

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Marie Žiškové v právní věci žalobce **J. B.**, zastoupeného JUDr. Petrem Novákem, advokátem se sídlem Palachova 14, Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Říčanech**, se sídlem Politických vězňů 1233, Říčany, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2004, č. j. 16741/04/059923/4366, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2005, č. j. 44 Ca 42/2004-23,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 2. 2005, č. j. 44 Ca 42/2004-23, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včasnou kasační stížností se stěžovatel (dále i „žalobce“) domáhal zrušení pravomocného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu v Říčanech. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl námitku žalobce, podanou proti sdělení žalovaného ze dne 11. 2. 2004, č. j. 10676/04/059923/4366, vydanému podle § 52 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“).

Žalobce se u žalovaného domáhal uznání zániku práva vymáhat na něm pohledávky z titulu nezaplacené daně z příjmů obyvatelstva podle zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva. Dovolával se aplikace § 26 odst. 2 tohoto zákona, podle něhož bylo možné vyměřit a vymáhat daň, zvýšení a penále nejpozději do 10 let počítaných od konce zdaňovacího období, v němž byl poplatník povinen podat přiznání k dani. Žalobce namítal, že tato lhůta uplynula 1. 1. 2004; správce daně nemohl proto vymáhat již zrušenou daň podle daňového řádu a aplikovat tak lhůty delší.

V odůvodnění rozsudku soud uvedl zejména, že od 1. 1. 1993 dosud je účinný daňový řád, a proto pro vymáhání nedoplatku platí § 70 tohoto zákona. Zákon o dani z příjmů obyvatelstva byl zrušen, vyjma několika ustanovení, § 26 však mezi nimi není vyjmenován a proto se jedná rovněž o zrušené ustanovení, podle něhož nelze již po 1. 1. 1993 postupovat. Daňový nedoplatek za rok 1992 (o který se v souzené věci jedná) se stal splatným již v roce 1993 v řádném termínu pro přiznání a zaplacení daně. Právo vybrat a vymáhat tento nedoplatek by bylo podle § 70 odst. 1 daňového řádu promlčeno, kdyby však nebyl proveden úkon, směřující k jeho vybrání, zajištění či vymožení. Je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitosti zápisem v příslušné evidenci, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku. Nedoplatky jsou zajištěny zástavním právem na nemovitostech žalobce, které vzniklo 22. 10. 1996. Proti vymáhání daňového nedoplatku za rok 1992 nelze proto namítat promlčení. Zánik práva v daňovém řádu upraven není, nedošlo ani k zániku práva žalovaného nedoplatek na dani za rok 1992 vymáhat. Soud odmítl dále žalobcovy námitky, vztahující se k daňové kontrole, jakož i k vadám řízení, jež předcházely vyměření daně, neboť tyto otázky nebyly předmětem přezkoumávaného rozhodnutí a žalobce měl navíc možnost domáhat se přezkoumání těchto rozhodnutí u soudu v procesně vhodné době, což neučinil.

Žalobce napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. a domáhal se jeho zrušení. Poukázal na nesprávný závěr soudu, odmítající na danou věc aplikovat prekluzivní lhůty, uvedené v § 26 zákona č. 389/1990 Sb. Zákon nemůže působit retroaktivně. Tím, že by byl aplikován na daňovou povinnost za rok 1992 daňový řád, který v té době nebyl v účinnosti, by došlo k nedovolenému zpřísnění pravidel vztahujících se k právnímu stavu, založenému podle jiných pravidel. Soudu dále vytknul, že odmítl jeho námitky, vztahující se k vadně vedené daňové kontrole, jakož i k procesním pochybením vniklým před doměřením daně. Podkladem k doměření daně byly výsledky z revize za rok 1992, proto měl soud přezkoumat i zákonnost tohoto postupu. V závěru navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný důvodnost kasační stížnosti odmítl a setrval na závěru, že jeho postup byl v souladu s platnými zákony, odkázal rovněž na své vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Pro posouzení věci je především rozhodné, že daň z příjmů obyvatelstva za rok 1992 byla žalobci doměřena na základě výsledků daňové kontroly, provedené finančními orgány v období od 5. 9. 1995 až 26. 1. 1996 a to dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 2. 1996. Protože žalobce daňový doměrek nezaplatil, správce daně přistoupil k jeho vymáhání. Předmětná pohledávka za rok 1992 (neuhrazená daň) byla zajištěna zástavním právem na nemovitostech žalobce vymezených v rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 6. 1996, č. j. 7775/972/96/DEX/Vš. Žalovaný toto rozhodnutí zaslal Katastrálnímu úřadu P. – v. k vyznačení poznámky o vzniku zástavního práva na nemovitostech žalobce. Dne 6. 1. 2004 byla doručena žalovanému žalobcova námitka, v níž poukázal na to, že je vedeno dražební řízení na jeho dům v Ř. pro údajnou pohledávku na dani z příjmů obyvatelstva přesto, že podle § 26 zákona č.389/1990 Sb. toto právo již zaniklo 1. 1. 2004, neboť tímto dnem uplynulo 10 let počínajících od konce zdaňovacího období, kdy byl povinen podat přiznání k této dani. Žalovaný ve své odpovědi odmítl důvodnost takového názoru s tím, že na nemovitosti vázne zástavní právo a proto námitku promlčení nelze podle § 70 odst. 5

daňového řádu do třiceti let po zápisu zástavy uplatnit. Žalobce poté podal proti tomuto sdělená námitky podle § 52 daňového řádu, o nichž žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím tak, že zánik práva vymáhat dlužnou daň se neřídí § 26 zákona č. 389/1990 Sb., ale § 70 daňového řádu, tedy že se uplatní pro vymáhání daně lhůty delší (6 a 20 let).

Za onu nesprávně posouzenou právní otázku označil tedy žalobce odmítnutí aplikace § 26 zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva, tedy lhůt pro vymáhání daně, vzniklé za zdaňovací období roku 1992 (již zrušené daně) a za předpokladu, že pohledávka byla navíc zajištěna zástavním právem.

Zákon č. 389/1990 Sb. ve svém § 26 stanovil, že daň, její zvýšení a penále nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž byl poplatník povinen podat přiznání k dani, popřípadě zaplatit daň paušální částkou, nebo v němž měla být provedena srážka daně nebo zálohy na daň.

Je-li však v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně nebo penále, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce roku, ve kterém byl poplatník, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a vymáhat daň, její zvýšení a penále lze však nejpozději do 10 let počítaných od konce zdaňovacího období, v němž byl poplatník povinen podat přiznání k dani, popřípadě zaplatit daň paušální částkou nebo v němž měla být provedena srážka daně nebo zálohy na daň.

Zákon tak stanovil subjektivní i objektivní (3 a 10 let) prekluzivní lhůtu pro vymáhání daně z příjmů obyvatelstva. I samotný nadpis (zánik práva), jakož i obsah tohoto ustanovení svědčí jednoznačně tomu, že pravidlo, podle něhož po uplynutí dané lhůty nelze daň vyměřit ani vymáhat, je důsledkem toho, že tato daň zanikla. Zaniklo tak právo státu na zaplacení této daně, jakož i tomu odpovídající povinnost daňového subjektu.

Pro řízení o daních dříve platila vyhláška č. 16/1962 Sb. (o řízení ve věcech daní a poplatků), která byla zrušena a nahrazena s účinností od 1. 1. 1993 daňovým řádem. Jeho § 101 stanoví, že platí i pro řízení zahájená před jeho účinností, přičemž právní účinky již provedených procesních úkonů zůstávají zachovány. V § 102 odst. 1 pak vztahuje svoji působnost také na zrušené daně, pokud řízení o nich bude konáno ještě po účinnosti tohoto zákona. Odstavec 3 pak navazuje na toto obecné pravidlo vytčením jistých specifik pro stanovení a vyměření mj. i daně z příjmů obyvatelstva, ponechává k aplikaci některá ustanovení zákona o dani z příjmů obyvatelstva. Na vymáhání daně z příjmů obyvatelstva však tento obecný procesní předpis, společný pro všechny daně, nepamatuje.

Daňový řád upravuje lhůty pro vymáhání daňových nedoplatků v § 70 a oproti zákonu č. 389/1990 Sb. samostatně reguluje lhůtu pro vyměření daně (kterou koncipuje jako prekluzivní lhůtu) a lhůtu pro její vymáhání (kterou koncipuje naopak jako lhůtu promlčecí). Prekluzivní lhůtu pro vymáhání stanovenou v zákoně č. 389/1990 Sb., tak nahradila lhůta promlčecí, nadto s výrazně delším trváním (6 a 20 let). Nová úprava tak jednoznačně ztížila právní postavení daňového dlužníka a naopak výrazně zvýhodnila postavení státu.

Nahrazení prekluzivní lhůty lhůtou promlčecí je natolik výrazná změna – záměna jednoho institutu za jiný - že nelze mít za to, že by § 70 daňového řádu jednoduše nahradil § 26 zákona č. 389/1990 Sb. K tomuto závěru vede nejen odlišný charakter obou lhůt, ale i fakt, že daňový řád, na rozdíl od zákona č. 389/1990 Sb. rozdělil režim lhůt pro vyměření

a lhůt pro vymáhání daně. Nadto, daňový řád je (zjednodušeně řečeno) předpisem obecným a platí pro něj tedy princip subsidiarity, zatímco zákon č. 389/1990 Sb., jakož i na něj navazující zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou předpisy zvláštními, které upravují konkrétní druhy daně. Zjednodušení zde spočívá v tom, že o vztahu subsidiarity a speciality lze uvažovat jenom v relaci mezi konkrétními ustanoveními obou předpisů, vztahujících se na tutéž materii.

Nelze tedy přijmout závěr, že by lhůta, která započala běžet podle § 26 zákona č. 389/1990 Sb. plynule pokračovala podle § 70 daňového řádu. Nelze ani uvažovat o tom, že lhůta plynoucí podle § 26 zákona č. 389/1990 Sb. skončila a od účinnosti daňového řádu by začala běžet nová, tentokrát delší (6 a 20 let) promlčecí lhůta. Taková interpretační alternativa je z ústavního hlediska nepřípustná, neboť fakticky výrazně prodlužuje dobu, po kterou by bylo možno daň vymáhat. Na právní vztah založený v době mírnější právní úpravy by tak dopadly důsledky nové a přísnější a to bez jakékoliv opory v zákoně.

Vyloučen je rovněž závěr, že by lhůta podle § 70 daňového řádu počala plynout ještě před jeho účinností; jednalo by se tak o nepřípustnou pravou retroaktivitu. Jako absurdní nelze akceptovat ani závěr, že pozbytím účinnosti zákona č. 389/1990 Sb. zanikla i možnost vymáhat daň z příjmu obyvatelstva.

Za této situace je jedinou schůdnou výkladovou variantou, respektující ústavněprávní principy, použití § 40 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., tedy přechodného ustanovení zákona o daních z příjmů, jímž byl zrušen mj. zákon o dani z příjmu obyvatelstva. Podle tohoto ustanovení platí, že pro daňové povinnosti za rok 1992 a předchozí léta se použijí dosavadní předpisy; toto ustanovení má přednost před § 101 a § 102 daňového řádu, neboť ve vztahu k nim je jednak *lex specialis* a jednak i *lex posterior*.

Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že daňové nedoplatky na zrušených daních (zde daň z příjmu obyvatelstva), u kterých marně uplynula prekluzivní lhůta vymezená zákonem (č. 389/1990 Sb.) pro trvání práva tyto nedoplatky vymáhat, je nutno považovat fakticky za zaniklé. Takové nedoplatky nelze tedy již vymáhat a je na místě postup podle § 66 odst. 2 daňového řádu.

Z uvedených závěrů lze pak jen dovodit, že jedná-li se o nedoplatek zajištěný zástavním právem, nelze rovněž aplikovat § 70 odst. 5 daňového řádu (z důvodů shora vyložených). Bylo by zcela absurdním, kdyby poté, co zanikl dluh uplynutím prekluzivní lhůty pro jeho vymožení, nastoupila aplikace § 70 odst. 5 daňového řádu s tím, že dluh sice zanikl, avšak daňový subjekt by po dobu třiceti let od zápisu zástavního práva na nemovitosti nemohl namítat promlčení nedoplatku. Zanikl-li tedy dluh uplynutím prekluzivní lhůty, je povinen správce daně zrušit zástavní právo, neboť to zaniklo rovněž.

Žalobcovu námitku, že soud měl rovněž přezkoumat postup správce daně, který předcházel jejímu vyměření, však Nejvyšší správní soud odmítá jako nedůvodnou, neboť tyto skutečnosti nebyly předmětem žalobou napadeného rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud tedy ze všech shora uvedených důvodů shledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto jej zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je soud vázán právním názorem, v tomto rozsudku vysloveným (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. srpna 2006

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu