, pozn. soudu) zakládá běh zcela nové lhůty pro placení daně. Dle stěžovatele se jedná o přerušení „původní“ lhůty pro placení daně. Pokud již však tato původní lhůta uběhla, nelze ji znovu založit, neboť by tím docházelo k obnovení zaniklého práva na vybrání daně. Takové unikum nelze v daňovém právu připustit. Výklad krajského soudu dle stěžovatele popírá právní jistotu. Sám krajský soud připustil, že § 160 odst. 1 daňového řádu nestanovuje výslovně, že náhradním dnem splatnosti daně počne běžet lhůta pro placení daně znovu. Tento závěr dovodil z kontextu a systematiky zákona. Takový výklad však popírá zásadu *in dubio mitius*, kterou rozšířený senát Nejvyššího správního soudu upřednostnil v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, které se zabývalo podobnou věcí. Negativní důsledky dané právní úpravy v podobě nemožnosti zohlednit výsledky nalézacího řízení v rovině placení daní musí jít k tíži zákonodárce. Dále stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost platebního výměru. Tu dovozuje ze skutečnosti, že výčet přeplatků na straně 3 až 5 platebního výměru netvoří souvislou časovou řadu a že nelze spárovat

pokračování

údaje uvedené v druhé části tabulky s předcházející textovou částí. Dle stěžovatele správce daně pochybil rovněž při samotném výpočtu úroku z prodlení. Za základ dluhu totiž považoval rozdíl mezi nejvyšší a nejnižší daňovou povinností, která byla stěžovateli v evidenci předepsána, tj. částku 280 200 Kč. Při zohlednění přeplatků však pominul, že jejich výše se neodvívá od nejnižší daňové povinnosti, ale od té, která byla aktuálně předepsána do evidence daní. Čím vyšší byla v danou chvíli daňová povinnost, tím nižší vycházel přeplatek. Zatímco přeplatek měl na počátku úročení základnu 5 117 502 Kč, nedoplatek měl po celou dobu úročení základnu 5 017 722 Kč. Až ve chvíli, kdy byla na osobní daňový účet předepsána daňová povinnost 5 017 722 Kč (zřejmě březen 2016), se základny obou úročení srovnaly a staly se porovnatelnými. Bez převedení obou výpočtů na stejnou základnu (stejná daňová povinnost), však nelze získat správnou výši úroku z prodlení. Pokud krajský soud za této situace poukázal na to, že žalovaný zohlednil přeplatky, pominul uvedené nesrovnalosti a nepřezkoumatelnost výpočtu správce daně. Neprovedl tedy přezkum rozhodnutí žalovaného tak, jak stěžovatel v žalobě požadoval. Namísto toho si nekriticky osvojil „sjetiny“ ze systému ADIS, které byly kritizovány i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017 - 40. Na závěr stěžovatel namítl, že v jeho případě měl být uplatněn tzv. úrokový strop dle § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014. Absence přechodných ustanovení nemůže být aplikována v jeho neprospěch, jak učinil krajský soud. Platí, že daňová povinnost včetně příslušenství má být posuzována podle právního stavu jejího vzniku. Pokud začalo příslušenství vznikat 1. 7. 2011, platí pro něj právní úprava účinná v té době, ledaže pozdější přechodná ustanovení stanoví jinak (aniž by to znamenalo nepřípustnou retroaktivitu). K tomu odkázal na rozsudek kasačního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018 - 39. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na odůvodnění napadeného rozsudku, s nímž se plně ztotožnil. Zdůraznil, že stěžovatel v žalobě nijak nerozporoval výši konkrétních přeplatků, které byly při výpočtu úroku z prodlení zohledněny. Veškeré námitky v bodě III. kasační stížnosti nadepsané jako nesprávný výpočet úroku jsou novou argumentací, kterou neuplatnil v žalobě. S námitkami, které stěžovatel v žalobě uplatnil, se přitom krajský soud řádně vypořádal. Žalovaný odmítl názor stěžovatele, že by byl úrok z prodlení sdělen až po uplynutí lhůty pro placení daně a že by jej nebylo možno uplatnit až do 30. 8. 2017. Jelikož v 5. roce běhu úroků z prodlení daňový řád již neobsahoval ustanovení o maximální době uplatnění úroku z prodlení v délce 5 let, nelze se dovolávat, aby dle tohoto ustanovení bylo postupováno. Dle žalovaného tak kasační stížnost není důvodná, a proto navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost je důvodná.

[9] Nejvyšší správní soud předesílá, že se věcně nemohl zabývat kasačními námitkami, v nichž stěžovatel zpochybnil správnost stanovení výše přeplatků, které správce daně při výpočtu úroku z prodlení zohledňoval ve prospěch stěžovatele, neboť tato kasační argumentace nemá předobraz v podané žalobě. Podle konstantní judikatury „*ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. in fine brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem,*

pokračování

jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné. Ustanovení § 109 odst. 4 s. ř. s. naproti tomu brání tomu, aby se poté, co bylo vydáno přezkoumávané rozhodnutí, uplatňovaly skutkové novoty. K takto uplatněným novým skutečnostem kasační soud při svém rozhodování nepřiblíží“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004 - 49). Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval rovněž např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006 - 155, ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. představuje zavedení koncentračního principu do řízení před Nejvyšším správním soudem. Přípuštění uplatnění skutkových a právních novot v řízení před Nejvyšším správním soudem by fakticky vedlo k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. dále rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011 - 89). Nejvyšší správní soud by totiž rozhodoval o kvantitativně i kvalitativně bohatším návrhu stěžovatele, než o jakém mohl rozhodovat krajský soud v předchozím řízení.

[10] Nelze přitom přisvědčit stěžovateli, že těmito námitkami toliko „osvětluje“ žalobní argumentaci, již krajský soud neporozuměl. V poměrně stručné žalobní námitce (IV. Nesprávný výpočet úroku) stěžovatel zřetelně zpochybnil toliko to, že správce daně počítal úrok z prodlení z částky 280 000 Kč. Podle žalobní námitky měl správce daně vypočítat úrok z prodlení z částky 180 420 Kč, tj. z rozdílu mezi daní tvrzenou stěžovatelem v daňovém přiznání (5 117 502 Kč) a konečnou výši daně, jež mu byla stanovena (5 297 922 Kč), neboť stěžovatel měl po určité době na svém účtu „vratku“ rovnající se rozdílu mezi původně tvrzenou daní a částkami daně, které mu byly v průběhu daňového řízení doměřovány (Finanční ředitelství v Ostravě snížilo tvrzenou daň o 18 270 Kč, žalovaný ji snížil o dalších 81 510 Kč; teprve poté byla daň zvýšena o 280 200 Kč na konečnou výši 5 297 922 Kč). Stěžovatel tedy ani náznakem nezpochybnil samotnou výši přeplatků (zůstatků na osobním daňovém účtu), které správce daně při výpočtu zohlednil.

[11] Na tuto žalobní námitku krajský soud odpověděl tak, že správce daně neúročil po celou dobu částku 280 200 Kč, ale vždy přihlížel jak k přeplatkům za období uvedená v platebním výměru, tak k probíhajícímu přezkumnému řízení. Krajský soud tedy v podstatě konstatoval, že úročil-li správce daně rozdíl mezi nejnižší a nejvyšší daní, která byla stěžovateli v průběhu daňového řízení stanovena (částka 280 200 Kč), pak je tento postup v pořádku, pokud současně zohledňoval výši přeplatků (zůstatků na osobním daňovém účtu stěžovatele) vůči konečné dlužné daní, která byla stěžovateli stanovena. Z odůvodnění platebního výměru i příloženého výpočtu přitom vyplývá, že tyto přeplatky správce daně skutečně zohledňoval. Rozhodně nebylo úkolem krajského soudu, aby na podkladě uvedené žalobní námitky ověřoval, zda byly vypočteny správně částky přeplatků, které správce daně dle platebního výměru zohlednil. Tímto směrem stěžovatel žalobní argumentaci vůbec nevedl (a to ani v replice k vyjádření žalovaného) a předkládá ji nově teprve v kasační stížnosti, jak správně podotkl žalovaný ve svém vyjádření.

[12] Krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumává napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., uplatněných ve lhůtě pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Soud nepřihlíží k žalobcem neuplatněným důvodům nezákonnosti napadeného rozhodnutí ani sám nevyhledává pochybení správního orgánu. Krajský soud tedy nebyl povinen provádět z vlastní iniciativy přezkum výpočtu úroku z prodlení v rozsahu, v jakém se jej stěžovatel domáhá v kasační stížnosti. Případné chybné stanovení výše přeplatků (zůstatků) správcem daně totiž nepředstavuje vadu, pro kterou by bylo rozhodnutí správcem daně nepřezkoumatelné. Jedná se případně o důvod způsobující nezákonnost platebního výměru. Je přitom povinností žalobce tvrdit skutečnosti a navrhopvat pro ně důkazy, na základě kterých se domáhá zrušení rozhodnutí správního orgánu. Bylo proto na stěžovateli, aby již v žalobě podrobně popsal, v čem všem konkrétně je podle jeho názoru výpočet úroku z prodlení provedený správcem daně nesprávný [o tom, že stěžovatel výpočtu správcem daně rozuměl, pak

pokračování

vypovídá jeho obsáhlá argumentace v kasační stížnosti, v níž z údajů obsažených v platebním výměru dovozuje nesrovnatelnost částek (základů), které správce daně ve výpočtu použil]. Tuto argumentaci si však nelze „schovat“ až pro kasační stížnost. S ohledem na uvedené se tedy jedná o námitky nepřípustné.

[13] Nejvyšší správní soud neshledal ani namítanou nepřezkoumatelnost platebního výměru, kterou stěžovatel spojuje s nejasností údajů ve výpočtových tabulkách správce daně, které tvoří součást platebního výměru. V tabulce na str. 3 správce daně uvedl, že nedoplatek činil částku ve výši 280 200 Kč, který byl splatný dne 1. 7. 2011. Tento nedoplatek byl ze strany stěžovatele uhrazen ve třech splátkách, a to ve dnech 12. 6. 2017 (500 Kč), 24. 8. 2017 (216 504 Kč) a 30. 8. 2017 (63 196 Kč). U každé z uvedených splátek pak následuje výpočet dílčího úroku z prodlení, přičemž jednotlivé dílčí úroky jsou počítány po pololetích, neboť sazba úroku z prodlení se odvíjí v souladu s § 252 odst. 2 daňového řádu od výše repo sazby platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Takto vypočtené dílčí úroky z prodlení činí v součtu částku ve výši 243 845,26 Kč (420,84 + 188 311,61 + 55 112,81). Následuje výčet jednotlivých přeplatků, které se dle evidence správce daně nacházely v období od 1. 7. 2011 do 30. 8. 2017 na osobním daňovém účtu stěžovatele. Skutečnost, že se jednotlivé částky přeplatků různě časově překrývají, není nijak nestandardní. Odpovídá zřejmě pohybům na kreditní a debetní straně osobního daňového účtu stěžovatele, ke kterým docházelo v závislosti na předpisech plateb a úhradách daní, resp. vracení přeplatků stěžovateli. Poté následuje výpočet, kdy je celková částka úroku ve výši 243 845,26 Kč postupně snižována o zohledněné přeplatky (celkem o 68 156,89 Kč). Lze souhlasit se stěžovatelem, že v této části není výpočet správce daně právě přehledný a je třeba vynaložit větší úsilí k jeho pochopení a ověření s údaji o výši přeplatků, které mu předchází. Stávající výpočet totiž v důsledku sčítání přeplatků evidovaných na osobním daňovém účtu ke stejnému dni vyžaduje, aby stěžovatel nejprve spočítal počet dnů, po které byly jednotlivé přeplatky na jeho účtu evidovány a teprve poté je schopen tyto spárovat s údaji uvedenými ve výpočtu na str. 5 a 6 rozhodnutí (podle délky doby úročení a výše úrokové sazby). Např. v době od 22. 7. 2011 do 24. 7. 2011 (tj. 3 dny) byly na osobním daňovém účtu stěžovatele dle správce daně evidovány přeplatky ve výši 174 565 Kč, 3 396 Kč a 4 776 Kč, tj. celkem 182 737 Kč a právě o částku připadající na tyto přeplatky byl snížen úrok z prodlení, jak vyplývá z řádků 2, 3 a 9 strany 5 sestavy v platebním výměru (114 765 Kč + 4 776 Kč + 63 196 Kč). Přeplatek ve výši 3 396 Kč byl správcem daně evidován v období od 15. 7. 2011 do 16. 10. 2011, tj. celkem 94 dní. Tomu odpovídá, že kromě alikvotní částky na řádku 9 (3 dny) byl úrok z prodlení dále snížen o částku připadající na tento přeplatek v období dalších 91 dní (řádky 6 a 12 sestavy). Bylo by nicméně nepochybně žádoucí, aby správce daně pro srozumitelnost a přehlednost svého rozhodnutí v odůvodnění platebního výměru ozřejmil, jakým postupem k výsledné částce úroku z prodlení dospěl. Tomu by napomohlo především to, aby správce daně v samotné sestavě částek, jimiž postupně snižoval výši úroku z prodlení, označil, ve kterém konkrétním řádku resp. řádcích jsou jednotlivé částky přeplatků vyjmenovaných v přechodí části rozhodnutí obsaženy. I přes značnou náročnost ověření správnosti a úplnosti výpočtu správce daně, je nicméně logika výpočtu úroku z prodlení zřejmá. Popsané obtíže tedy nezpůsobují vadu nepřezkoumatelnosti prvostupňového rozhodnutí.

[14] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval namítaným uplynutím prekluzivní lhůty pro placení daně. Ostatně, v důsledku judikatury Ústavního soudu (nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, č. 38/2009 Sb. ÚS) představuje prekluze takovou skutečnost, ke které musí správní soudy přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*).

[15] Stěžovatel dovozuje uplynutí lhůty pro placení daně z následující konstrukce: podle § 135 odst. 3 daňového řádu je daň splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení, tj. v posuzované věci byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období

pokračování

roku 2010 splatná dne 1. 7. 2011. Rozhodnutím, od něhož se odvíjí předpis posuzovaného úroku z prodlení, bylo (nové) rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru vydané po přezkumném řízení dne 11. 8. 2017, které bylo potvrzeno rozhodnutím Generálního finančního ředitelství o odvolání ze dne 22. 2. 2018. Tímto rozhodnutím byla stěžovateli pravomocně stanovena daň z příjmů fyzických osob za rok 2010 ve výši 5 297 922 Kč, tj. daň byla oproti poslední známé dani zvýšena o částku 280 200 Kč. Toto rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno dne 26. 2. 2018, náhradní lhůta splatnosti tak běžela dle § 143 odst. 5 daňového řádu do 13. 3. 2018. Dne 14. 9. 2017 byl stěžovateli doručen platební výměr na úrok z prodlení z částky 280 200 Kč. Dle stěžovatele však nelze úrok z prodlení vybrat a vymáhat, neboť se jedná o příslušenství daně, od jejíhož původního dne splatnosti uplynulo více než 6 let. Nedoplatek tak zanikl a nelze jej „oživit“ stanovením náhradní lhůty splatnosti. Taková lhůta totiž může mít na lhůtu pro placení daně vliv pouze tehdy, pokud její začátek spadá do období 6 let od původního dne splatnosti, v tomto případě tedy do 1. 7. 2017.

[16] Popsané konstrukci stěžovatele nelze přisvědčit.

[17] Podle § 160 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platí, že *[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. Ide-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně* (důraz přidán).

[18] Důvodová zpráva k třetí větě citovaného ustanovení uvádí: „*Pokud dojde k doměření daně, je pro počátek běhu těchto lhůt rozhodný náhradní den splatnosti, tj. okamžik, kdy má být (nikoliv měla být) podle dodatečného platebního výměru ubrazena doměřená daň. To řeší např. i běh lhůt a reálnost vymožení, pokud se jedná o daně doměřené s víceletým zpožděním na základě zjištěného trestného činu daňového.*“

[19] Výše citované ustanovení zřetelně rozlišuje dva počátky běhu lhůty pro placení daně. Podle věty druhé začne tato lhůta běžet dnem splatnosti daně, tj. dnem stanoveným podle § 135 odst. 3 daňového řádu. Naproti tomu věta třetí určuje samostatně počátek lhůty pro placení daně v případě nedoplatků, u nichž byla stanovena náhradní lhůta splatnosti. Pro takový nedoplatek počíná běh šestileté lhůty pro placení daně právě náhradním dnem splatnosti daně. Pokud totiž věta třetí zakotvuje, že u nedoplatku *začne lhůta pro placení běžet*, nelze to vykládat jinak, než jako zakotvení nového běhu lhůty ve vztahu k nedoplatku se stanovenou náhradní lhůtou splatnosti, bez ohledu na to, zda již v minulosti lhůta pro placení téže daně uplynula či zda běží poprvé. Jak k tomu uvádí důvodová zpráva, úmyslem zákonodárce bylo vyřešit běh lhůt pro placení daně a reálnost vymožení u daní doměřovaných s víceletým zpožděním. V opačném případě by nastala absurdní situace, kterou popsal již krajský soud, a sice že by správce daně sice doměřil daň v prekluzivní lhůtě pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu), avšak tuto by nebyl oprávněn vybrat po uplynutí lhůty pro placení daně.

[20] Z ničeho neplyne, že by v třetí větě citovaného ustanovení bylo zakotveno stěžovatelem tvrzené přerušení lhůty, jejíž běh by ve vztahu k nově vyměřenému nedoplatku nemohl začít znovu, pokud už v minulosti vůči jinému nedoplatku za totéž zdaňovací období u téže daně uplynula. Přerušení lhůty pro placení daně je systematicky zařazeno až do další části citovaného ustanovení (odst. 2 a 3). Pro přerušení lhůty nadto používá zákonodárce odlišné formulace (srov. § 148 odst. 3 či § 160 odst. 2 daňového řádu).

[21] Oporu pro výklad stěžovatele nelze nalézt ani v jím citovaném usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 35/2009 - 265. Právě naopak. Je pravdou, že v uvedeném usnesení se rozšířený senát přiklonil k výkladu již neplatného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který mohl vést k výše popsané situaci, a sice že v některých případech bylo možné doměřit

pokračování

daňový nedoplatek, avšak nikoli již penále k němu se vážící, a nebylo tudíž možno penále vymáhat. Nepřisvědčil tak teleologickému argumentu prvního senátu, podle něhož nemůže počátek běhu lhůty pro promlčení práva vymáhat nedoplatek, a tedy i lhůty pro sdělení předpisu penále, předcházet vydání platebního výměru na nedoplatek, k němuž se uvedené penále má vztahovat, ale je nutno počátek běhu této lhůty vázat na okamžik uplynutí náhradní lhůty splatnosti, která činí patnáct dnů ode dne doručení platebního výměru. K tomuto závěru však rozšířený senát dospěl z důvodu nejasnosti příslušné právní úpravy v zákoně č. 337/1992 Sb., která musí jít k tíži zákonodárce. Stěžovatel však přehlíží, že nejasnost předchozí právní úpravy stavěl rozšířený senát do kontrastu právě s aktuálně platnou úpravou v § 160 odst. 1 daňového řádu. Konkrétně v bodě 32 poukázal rozšířený senát na to, že: „*Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen »nový daňový řád«), nyní již obsahuje úpravu blížíci 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, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně.“ K tomu rozšířený senát dále v bodě 33 doplnil: „*Jestliže zákonodárce na víceru 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 nedoplateků 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 ke 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“ (důraz přidán, pozn. soudu). V § 160 odst. 1 daňového řádu se tedy zákonodárce i podle rozšířeného senátu evidentně odlišil od dřívější právní úpravy předpisu penále, která vázala lhůtu pro jeho předpis na původní den splatnosti daně. Zřetelně zakotvil, že počátek lhůty pro placení daně v případě nedoplatku z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne běžet teprve náhradním dnem splatnosti daně, nikoliv (původním) dnem její splatnosti, jak dovozuje stěžovatel.**

[22] K opačnému závěru, který prosazuje stěžovatel, tedy nevede žádná výkladová metoda ani žádný relevantní argument. V podrobnostech viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2021, č. j. 9 Afs 241/2020 - 27, jehož právní věta zní: „*Podle § 160 odst. 1, věty třetí, zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020, platilo, že v případě nedoplatku z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně. Z tohoto ustanovení plynulo, že náhradním dnem splatnosti daně počne běžet lhůta pro placení daně znovu, nešlo tedy o zakotvení možnosti přerušení lhůty pro placení daně.*“

[23] Poslední kasační námitku, v níž se stěžovatel domáhal aplikace § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014, shledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[24] Podle § 252 odst. 2 daňového řádu platného od účinnosti zákona do 31. 12. 2014 platilo, že [d]aňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného

pokračování

kalendářního pololetí. Úrok z prodlení se uplatní nejdéle za 5 let prodlení. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti (důraz přidán). Omezení doby uplatnění úroku z prodlení pěti lety obsažené v třetí (zvýrazněné) větě citovaného ustanovení převzal daňový řád z § 63 odst. 2 již zrušeného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (srov. jeho znění po novele provedené zákonem č. 230/2006 Sb., účinné od 1. 1. 2007). Toto omezení doby úročení daňových nedoplatků se tedy uplatňovalo již za účinnosti předchozí právní úpravy. Zrušeno bylo zákonem č. 267/2014 Sb. s účinností od 1. 1. 2015. Uvedená novela § 252 odst. 2 daňového řádu přitom neobsahuje žádné přechodné ustanovení, které by se zabývalo časovou působností této změny ve vztahu k úročení již vzniklých nedoplatků.

[25] V posuzované věci nastal původní den splatnosti nedoplatku na daní ve výši 280 200 Kč dne 1. 7. 2011. Dle správce daně byl uvedený nedoplatek uhrazen ve třech splátkách (12. 6. 2017, 24. 8. 2017 a 30. 8. 2017). Prodlení s úhradou uvedeného nedoplatku tak nastalo dne 2. 7. 2011 a bylo ukončeno dne 30. 8. 2017 s tím, že úrok z prodlení vznikl ode dne 12. 7. 2011 (pátý pracovní den následující po původním dni splatnosti). Pokud by byl na věc aplikován § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014, uplatnil by se úrok z prodlení nejdéle za 5 let prodlení, tj. do 2. 7. 2016 včetně (srov. § 33 odst. 1 věta první daňového řádu). Správce daně i žalovaný však vycházeli z toho, že se úrok z prodlení uplatní až do dne 30. 8. 2017. Odmítli na projednávané věci aplikovat § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014 s poukazem na to, že v roce 2016, kdy mělo uběhnout pět let prodlení, již zákon neobsahoval ustanovení o maximální době uplatnění úroku z prodlení. Správní orgány tedy posuzovaly vznik a trvání úroku z prodlení vztahujícího se k nedoplatku splatnému dne 2. 7. 2011 optikou právní úpravy účinné ode dne 1. 1. 2015.

[26] V pozitivní právní úpravě pro takový postup oporu najít nelze. Jak již bylo výše uvedeno, zákon č. 267/2014 Sb. neobsahuje přechodná ustanovení ke změně § 252 odst. 2 daňového řádu, která by upravovala časovou působnost provedené změny zákona na již vzniklé nedoplatky trvající ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Tímto se uvedená změna § 252 daňového řádu liší od jeho aktuální změny provedené zákonem č. 283/2020 Sb., jímž byl změněn § 252 mimo jiné v otázce výše úroku z prodlení, která nově odpovídá výši úroku z prodlení podle občanského zákoníku. Zákon č. 283/2020 Sb. totiž obsahuje přechodné ustanovení ke změně § 252 v čl. II, bodě 11. To výslovně stanovuje pravidlo, jak provedená změna dopadá na již vzniklé nedoplatky trvající ke dni nabytí účinnosti tohoto zákona.

[27] Při absenci výslovné zákonné úpravy působnosti zrušení třetí věty § 252 odst. 2 daňového řádu na již vzniklé a ke dni účinnosti zákona č. 267/2014 Sb. trvající nedoplatky je přitom třeba vycházet z obecných pravidel časové působnosti norem, jak je vyložila judikatura Nejvyššího správního soudu.

[28] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, jsou orgány daňové správy ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. K uvedenému závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009 - 121. V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012 - 45, Nejvyšší správní soud dále rozvedl, že: „*V případech časového střetu staré a nové právní normy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle zrušené právní normy řídí novou právní normou. Naproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla tzv. práva retroaktivita). Aplikuje se princip ochrany minulých*

pokračování

právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu“ (důraz přidán).

[29] O ustanovení s hmotněprávními účinky se podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, publ. pod č. 438/2005 Sb. NSS, jedná tehdy, má-li být v důsledku jeho změny zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu – tj. do stanovení daňové povinnosti a vybrání daně. Stejnou optikou je pak nutno nahlížet na povahu ustanovení, které upravuje úrok z prodlení, neboť se jedná o příslušenství daně, tedy součást daňové povinnosti (srov. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Jestliže tato ustanovení tak jako v posuzované věci určují dobu, po kterou se uplatňuje úrok z prodlení s úhradou daňového nedoplatku, jedná se nepochybně o otázku práva hmotného, neboť zasahují do stanovení podmínek souvisejících s vybráním daně. Po uplynutí stanovené doby by totiž zaniklo právo státu na uplatnění úroku z prodlení s úhradou daně a daňový subjekt by již nadále nebyl tomuto následku svého prodlení s úhradou daně vystaven a nemusel ze své majetkové sféry vydávat další prostředky spojené s pozdní úhradou daně. Mění se tedy jeho hmotněprávní pozice.

[30] V případě hmotněprávních norem týkajících se úroků se výše popsaná obecná pravidla časové působnosti norem uplatní podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 - 143, publ. pod č. 2511/2012 Sb. NSS, následovně: „*Pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá; okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost.*“

[31] Z uvedeného plyne, že správní orgány byly při uplatnění úroku z prodlení v posuzované věci pro absenci přechodných ustanovení ke změně § 252 odst. 2 daňového řádu vázány právními předpisy platnými v době vzniku dluhu na dani. Skutečnost, že samotný úrok z prodlení vzniká každým dnem trvání prodlení, je tudíž nerozhodná. Stejnou logikou ostatně postupoval Nejvyšší správní soud rovněž při posuzování časové působnosti § 254a daňového řádu upravujícího úrok z daňového odpočtu, který byl do zákona vložen rovněž bez výslovné zákonné úpravy své působnosti na již založené a trvající hmotněprávní nároky (srov. rozsudky ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23, a ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018 - 39).

[32] Dle daňového řádu platí, že pokud byla daňovému subjektu doměřena z moci úřední daň vyšší, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru (srov. § 143 odst. 5). Podle § 252 odst. 2 daňového řádu běží v takovém případě úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. Na základě této zákonné konstrukce se tedy daňový subjekt ocitá v prodlení v rozsahu neuhrazeného doměrku již ode dne původní splatnosti daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 Afs 40/2018 - 40). Za okamžik vzniku dluhu na dani je tak třeba považovat původní den splatnosti daně. Jelikož ten v posuzovaném případě nastal dne 1. 7. 2011, je pro povinnost stěžovatele platit úrok z prodlení rozhodným právo účinné k tomuto dni, podle něhož bylo možné uplatnit úrok z prodlení nejdéle za 5 let prodlení. Žalovaný a správce daně tudíž nepostupovali správně, pokud na věc aplikovali § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2015, které již uvedené omezení doby úročení neobsahovalo.

[33] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by

pokračování

nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. To konkrétně znamená, že v dalším řízení uplatní žalovaný v souladu s § 252 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2014 úrok z prodlení nejdéle za 5 let prodlení.

[34] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[35] V řízení o žalobě a o kasační stížnosti stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8 000 Kč. Dále má stěžovatel právo na náhradu nákladů právního zastoupení za tři úkony ve věci (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby, sepis kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) po 3 100 Kč za úkon [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) téže vyhlášky]. Nejvyšší správní soud nepřiznal odměnu za úkon právní služby - replika k vyjádření žalovaného k žalobě, neboť neobsahovala žádné nové, pro posouzení věci relevantní, skutečnosti (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2017, č. j. 8 As 17/2016 - 154). K odměně za tři úkony právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupce stěžovatele ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 900 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož zástupce stěžovatele v řízení před krajským soudem doložil, že je plátcem DPH, odměna se podle § 57 odst. 2 s. ř. s. zvyšuje o částku odpovídající této dani, která činí 21 % z částky 10 200 Kč, tj. 2 142 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit na náhradě nákladů řízení celkem 20 342 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce stěžovatele.

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

V Brně dne 17. února 2021

Mgr. David Hipšr
předseda senátu