



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a Mgr. Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: J. J., zastoupeného společností Auditorská a daňová kancelář, s.r.o., Praha 1, Vodičkova 41, proti žalovanému: Finanční úřad pro Prahu 3, Drahobejlova 49, Praha 9, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 4.6.2007, č.j. 82727/07/003940/8616

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal žalobu proti rozhodnutí označenému v záhlaví rozsudku, jímž žalovaný částečně vyhověl námitce podané žalobcem proti exekučnímu příkazu na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky stipendia apod., vydanému podle § 73 odst. 6 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP) dne 15.2.2007 pod čj. 31735/07/003940/8616, a jímž rozhodl tak, že nedoplatky uvedené v tomto exekučním příkazu v pořadí 16 a v pořadí 27 jsou podle § 70 ZSDP promlčeny, ostatní nedoplatky uvedené v exekučním příkazu, které jsou ve výroku žalobou napadeného rozhodnutí vyjmenovány, promlčeny podle § 70 ZSDP nejsou. V odůvodnění rozhodnutí žalovaný uvedl, že daňová pohledávka byla přihlášena do konkursního řízení úpadce J. J., přihláška byla doručena Krajskému obchodnímu soudu v Praze dne 4.8.1998. Podle § 20 odst. 8 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání má přihláška pohledávky do konkursního řízení pro běh lhůty pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu. Dnem doručení pohledávky příslušnému soudu se přerušuje běh promlčecí lhůty. Podle § 112 zákona č. 40/1965 Sb., občanského zákoníku

uplatní-li věřitel v promlčecí době právo u soudu nebo u jiného příslušného orgánu a v zahájeném řízení řádně pokračuje, promlčecí doba od tohoto uplatnění po dobu řízení neběží. Žalovaný konstatoval, že předmětný konkurs byl pravomocně ukončen dne 17.9.2003 a od následujícího dne běh promlčecí lhůty pokračuje. Dalším úkonem správce daně, který vedl k prolomení promlčecí lhůty, byla Výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 7.9.2005, doručená daňovému subjektu dne 3.10.2005. Z uvedeného žalovaný dovodil, že daňové nedoplatky uvedené v exekučním příkazu mimo nedoplatků v pořadí 16 a 27, nejsou ke dni 9.3.2007, tj. podání žalobcovy námitky, promlčeny podle § 70 ZSDP a jsou vymahatelné.

Žalobce v žaloba namítl, že žalovaný své rozhodnutí o nepromlčení daňových pohledávek postavil na následujících argumentech:

- a) Přihláška pohledávky správce daně do konkursního řízení má pro běh lhůty pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu
- b) Dnem doručení přihlášky soudu se přerušuje běh promlčecí lhůty
- c) Promlčecí lhůty daňových nedoplatků neběžely po dobu konkursního řízení

Tato argumentace je dle žalobce vadná z těchto důvodů:

ad a): Za úkon, který přerušuje běh šestileté promlčecí lhůty pro vymáhání nedoplatků lze považovat pouze takový úkon, o kterém se účastník řízení (dlužník) prokazatelně dozvěděl. K této argumentaci žalobce odkázal na rozsudek 1 Afs 116/2006 ze dne 30.5.2007. Dále podle žalobce úkon způsobilý vyvolat účinky znovuoobnovení běhu promlčecí lhůty musí být adresován přímo daňovému dlužníkovi a nikoli jiné osobě bez ohledu na její právní vztah k daňovému dlužníkovi. Zde žalobce odkázal na rozsudek 7 Afs 52/2004.

Žalobce namítl, že však přihláška do konkursního řízení nebyla adresována ani určena žalobci a žalobce se proto o ní nedozvěděl. Přihlášky do konkursního řízení jsou určeny a adresovány konkursnímu soudu, nikoli úpadeči. Proto přihláška pohledávek do konkursního řízení není způsobilá mít vliv na běh promlčecí lhůty daňových pohledávek podle § 70 odst. 1 ZSDP.

Ke stejnému závěru lze dle žalobce dospět výkladem teleologickým. Účelem úkonů obnovujících běh prekluzivní lhůty je přerušování lhůty a založení nové lhůty proto, by správce daně mohl daň vyměřit. Úkony správce daně vytvářejí prostor pro součinnost daňového subjektu, zajišťují jeho vědomost o tom, že se řízení vede a umožňují mu aktivně ovlivnit průběh řízení. Lhůta je přerušena úkonem, který směřuje k vyměření daně. Musí tedy jít o úkon, kterým je zahájena určitá konkrétní činnost správce daně. K této argumentaci žalobce odkázal na rozsudek rozšířeného senátu 2 Afs 52/2005 ze dne 16.5.2006. Podle žalobce lze obdobně posoudit i účel úkonů ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP, které přerušují a založí běh nové promlčecí lhůty. Ze stejného důvodu (zahájit určitou konkrétní aktivní činnost správce daně – vybrání a vymáhání nedoplatku), musí být i u vymáhání vytvoření prostoru pro součinnost daňového subjektu, zajišťující jeho vědomost o tom, že se řízení vede a umožňující mu aktivně ovlivňovat jeho výsledek. Podání přihlášky do konkursního řízení na počátku žádné aktivity správce daně není. Naopak správce daně je jedním z konkursních věřitelů, kteří mají a musí mít rovné postavení a jeho aktivita je oproti vymáhání v exekučním řízení, kterého je pánem, minimalizována. Proto podle žalobce přihláška do konkursu není způsobilá mít vliv na běh promlčecí lhůty podle § 70 odst. 1 ZSDP. Žalobce podotkl, že literatura i judikatura (rozsudek Krajského soudu v Ostravě 22 Ca 269/2004 ze dne 21.9.2005) bez bližšího vysvětlení uvádí, že úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP může být projednání způsobu

úhrady nedoplatku, úkon směřující k zajištění nedoplatku, zahájení daňové exekuce, návrh na výkon rozhodnutí podaný soudem, žaloba na neplatnost či odporovatelnost právního úkonu, návrh na prohlášení konkursu, či předvolání za účelem zjištění majetkových poměrů dlužníka.

ad b): Žalobce namítl, že závěr žalovaného, že dnem doručení pohledávky soudem se přerušuje běh promlčecí lhůty, kdy žalovaný za použití § 112 občanského zákoníku dospívá k tomu, že po dobu konkursního řízení promlčecí lhůta neběží, má podle žaloby tři vady. První vadou je nesprávné tvrzení, se konkursnímu soudem se doručují pohledávky, žalobce předpokládá, že žalovaný chtěl říci, že konkursnímu soudem se doručuje přihláška do konkursního řízení. Druhou vadou je aplikace § 112 občanského zákoníku. ZSDP obsahuje vlastní úpravu promlčecích lhůt v ust. § 70 ZSDP, který pomocné užití úpravy promlčecích lhůt podle občanského zákoníku nepředpokládá. Aby byla občanskoprávní úprava použitelná, musel by žalovaný popsat a vysvětlit mezeru v ZSDP, mezeru ve veřejném právu jako celku a objasnit, proč mezery překonává analogií iuris v neprospěch jednotlivce ergo ve prospěch státu. Aplikace ust. § 112 občanského zákoníku bez jakéhokoli odůvodnění je vadou způsobující nepřezkoumatelnost stěžejního závěru žalovaného. Žalobce takovou aplikaci považuje za nedůvodnou, neboť úprava promlčecích lhůt v ZSDP je komplexní a vady nevykazuje. Zde žalobce odkázal na rozsudek 2 Afs 51/2004, který popisuje, jak intenzivní by musela být kusost úpravy daňového ručitelství, aby mohlo být přistoupeno k aplikaci analogie iuris, a to ve prospěch jednotlivce na úkor státu. Žalobce uvedl, že použití analogie v právu veřejném, zejména pokud by zhoršovalo právní postavení žalobce, je obecně nepřipustné. Zde odkázal na nálezy Ústavního soudu II. ÚS 487/2000. Třetí vadou je podle žalobce vadně aplikovaný argument per analogiam iuris. Jeho aplikace je zcela výjimečná, právními normami neupravený případ se posoudí podle právních principů příslušného právního odvětví nebo obecných právních principů. Pustil-li se žalovaný na půdu analogie iuris, stíhá ho odpovědnost posoudit právní úpravu, která je obsahově nejbližší. Žalobce jako fyzická osoba byl podnikatelem, veškeré daňové pohledávky vznikly při výkonu jeho podnikatelské činnosti. I pokud by tedy byla přípustná analogie iuris, což žalobce vylučuje, musela by být použita právní úprava promlčení podle obchodního zákoníku.

ad c): Pohledávky žalovaného jsou vykonatelné a proto v případě konkursu na majetek fyzické osoby přetrvávají a se zrušením konkursu nezanikají. Povinností žalovaného bylo o vykonatelné pohledávky pečovat a činit úkony, které zabezpečí jejich vymahatelnost, protože v průběhu konkursního řízení může marně uplynout promlčecí lhůta. Podle § 14 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání sice nelze provést výkon rozhodnutí (exekuci) postihující majetek patřící do podstaty a k tomuto majetku nelze ani nabýt právo na oddělené uspokojení, avšak ani to nebránilo správci daně činit úkony, které by byly kvalifikovány znovu obnovit běh základní šestileté promlčecí lhůty. Nejvyšší správní soud opakovaně (např. rozsudek 6 Ads 19/2006, 7 Afs 120/2004) judikoval, že probíhající konkursní řízení nebrání správci daně činit kvalifikované úkony, i když rozhodnutí vykonat nelze. V průběhu konkursního řízení tedy správce daně mohl vydávat výzvy k úhradě nedoplatku či exekuční příkaz. Vzdor probíhajícímu konkursnímu řízení mohl správce daně dosáhnout úhrady daňových pohledávek i za zpeněžení majetku, který konkursem postižen není či exekucí na věcech a majetkových hodnotách vyloučených z konkursní podstaty; to však nečinil, promlčecí lhůta tak marně uplynula.

ad d): Cílem konkursu je dosáhnout poměrného uspokojení věřitelů z majetku tvořícího konkursní podstatu, a to za podmínek stanovených zákonem o konkursu a vyrovnání. Konkursní právo negarantuje, že konkursní věřitelé získají výhody pro uspokojení částí pohledávek, které zůstanou nevypořádané po skončení konkursu. Proto je jejich

odpovědností vyvinout dostatečnou aktivitu k ochraně svých práv. Výtěžek z konkursu žalovaný obdržel. Bylo na něm, aby ve vztahu k části pohledávek, které v konkursu uspokojeny být nemohly, činil opatření k tomu, aby byly vymahatelné i po skončení konkursu. Žádné úkony činěné v souladu s konkursním právem nemohou mít jiné důsledky, než předvídané konkursním právem. O přičitatelnosti úkonů soudu správci daně lze hovořit, pokud má správce daně na výběr, zda výkon rozhodnutí provede sám, nebo nechá výkon rozhodnutí provést obecný soud. Pokud na výběr nemá, musí dbát podstaty a smyslu prováděného speciálního řízení – konkursu- a činit úkony ve vztahu k části pohledávek, které v konkursním řízení uspokojeny být nemohou. Žalovaný ač nevěděl, jaká část daňových pohledávek zůstane neuspokojena, mohl činit úkony, jimiž by zjišťoval majetek žalobce, který netvořil konkursní podstatu a zabezpečoval jeho použití na úhradu svých daňových pohledávek i v průběhu konkursního řízení.

Žalobce shrnul, že smyslem úkonů podle § 70 odst. 2 ZSDP je vytvořit prostor pro aktivitu správce daně spočívající ve vymáhání daňových nedoplatků; vymáhání přihlášených daňových pohledávek v konkursu je podřízeno právu konkursnímu, které má přednost před ZSDP; jednotlivé úkony podle práva konkursního nemají vliv na běh promlčecích lhůt podle ZSDP, protože neinicializují žádnou aktivitu správce daně; správce daně má povinnost během konkursu aktivně vyhledávat majetek úpadce, který není zahrnut do konkursní podstaty a uspokojovat z něj své vykonatelné pohledávky; provádět úkony směřující k vybrání a vymáhání daňových nedoplatků přihlášených do konkursu, protože neví, jak budou uspokojeny v rozvrhovém řízení; konkursní právo garantuje pouze poměrné uspokojení konkursního věřitele a nemá vliv na ochranu práv stojících mimo účinky konkursního práva; nečiní-li správce daně v průběhu konkursu žádné úkony podle § 70 odst. 2 ZSDP, může dojít k marnému uplynutí promlčecí lhůty, což je bez vlivu na nárok správce daně na poměrné uspokojení pohledávek řádně přihlášených do konkursu. Žalobce žádal, aby soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí i exekuční příkaz a uložil žalovanému nahradit žalobci náklady řízení, které žalobce specifikoval.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že na rozdíl od žalobce je toho názoru, že konkurs přerušuje lhůtu pro promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek. Základní zásadou daňového řízení je, že správci daně jednají v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, jak stanoví § 2 odst. 1 ZSDP. To znamená, že musejí jednat v souladu i s občanským zákoníkem, obchodním zákoníkem a zákonem o konkursu. Podle § 14a zákona o konkursu a vyrovnání přechází prohlášením konkursu na správce konkursní podstaty mimo jiné i plnění povinností podle předpisu o daních, správce daně proto jedná ve věci daní pouze se správcem konkursní podstaty, nikoliv s úpadcem. Promlčecí lhůta pohledávek přihlášených do konkursu se přerušuje podle § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání, podle kterého má přihláška pohledávky do konkursního řízení pro běh lhůty pro promlčení a zánik práva stejné účinky jako uplatnění práva u soudu a podle § 112 občanského zákoníku, podle kterého uplatní-li v promlčecí lhůtě věřitel právo u soudu a v zahájení řízení řádně pokračuje, promlčecí doba od tohoto uplatnění po dobu řízení neběží. Rovněž podle § 402 obchodního zákoníku promlčecí doba přestává běžet, když věřitel za účelem uspokojení nebo určení svého práva učiní jakýkoli právní úkon, který se považuje podle předpisu upravujícího soudní řízení za jeho zahájení nebo za uplatnění práva v již zahájeném řízení; přihláška do konkursu podle žalovaného takovým úkonem je.

Žalovaný konstatoval, že daňová pohledávka byla přihlášena do konkursního řízení pod čj. 168746/98/010940/3278 ze dne 28.7.1998 a byla doručena Krajskému obchodnímu soudu v Praze dne 4.8.1998. Usnesením ze dne 29.7.2003 čj. 96 K 31/98-310 byl konkurs

pravomocně ukončen dne 17.9.2003. To dle žalovaného znamená, že v době od 4.8.1998 do 17.9.2003 probíhal konkurs a neběžela lhůta pro promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky přihlášené do konkursu. Žalobce přihlášenou pohledávku nepopřel a podle § 45 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání lze po zrušení konkursu vést výkon rozhodnutí na úpadcovo jmění. Žalovaný uvedl, že z kontroly a porovnání lhůt splatnosti jednotlivých daňových nedoplatků uvedených v exekučním příkazu, doručení přihlášky soudu dne 4.8.1998, ukončení konkursního řízení dne 17.9.2003 a doručení výzvy k zaplacení nedoplatků v náhradní lhůtě, proti které se žalobce neodvolal, a která je úkonem přerušujícím běh lhůty pro promlčení v důsledku kterého začíná běžet lhůta nová, vyplývá, že daňové nedoplatky uvedené v exekučním výměru, s výjimkou nedoplatku v pořadí 16 a 27, nejsou ke dni 9.3.2007, tj. ke dni podání žalobcovy námitky, promlčeny podle § 70 ZSDP a jsou vymahatelné. Upozornil, že v průběhu daňového řízení došlo k částečné úhradě některých nedoplatků, v těchto případech se nedoplatky uvedené v exekučním příkazu a uvedené na platebních výměrech a daňových přiznáních neshodují. Navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce v podání ze dne 3.12.2009 soudu došlém dne 7.12.2009 uvedl, že po nahlédnutí do spisu zjistil, že některé správní akty, na jejichž základě vznikly neuhrazené daňové povinnosti vymáhané předmětným exekučním příkazem, jsou vadné či zcela absentují. U vadných správních aktů žalobce řešil, zda soud je kompetentní k jejich nicotnosti přihlížet z hlediska důvodnosti žaloby a zda vady dosahují takové intenzity, že jde o rozhodnutí nicotná. Uvedl, že podle judikatury, na kterou odkázal, je při soudním přezkumu rozhodnutí vydaných ve vymáhacím řízení třeba zkoumat existenci exekučního titulu, vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr pohledávky k ceně exekucí postižené věci, doručení exekučního příkazu apod. Mezi mantinely soudního přezkumu tak patří i zkoumání nicotnosti rozhodnutí, jejichž neuhrazené částky jsou uvedeny na exekučním příkazu. Pokud jde o posuzování kategorií nicotnost a neplatnost daňových rozhodnutí, žalobce dovedl, že nelze aplikovat rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22.7.2005, čj. 6 A 76/2001, neboť byl zrušen Ústavním soudem náležením pléna Pl. ÚS 9/06 ze dne 2.6.2009. Má tak za to, že pro posouzení otázky neplatnosti a nicotnosti daňových rozhodnutí je od 2.6.2009 nezbytné vycházet z rozsudku 2 Afs 45/2003, který pojmy nicotnost a neplatnost staví na roveň ve smyslu nálezů Ústavního soudu II. ÚS 31/99, II. ÚS 583/03, z nichž je podle žalobce pro účely předmětné žaloby podstatné, že za vadné Ústavní soud považuje již jen špatně umístěnou náležitost rozhodnutí. Žalobce pak provedl rozbor tzv. konkludentního vyměřování a uvedl, že tímto způsobem měla být stanovena daňová povinnost ve většině žalobcových případech. I konkludentní rozhodnutí musí dle žalobce obsahovat náležitosti dle § 32 odst. 2 ZSDP, jak žalobce dovedl poukazem na rozsudek 5 Afs 9/2009 (v němž soud uvedl, že konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň odchyluje od daně uvedené v přiznání, či nikoliv, musí předcházet úvaha správce daně). K tomu žalobce uvedl, že tato úvaha musí být zachycena v rozhodnutí, protože jinak by na jisto nebylo postaveno, zda k vyměření došlo či nikoliv. Proto podle žalobce lze přijmout závěr, že skutečnost, zda bylo konkludentně vyměřeno, lze ověřit pouze nahlédnutím do spisu (v tomto bodě odkázal na rozsudek 1 Afs 51/2007), ve kterém se konkludentní rozhodnutí musí nacházet. Podle žalobce bude přípustné, když náležitosti rozhodnutí budou uvedeny přímo na formulář přiznání a hlášení, budou-li odpovídat § 32 odst. 2 ZSDP. Žalobce pak provedl posouzení jednotlivých rozhodnutí uvedených v exekučním příkazu. V případech „konkludentního vyměření“ (s výjimkou dvou případů, kdy neshledal nedostatky) žalobce namítl, že nejsou vyplněny odpovídající kolonky na zadní straně řádných či dodatečných daňových přiznání, což dle žalobce znamená, že neexistuje rozhodnutí o vyměření daně, neboť absentují všechny náležitosti rozhodnutí podle § 32 odst. 2 ZSDP. V případě platebních výměrů či dodatečných platebních výměrů žalobce

dovozoval nicotnost těchto daňových rozhodnutí s argumentací, že odkaz na procesní, případně hmotněprávní předpis je v záhlaví nikoli v výroku rozhodnutí, případně je (v případě položky 19) nečitelný takže na něj je třeba nahlížet jako by nebyl a v jednom případě platebního výměru na daňové penále (položka 18) není odkaz na hmotněprávní předpis uveden vůbec.

Z podnětu podané žaloby přezkoumal soud žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů a vycházel při tom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, jak soudu ukládá § 75 odst. 1,2 z.č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (s.ř.s.). V souladu s § 51 odst. 2 s.ř.s. soud ve věci rozhodl rozsudkem bez nařízení ústního jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem soudu výslovně souhlasili.

Soud vycházel z těchto podstatných skutečností:

Rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu podle § 73 odst. 8 ZSDP je rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s., neboť prováděním daňové exekuce dochází vždy přinejmenším k zásahu do vlastnického práva garantovaného čl. 11 Listiny základních práv a svobod. S ohledem na čl. 36 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nemůže být takové rozhodnutí vyloučeno ze soudního přezkumu. Soudní přezkum rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu může být zaměřen na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému a pod., nikoli tedy již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26.10.2005, čj. 2 Afs 81/2004-54).

Předmětný exekuční příkaz Finančního úřadu pro Prahu 3 na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod., vydaný dne 15.2.2007, pod čj. 31735/07/003940/8616 podle § 73 odst. 6 písm. b) ZSDP a § 73 odst. 7 tohoto zákona k vymození vykonatelného nedoplatku v částce 9 005 147,90 Kč, odkazuje na vykonatelný výkaz nedoplatků sestavený ke dni 23.8.2005 a obsahuje celkem 47 položek, v nichž je rozepsán druh daně, číslo daňového rozhodnutí, den jeho vydání a den splatnosti nedoplatku a jeho výše. V námitkách, které žalobce proti exekučnímu příkazu podal, namítl promlčení práva vybrat a vymáhat všechny daňové nedoplatky podle § 70 odst. 1 ZSDP. O námitce rozhodl podle § 73 odst. 8 ZSDP žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím.

Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný otázku promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek posoudil nesprávně. V doplnění žaloby, podaném soudu však až dne 7.12.2009 (tedy po uplynutí lhůty k podání žaloby podle § 72 odst. 1 s.ř.s.), dovozuje v případě konkrétních rozhodnutí existenci vad, které podle žalobce způsobují nicotnost rozhodnutí.

Podle § 71 odst. 2 s.ř.s., rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní bod může žalobce jen ve lhůtě pro podání žaloby. K nicotnosti správního aktu jsou soudy povinny přihlížet z úřední povinnosti, tj. nad rámec žalobních bodů. Naproti tomu jde-li o neplatné daňové rozhodnutí platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň i nicotné.

Pokud by bylo rozhodnutí, jímž byla vyměřena daň, jejíž nedoplatek je vymáhán exekucí příkazem, nicotné, šlo by o skutečnost, kterou by soud při přezkoumání exekučního výměru, respektive při přezkoumání rozhodnutí o námitkách proti tomuto exekučnímu výměru, nemohl pominout, neboť existence vykonatelného exekučního titulu je základním předpokladem provedení exekuce. Soud však nicotnost daňových rozhodnutí neshledal.

Městský soud při výkladu pojmů „nicotnost“ a „neplatnost“ daňového rozhodnutí vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 72/2008-71 ze dne 23.7.2009, nikoli z žalobcem namítaného dříve vydaného rozsudku 2 Afs 45/2003 ze dne 31.8.2004, který podle žalobce staví pojmy nicotnost a neplatnost na roveň (v rozsudku 2 Afs 45/2003 se mimo jiné uvádí, že *se pojem neplatnosti doktrinálně vykládá jako nicotnost..., ...platební výměry správce daně postrádaly základní náležitosti ve smyslu § 32 odst. 2 cit. zákona, s jejíž absencí ust. § 32 odst. 7 cit. zákona spojuje neplatnost těchto rozhodnutí /jež, jak již bylo uvedeno výše, je zpravidla doktrinálně vykládána jako jejich nicotnost/...*).

V rozsudku 5 Afs 72/2008 vycházel Nejvyšší správní soud z právního názoru, že pojmy nicotnosti a neplatnosti individuálního správního aktu nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní specifický obsah. Uvedl, že k otázce se již dříve vyjádřil rozšířený senát v rozsudku ze dne 22.7.2005, čj. 6 A 76/2001-96, publikovaném pod č. 793/2006 Sb. NSS. Toto rozhodnutí sice bylo zrušeno nálezem Ústavního soudu ze dne 2.6.2009, sp. zn. Pl ÚS 9/06, ale jen proto, že se Nejvyšší správní soud neřídil závazným právním názorem Ústavního soudu vysloveným v této konkrétní věci, v níž již došlo ke zrušení předchozího rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Ani z uvedeného nálezu Ústavního soudu však nevyplývá, že by měl být překonán samotný právní názor Nejvyššího správního soudu, podle něhož je třeba rozlišovat mezi neplatností správních rozhodnutí dle § 32 odst. 2 daňového řádu a nicotností správních rozhodnutí, kterou mohou způsobit jen nejzávažnější vady. Nejvyšší správní soud v rozsudku 5 Afs 72/2008 konstatoval závěry rozsudku rozšířeného senátu 6 A 76/2001, podle nichž *teorie považuje za nicotný správní akt, který trpí vadami takové intenzity, že již vůbec nelze o správním aktu hovořit. Typicky jsou takovými vadami neexistence zákonného podkladu pro rozhodnutí, nedostatek pravomoci, nejtěžší vady příslušnosti, absolutní nedostatek formy, absolutní omyl v osobě adresáta, neexistence skutkového základu způsobující bezobsažnost, požadavek trestného plnění, požadavek plnění fakticky nemožného, neurčitost, nesmyslnost či neexistence vůle. Nicotnost nelze zhojit ani uplynutím času. Nicotný akt nikoho nezavazuje a nikdo jej není povinen respektovat, neboť mu nesvědčí presumpce správnosti (srov. Staša, J. in Hendrych, D. a kol.: Správní právo. Obecná část. 5. vydání. C. H. Beck, Praha, 2003, s. 136-141). (...) Judikatura dospěla k závěru, že k nicotnosti je soud povinen hledět z úřední povinnosti. (...)....Z uvedeného vyplývá, že nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami (příklady viz výše), že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Tyto vady jsou natolik závažné, že způsobí faktickou neexistenci samotného správního aktu; za dané situace tu není tedy nic, co by mohlo zakládat jakákoliv práva či povinnosti subjektů.... Srovná-li se uvedené vymezení nicotnosti s neplatností podle § 32 odst. 7 daňového řádu, je zřejmé, že jde o odlišné kategorie. Podle § 32 odst. 7 d. ř. je neplatným rozhodnutí, v němž chybí některá z ostatních základních náležitostí, které dle povahy rozhodnutí musí být jeho obsahem, nebo odůvodnění v případech, kdy jej zákon vyžaduje; zřejmá chyba v psaní nebo počítání neplatnost rozhodnutí nepůsobí. Chybějící základní náležitosti rozhodnutí (např. neuvedení právního předpisu ve výroku nebo neuvedení*

čísla účtu či lhůty k plnění) sice představují vadu rozhodnutí, avšak zjevně nikoliv natolik intenzivní, aby po účastnících nebylo možno spravedlivě žádat, aby rozhodnutí respektovali, a aby bylo možno usuzovat na neexistenci takového rozhodnutí; dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho neexistenci. Chybí-li např. ve výroku uvedení právních předpisů, nejde zjevně o některý z případů nicotnosti, tj. o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje [o takový nedostatek by nešlo ani u nepřesného označení daňového subjektu podle § 32 odst. 2 písm. c) d. ř.], či o nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Obdobně pokud by rozhodnutí neobsahovalo odůvodnění, ač by jej podle zákona mělo mít, nejde o rozhodnutí nicotné, ale o rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.... Rozlišování neplatnosti, nezákonnosti a nicotnosti rozhodnutí není pouze akademickou záležitostí, ale nese s sebou i vysoce praktické důsledky pro soudní přezkum. K nicotnosti správního aktu jsou správní soudy jak v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, tak i v řízení o kasační stížnosti povinny přihlížet z úřední povinnosti, nad rámec žalobních bodů či důvodů kasační stížnosti. Je-li rozhodnutí skutečně nicotné, soud v řízení o žalobě pouze deklaratorním výrokem vyhlásí jeho nicotnost. Tento postup odpovídá i samotné logice věci: není-li tu „nic“, co by zakládalo práva či povinnosti subjektů, nelze toto „nic“ zrušit. Pouze se vysloví nulita takového aktu. Naproti tomu, jde-li o neplatné daňové rozhodnutí (tj. je splněn jak formální aspekt, spočívající v absenci některé ze základních náležitostí rozhodnutí, i materiální aspekt, spočívající v určité intenzitě tohoto nedostatku), platí, že soud k jeho vadám způsobujícím neplatnost přihlíží zásadně pouze k námitce žalobce; z úřední povinnosti by k vadám způsobujícím neplatnost přihlížel pouze tehdy, pokud by daňové rozhodnutí bylo nejen neplatné, ale zároveň buď nicotné či nepřezkoumatelné. Ani v těchto případech nelze hovořit o tom, že by soud přihlížel z úřední povinnosti k neplatnosti; soud totiž přihlíží z úřední povinnosti k určitým vadám, které krom toho, že vyvolávají neplatnost, zároveň – a to je pro soudní přezkum podstatné – způsobují nepřezkoumatelnost či nicotnost. Namítne-li žalobce v ostatních případech neplatnost daňového rozhodnutí, a soud shledá tento závěr správným, napadené rozhodnutí – jež je zároveň nezákonným v širším slova smyslu – zároveň zruší, nejčastěji podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.... Rozšířený senát uzavírá, že nicotnost, neplatnost a nezákonnost správního aktu jsou vzájemně odlišnými kategoriemi, s vlastním obsahem, rozdílnými předpoklady uplatnění, a rozdílnými dopady na soudní přezkum. Závěr, že neplatný platební výměr je per se nicotný, je tedy z vyložených důvodů neudržitelný“.

Rovněž městský soud v předmětné věci vychází z právního názoru, že nelze ztotožnit neplatnost daňových rozhodnutí a jejich nicotnost. V předmětné věci podle přesvědčení soudu nejde o žádný z případů nicotnosti shora vymezených Nejvyšším správním soudem, tj. nejde o absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či o nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Daňová rozhodnutí vyjmenovaná žalobcem v doplnění žaloby nejsou nicotnými nýbrž fakticky existujícími správními akty. Nicotnost rozhodnutí nemůže způsobit uvedení právního předpisu v jiné části než ve výroku platebního výměru a ani to,

pokud uvedení právního předpisu zcela chybí. V případě konkludentního vyměření daně (§ 46 odst. 5 věta druhá ZSDP) platí, že se za den vyměření a zároveň doručení tohoto rozhodnutí daňovému subjektu považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo hlášení, a bylo-li daňové přiznání nebo hlášení podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Nevyplnění příslušných kolonek daňového přiznání - „vyměřil“ „přezkoušel“ - správcem daně neznamená, že daň vyměřena nebyla. Ohledně žalobcem blíže nekonkretizovaných daňových rozhodnutí, která podle žalobce ve spise absentují, žalobce nenamítl, že by snad vůbec nebyla vydána či nebyla žalobci doručena a ani z jiných důvodů nedovožoval, že jde o rozhodnutí nicotná; exekuční příkaz obsahuje v případě všech položek údaje o číslu a datu vydání daňových rozhodnutí, datum splatnosti nedoplatku a jeho výši. Tyto údaje žalobce nezpochybnil, soud tedy o nich nemá pochybnosti.

Otázkou, zda žalobcem vyjmenovaná daňová rozhodnutí jsou či nejsou neplatná podle § 32 odst. 7 ZSDP, resp. zda by případná jejich neplatnost vůbec mohla mít vliv na rozhodnutí soudu v předmětné věci, se soud nezabýval. Neplatností daňových rozhodnutí se soud zabývá nikoli z úřední povinnosti, ale jen k žalobní námitce. Danou otázku by tedy městský soud řešil pokud by doplnění žaloby bylo podáno ve lhůtě pro podání žaloby, což se nestalo.

Soud dále řešil otázku namítaného promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek podle § 70 odst. 1 ZSDP. Námitka promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek souvisí s vymahatelností daňového nedoplatku, proto je její uplatnění přípustné.

Soud vycházel z těchto skutečností:

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.

Podle § 70 odst. 2 ZSDP 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.

Podle § 70 odst. 3 ZSD ve znění do 31.12.2007, k promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námítky.

Podle § 70 odst. 3 ZSDP ve znění od 1.1. 2008 (po novelizaci zákonem č. 296/2007 Sb.), k promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námítky. Po dobu výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem anebo do uspokojení z výtěžku veřejné dražby lhůta podle odstavců 1 a 2 neběží, a to až do právní moci rozhodnutí o ukončení těchto řízení nebo jeho ukončení; lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení (zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku). Důvodová zpráva k návrhu zákona uvádí, že *navrhovaná úprava*

řeší otázku nakládání s daňovými nedoplatky při ukončení insolvenčního řízení a jejich další případnou existenci za předpokladu, že byly řádně přihlášeny u insolvenčního soudu a z různých objektivních důvodů nebyly zcela nebo zčásti v insolvenčním řízení uhrazeny. Předkládaná právní úprava vychází z teze, že i správce daně, jenž se o spravovanou daňovou pohledávku stará s péčí řádného hospodáře, požívá právní jistoty, že nedojde k jejímu promlčení.

V předmětné věci je třeba vycházet z ustanovení § 70 odst. 3 ZSDP ve znění účinném v době rozhodování správního orgánu, tj. ve znění do 31.12.2007, přičemž nové znění tohoto ustanovení, ale ani důvodová zpráva k zákonu č. 296/2007 Sb., jímž bylo toto ustanovení novelizováno, nedává vodítko pro výklad jeho původního znění ve smyslu znění novelizovaného.

Žalovaný ve věci aplikoval ustanovení § 70 ZSDP ve znění před jeho novelizací, a rovněž o ust. § 20 odst. 8 tehdy platného zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu (podle kterého *příhláška pohledávky má pro běh lhůty pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu*) a dále ust. § 112 občanského zákoníku (podle kterého *uplatní-li věřitel v promlčecí době právo u soudu nebo jiného příslušného orgánu a v zahájeném řízení řádně pokračuje, promlčecí doba od tohoto uplatnění po dobu řízení neběží; to platí i o právu, které bylo pravomocně přiznáno a pro které byl u soudu nebo u jiného příslušného orgánu navržen výkon rozhodnutí*). V odůvodnění rozhodnutí žalovaný sice uvedl, že dnem doručení přihlášky konkursnímu soudu (4.8.1998) byl běh promlčecí doby *přerušen*, nedovožoval však založení běhu *nové* promlčecí lhůty, neboť konstatoval, že lhůta *pokračovala* dnem, který následoval po ukončení konkursu, k němuž došlo dne 17.9.2003.

Do správního spisu je založena přihláška pohledávek v celkové výši 12 701 077,- Kč podaná finančním úřadem Krajskému obchodnímu soudu v konkursním řízení ve věci úpadce J. J. Na přihlášce je vyznačen údaj „vypraveno dne 3.8.1998“. Žalobce nezpochybnil tvrzení žalovaného, že přihláška byla soudu podána dne 4.8.1998 a nezpochybnil ani tvrzení, že se týkala daňových nedoplatků posléze vymáhaných předmětným exekucním příkazem. Do správního spisu je dále založen Zápis z přezkumného jednání ve věci úpadce J. J., sepsaný dne 31.12.1999, podle kterého jako pohledávka za podstatou byly zařazeny pohledávky finančního úřadu v celkové výši 12 700 777,-Kč. Z jeho obsahu rovněž vyplývá, že správkyň konkursní podstaty byl sestaven seznam pohledávek a správkyň konkursní podstaty vyzvala úpadce, aby se s ním seznámil a vyjádřil se k němu, ten však na tuto výzvu nerefletoval. Správní spis obsahuje i usnesení soudu čj. 96 K 31/98-310, které nabylo právní moci dne 17.9.2003, jímž po splnění rozvrhového řízení byl zrušen konkurs na majetek úpadce J. J. a dále obsahuje následnou výzvu správce daně k zaplacení nedoplatku v celkové částce 8 828 577, 90 Kč v náhradní lhůtě, vydanou dne 7.9.2005 podle § 73 odst. 1 ZSDP a doručenou žalobci do vlastních rukou dne 3.10.2005.

Soud otázku promlčení posoudil jiným postupem než žalovaný, byť v daném případě se stejným výsledkem. Soud je toho názoru, že na promlčení práva správce daně vybrat a vymáhat daňové nedoplatky lze aplikovat pouze ustanovení § 70 ZSDP, nikoli však ustanovení § 20 odst. 8 zákona o konkurzu a vyrovnání ve spojení s § 112 OZ, jak učinil žalovaný. Ustanovení § 20 odst. 8 zákona o konkurzu a vyrovnání, podle kterého *příhláška pohledávky má pro běh lhůt pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění*

práva u soudu, předpokládá existenci právního předpisu, který upravuje účinky uplatnění práva u soudu na běh promlčecí lhůty. Žalovaným užitě ustanovení § 112 OZ se týká promlčecích dob upravených v OZ, nikoli promlčecích lhůt upravených v § 70 ZSDP. Ani ustanovení § 402 obchodního zákoníku, na které poukázal žalovaný ve vyjádření k žalobě, nedopadá na lhůty upravené v § 70 ZSDP. ZSDP ve znění účinném do 31.12.2007 neobsahoval žádné ustanovení upravující přerušení či stavení promlčecí lhůty *po dobu řízení u soudu*, jehož by se bylo možno dovolat při aplikaci § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání. Lhůty, v nichž je finanční úřad oprávněn vybrat a vymáhat daňový nedoplatek a přerušení těchto lhůt upravovalo ustanovení § 70 ZSDP, které však teprve od 1.1.2008 stanovilo, že lhůta podle odst. 1 a 2 neběží po dobu výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem anebo do uspokojení z výtěžku veřejné dražby a rovněž po dobu přihlášení nedoplatku v konkursním řízení. Do 31.12.2007 ZSDP úpravu dopadu uplatnění práva u soudu na promlčecí lhůty podle § 70 ZSDP neobsahoval, přičemž aplikace § 112 OZ na promlčecí lhůty podle § 70 ZSDP není podle soudu možná.

Soud je však toho názoru, že přihláška pohledávky finančního úřadu do konkursního řízení je úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP, tedy úkonem který přerušil (nikoli stavil, jak dovozoval finanční úřad) běh šestileté promlčecí lhůty a založil běh lhůty nové. K právnímu názoru, že přihlášení pohledávky do konkursního řízení lze považovat ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP za úkon směřující k vymožení nedoplatku, který přerušil běh promlčecí lhůty a založil běh nové promlčecí lhůty, dospěl, byť bez bližšího odůvodnění, i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 7.5.2008, 30 Ca 22/2007-23, s nímž je městský soud obeznámen.

Podle ust. § 70 odst. 2 ZSDP je úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku způsobilým založit běh nové lhůty pouze takový úkon, o němž byl daňový dlužník **zpraven**. Žalobce v žalobě odkázal na rozsudek 1 Afs 116/2006, v němž Nejvyšší správní soud v celní věci uvedl, že za kvalifikovaný úkon, který přerušuje běh šestileté promlčecí lhůty k vymáhání nedoplatku je nutno považovat pouze takový úkon, o kterém se dlužník prokazatelně dozvěděl, a to zásadně bez ohledu na to, zda takovou podmínku zákon stanoví. Dále žalobce poukázal na rozsudek 7 Afs 52/2004, který týkal posouzení, jakým způsobem má být daňový subjekt zpraven o úkonu, který přerušuje běh promlčecí lhůty. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že musí jít o úkon adresovaný daňovému dlužníku a nikoli jinému subjektu bez ohledu na to, jaký je jeho vztah k daňovému subjektu, dále uvedl, že není přípustné, aby se daňový dlužník o takovém úkonu dozvěděl zprostředkovaně či dokonce nahodile a za nepřipustně extenzivní výklad označil výklad dovozující, že rozsudek ukládající povinnost společnostem stěžovatele jako jeho ručitelům a doručený ručiteli stěžovatele, který byl zároveň jednatelem stěžovatele, je úkonem ve smyslu § 72 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.

K žalobní námitce, že přihláška do konkursního řízení nebyla adresována ani určena žalobci, žalobce se o ní nedozvěděl, a proto není způsobilá mít vliv na běh promlčecí lhůty podle § 70 ZSDP, městský soud uvádí:

Podle § 20 tehdy platného zákona o konkursu a vyrovnání, konkursní věřitelé podávají přihlášky pohledávek u konkursního soudu, který doručí přihlášku ve stejnopisu správci konkursní podstaty. Ten z přihlášených pohledávek sestaví seznam, v němž uvede, které

pohledávky uznává a které popírá a z jakých důvodů, a to podle úpadcových obchodních knih a jiných dokladů a vyzve úpadce, aby se k sestavenému seznamu přihlášek vyjádřil. Seznam pak předloží konkursnímu soudu.

Z již zmíněného zápisu z přezkumného jednání ze dne 13.12.1999 vyplývá, že správkyň konkursní podstaty sestavila seznam pohledávek a vyzvala úpadce, aby se s ním seznámil a vyjádřil se k němu, což úpadce o své vůli neučinil. Správkyň konkursní podstaty tedy nepochybně byla **zpravena** o tom, že správce daně podal přihlášku pohledávek do konkursního řízení a s touto přihláškou byla i detailně seznámena, neboť na jejím podkladě zpracovala seznam pohledávek. Na správkyň konkursní podstaty přitom podle § 14a odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání prohlášením konkursu přechází oprávnění vykonávat práva a plnit povinnosti, které podle zákona a jiných právních předpisů jinak přísluší úpadci, jestliže souvisí s nakládáním s majetkem patřícím do podstaty. Proto konkursní soud jednal se správkyň konkursní podstaty, nikoli se samotným úpadcem a přihlášku pohledávek doručoval správkyň konkursní podstaty, nikoli žalobci. O existenci seznamu pohledávek, nepochybně tedy i o faktu, že došlo k podání přihlášky pohledávek, na jejímž podkladě byl seznam správkyň konkursní podstaty sestaven, byl ostatně nejpozději dne 13.12.1999 zpraven i sám úpadce. Nejenom správkyň konkursní podstaty jednající v konkursním řízení *na místě* žalobce, ale i žalobce sám tedy byl o podání přihlášky pohledávek **zpraven**, a to prostřednictvím správkyň konkursní podstaty, tedy nikoli zprostředkovaně ani nahodile v tom smyslu, jak za nepřipustné označil rozsudek Nejvyššího správního soudu 7 Afs 52/2004. Přihláška pohledávek se týkala pohledávek žalobce, nikoli osoby odlišné od žalobce. To podle městského soudu měl na mysli Nejvyšší správní soud, uvedl-li, že úkon musí být „adresován“ daňovému dlužníkovi nikoli jinému subjektu.

Žalobce dále s poukazem na rozsudek rozšířeného senátu 2 Afs 52/2005 dovozuje, že úkonem přerušujícím běh prekluzivní i promlčecí lhůty a zakládajícím běh lhůty nové, může být pouze úkon, jímž je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně; podání přihlášky do konkurzu však není na počátku žádné aktivity správce daně. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku 2 Afs 52/2005 řešil otázku vlivu vydání dodatečného platebního výměru na běh lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP se závěrem, že platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP. K tomu v odůvodnění rozsudku mimo jiné uvedl, že smyslem a účelem § 47 odst. 2 ZSDP je přerušování běhu lhůty a založení nové lhůty proto, aby správce daně mohl daň vyměřit či dodatečně stanovit – platebním výměrem již tak činí..... Veškeré úkony směřující k vyměření daně, jsou prováděny proto, aby daň byla vyměřena,..... jde tedy o úkony kterými je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně... ..platební výměr ovšem má být vyvrcholením předchozího daňového řízení, nikoli jeho faktickým začátkem. V těchto souvislostech pak Nejvyšší správní soud uvedl, že úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně Závěry Nejvyššího správního soudu dopadají na konkrétní jím posuzovanou otázku a podle názoru městského soudu je nelze plně vztáhnout na úkony správce daně podle § 70 odst. 2 ZSDP, přerušující běh promlčecí lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku a bez dalšího dovozovat, že i tímto úkonem nutně musí být zahájena určitá aktivní činnost správce daně. Ostatně např. ani návrhem na prohlášení konkurzu, který podle žalobce odborná literatura i judikatura uvádí jako úkon podle § 70 odst. 2 ZSDP- a proti tomu žalobce nebrojí - není zahájena konkrétní aktivní činnost správce daně. Soud je toho názoru, že úkonem podle § 70 odst. 2 ZSDP může být i jiný úkon správce daně směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, než pouze ten, který zahajuje konkrétní aktivní činnost správce daně.

Předmětná přihláška pohledávek do konkursního řízení tak je podle soudu úkonem směřujícím k vymození nedoplatku podle § 70 odst. 2 ZSDP, jímž se přerušuje promlčecí lhůta a počíná běžet nová promlčecí lhůta. Závěry městského soudu nejsou podle jeho názoru v rozporu s namítanými rozsudky Nejvyššího správního soudu.

Nejdříve splatným nedoplatkem je podle údajů žalobou napadeného rozhodnutí (tyto údaje žalobce nezpochybnil) nedoplatek splatný dne 18.4.1995. Šestiletá lhůta k vymození tohoto nedoplatku tak počala běžet od 31.12.1995 a její konec by připadl na 31.12.2001. V běžící lhůtě, a to dne 4.8.1998, byla podána přihláška pohledávek do konkursního řízení, která je podle soudu úkonem dle § 70 odst. 2 ZSDP, o němž byl daňový subjekt zpraven nejpozději dne 13.12.1999, tedy rovněž v běžící promlčecí lhůtě. Od 31.12.1999 začala běžet nová šestiletá promlčecí lhůta, jejíž konec by nastal 31.12.2005. V běžící lhůtě, a to dne 3.10.2005, však byla žalobci doručena výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, která nepochybně rovněž je úkonem podle § 70 odst. 2 ZSDP. Od 31.12.2005 tak běžela nová šestiletá promlčecí lhůta, v jejímž běhu bylo vydáno (i doručeno) žalobou napadené rozhodnutí. Pro úplnost soud uvádí, že ve výroku napadeného rozhodnutí je pod položkou 28 uveden nedoplatek ve výši 3.540,- Kč splatný dne 5.9.2000, který nebyl zahrnut do přihlášky pohledávek do konkursního řízení. I tohoto nedoplatku se však týká výzva správce daně k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, doručená žalobci dne 3.10.2005; proto ani v případě této položky nejde o nedoplatek, jehož vymáhání by bylo promlčeno.

K promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek tak podle soudu nedošlo. Rozhodnutí žalovaného je postaveno na závěru o nepromlčení daňových nedoplatků, proto je soud neshledal v rozporu se zákonem, byť žalovaný k uvedenému závěru dospěl postupem, s nímž se soud neztotožnil.

Soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., za situace, kdy plně úspěšnému žalovanému náklady před soudem nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost za podmínek ust. § 102 a násl. s.ř.s., ve lhůtě do dvou týdnů po doručení rozsudku, prostřednictvím Městského soudu v Praze k Nejvyššímu správnímu soudu. Podle § 105 odst. 2 s.ř.s., stěžovatel musí být zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Praze dne 30. července 2010

JUDr. Eva Pechová
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Václav Koláček

Anonymizaci provedl:
Mgr. Jan Kobera