



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **T. K.**, zastoupený Mgr. Davidem Kroftou, advokátem se sídlem Tyršův dům, Újezd 450/40, Praha 1 - Malá Strana, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 11. 2011, č. j. 57 Af 54/2010 – 25,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 30. 11. 2011, č. j. 57 Af 54/2010 – 25, zamítl žalobu podanou žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 19. 8. 2010, č. j. 6480/10-402318, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Tachově ze dne 30. 3. 2010, č. j. 20272/10/160920402672, jímž byla zamítnuta žádost stěžovatele o vrácení přeplatku. V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že mezi účastníky byl sporná aplikace ust. § 20 odst. 8 zákona č. 328/1991 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o konkurzu a vyrovnaní“) na veřejnoprávní pohledávky. V této souvislosti poukázal na to, že touto otázkou se již zabýval Nejvyšší soud v usnesení ze dne 28. 4. 2011, č. j. 29 Cdo 1063/2011 - 541. Proti tomuto usnesení byla podána ústavní stížnost, kterou Ústavní soud usnesením ze dne 15. 7. 2011, sp. zn. IV. ÚS 1951/11 odmítl. Krajský soud se zcela ztotožnil se závěry Nejvyššího soudu a Ústavního soudu a neshledal důvod se od nich odchýlit. Ust. § 20 odst. 8 zákona o konkurzu a vyrovnaní je ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ustanovením speciálním. Je-li možné do konkurzního řízení přihlásit jak soukromoprávní,

tak veřejnoprávní pohledávky a z ust. § 20 odst. 8 zákona o konkurzu a vyrovnání nevyplývá, že by se toto ustanovení mělo vztahovat jen na pohledávky soukromoprávní, nelze dospět k jinému závěru, než že dopadá i na pohledávky veřejnoprávní. Proto je nutné citované ustanovení stavící běh promlčecích a prekluzivních lhůt aplikovat i na veřejnoprávní pohledávky. Na této skutečnosti nemůže nic změnit ani stěžovatelem namítaná novelizace ust. § 70 zákona o správě daní a poplatků. Ust. § 20 odst. 8 zákona o konkurzu a vyrovnání nedoznalo žádné změny od prohlášení konkurzu na majetek stěžovatele. Z tohoto pohledu je třeba souhlasit s finančním ředitelstvím, že novelizace ust. § 70 zákona o správě daní a poplatků je pouhou deklarací již existujícího pravidla. Správní orgány obou stupňů proto postupovaly v souladu se zákonem, když žádosti stěžovatele o vrácení přeplatku nevyhověly. Nad rámec uvedeného považoval krajský soud za nezbytné upozornit na to, že stěžovatel nemohl být se svými námitkami v daňovém řízení vůbec úspěšný. Mohl totiž své námitky vznést naposledy v odvolání proti rozvrhovému usnesení vydanému v konkurzním řízení. I když konkurz byl po splnění rozvrhového usnesení zrušen, je nezbytné ctít ust. § 45 odst. 1 zákona o konkurzu a vyrovnání, podle kterého zrušením konkursu zanikají účinky prohlášení konkursu uvedené v ust. § 14 odst. 1 písm. a) až e), g), i) a l), přičemž platnost a účinnost úkonů provedených v průběhu konkursu tím není dotčena. Stěžovatel tudíž nemůže dodatečně v jiných řízeních úspěšně zpochybňovat správnost úkonů učiněných v průběhu konkursu. Pro něho, stejně tak jako pro jakýkoli správní orgán, jsou úkony učiněné v průběhu konkursu závazné.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti poukázal na to, že krajský soud se s právním názorem finančního ředitelství ztotožnil a odůvodnění napadeného rozsudku opřel o jediné rozhodnutí Nejvyššího soudu v obdobné věci. Podle stěžovatele se tak ani za pomoci citovaného judikátu dostatečně nevypořádal s argumentací uvedenou v žalobě. Pouhé konstatování, že ust. § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání je ustanovením speciálním ve vztahu k úpravě promlčení v zákoně o správě daní a poplatků je nedostatečné, a zejména není pro posouzení dané věci příliš podstatné. Posouzení této dílčí otázky nemá vliv na závěr, že ust. § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání lze použít pouze pro pohledávky soukromoprávní povahy, které lze uplatnit v občanském soudním řízení. Institut promlčení je v daňových věcech upraven zcela samostatně a nelze, byť subsidiárně, aplikovat právní úpravu promlčení platnou v soukromoprávních vztazích. Stěžovatel má za jednoznačné, že argumentace ust. § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání, kdy přihláška pohledávky do konkursního řízení má na běh promlčení lhůty a zánik práv tytéž účinky jako uplatnění práva u soudu, tj. podání žaloby, není pro oblast správy daní a poplatků případná. Správce daně své nároky vůči daňovým poplatníkům neuplatňuje návrhy u soudu, ale činí tak správním rozhodnutím. Argumentace, že podáním přihlášky se stává správce daně věřitelem, jehož postavení je totožné s ostatními věřiteli, pročež se zřejmě má použít o. z. ohledně úpravy promlčení, není právně přijatelná. Správce daně uplatňuje daňovou pohledávku a její přihlášení do konkursu nemá za následek její transformaci do soukromoprávní roviny tak, aby byla možná aplikace občanskoprávní úpravy promlčení. Komplexní úprava promlčení práva správce daně vymáhat daňové nedoplatky je upravena v ust. § 70 zákona o správě daní a poplatků. Ve smyslu ust. § 70 zákona o správě daní a poplatků ve znění, jež bylo neměnné od data prohlášení konkursu až do 31. 12. 2007, se právo vybrat a vymáhat daňový

pokračování

nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Pouze je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku se promlčecí lhůta přerušuje a počíná běžet nová promlčení lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven. Musí se jednat o úkon směřující ke zjištění výše daňového nedoplatku nebo k jeho předsání za konkrétní období, resp. úkon k vymožení již předsaného daňového nedoplatku. Přihlášku pohledávky do konkursního řízení podanou správcem daně dne 17. 11. 1998 lze považovat za úkon směřující k jejímu vybrání nebo vymožení. Nová šestiletá promlčecí lhůta tak počala běžet nejpozději 1. 1. 1999. V následující šestileté promlčecí době však správce daně neučinil žádný úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Šestiletá promlčecí lhůta tak skončila dne 31. 12. 2004. Počínaje 1. 1. 2005 byly veškeré daňové nedoplatky vyčíslené správcem daně přihláškou ze dne 17. 11. 1998, promlčeny a nebylo možné pokračovat v jejich vymáhání. Promlčecí doba běžela i po dobu přihlášení daňového nedoplatku v konkursním řízení, neboť tehdy platná úprava, nepovažovala konkursní řízení za skutečnost, která staví běh promlčecí doby daňových pohledávek. Krajský soud se však zabýval v zásadě výlučně otázkou vztahu zákona o konkursu a vyrovnání a zákona o správě daní a poplatků, příp. dalších zákonů, které ukládají předmětné platební povinnosti. Rovněž vyjádřil souhlas s názorem Ústavního soudu vyjádřeným v nálezu sp. zn. I. US 544/2002, že *„obecně řečeno, daňové řízení tedy probíhá (nepřerušuje se) ale okamžikem prohlášení konkursu pro ně platí omezení stanovená zákonem o konkursu a vyrovnání.“* Tímto omezením však v citovaném judikátu bylo započtení pohledávek, nikoliv omezení běhu promlčecí doby, které jde naopak k tíži dlužníka. Podstatou v dané věci však není vzájemný vztah aplikovatelných zákonů, ale skutečnost, že ust. § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání nelze vůbec aplikovat na promlčení pohledávek vzniklých za daňových a obdobných platebních povinností veřejnoprávního charakteru. Pro promlčení těchto pohledávek není jejich uplatnění u soudu žádnou relevantní skutečností. Význam přihlášky je pouze v tom, že daňová či obdobná veřejnoprávní pohledávka může být uspokojena v rámci rozvrhu zpeněžené konkursní podstaty. Nemůže mít jakýkoliv vliv na zánik práva vymáhat daňový nedoplatek, pokud k dalšímu vymáhání nejsou splněny veřejnoprávní podmínky. Jak vyplývá z ust. 40 odst. 11 tehdy platného zákona o správě daní a poplatků, a jak konstatuje i ustálená judikatura, prohlášením konkursu se daňové řízení nepřerušuje. I z toho lze dovozovat, že se nestaví ani promlčecí doba k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. Nároky v daňovém řízení je třeba mít za promlčené, a nemohou být proto uspokojeny v konkursním řízení po uplynutí promlčecí doby. Pro úplnost stěžovatel opět poukázal na to, že s účinností od 1. 1. 2008 bylo ust. § 70 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků doplněno o větu, která zavedla pravidla pro stavení běhu promlčecích lhůt. Právní úprava platná v době vzniku daňového nedoplatku, kterou se řídí i právní úprava jeho promlčení, však jakoukoliv úpravu týkající se stavení běhu promlčecích lhůt neobsahovala. Logickým výkladem ust. § 70 zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném v době vzniku daňového nedoplatku, nelze než dojít k závěru, že přihlášení daňového nedoplatku v konkursním řízení nemělo za následek stavení běhu promlčecí doby. Správce daně by za účelem jejího přerušování musel učinit úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Protože se tak nestalo, jsou uvedené daňové nedoplatky promlčené a správce daně se nemůže domáhat jejich zaplacení. V napadeném rozhodnutí je sice uvedeno, že citované ustanovení je pouze implementací toho, což už bylo předtím dovozováno výkladem, s čímž se krajský soud ztotožnil, ale s tímto závěrem stěžovatel v žádném případě nemůže souhlasit. Právní

posouzení věci soudem, jakož i finančním ředitelstvím je proto v rozporu s platnou právní úpravou. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti poukázalo na to, že veškeré argumenty pro danou věc relevantní již byly uvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a proto na ně odkázalo.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnilo ministerstvo v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle obsahu správního spisu byl usnesením Krajského soudu v Plzni ze dne 23. 10. 1998, sp. zn. 20 K 35/97 prohlášen na majetek stěžovatele konkurz. Dne 20. 11. 1998, tj. ve lhůtě stanovené Krajským soudem v Plzni, přihlásil finanční úřad své pohledávky vůči stěžovateli splatné v roce 1997 a 1998 v souhrnné výši 5.198.632 Kč. Usnesením ze dne 29. 9. 2008, č. j. 20 K 35/97 - 1792 rozhodl Krajský soud v Plzni v částečném rozvrhu a pohledávku Finančního úřadu v Tachově uspokojil v rozsahu 96% částky zjištěné v přezkumných jednáních, tj. ve výši 4.990.687 Kč. Zbývající částka přihlášených pohledávek ve výši 207.945 Kč byla Finančnímu úřadu v Tachově vyplacena na základě usnesení ze dne 8. 7. 2009, sp. zn. 20 K 35/97. Následně Krajský soud v Plzni usnesením ze dne 14. 9. 2009, č. j. 20 K 35/97-2015, které nabylo právní moci dne 19. 11. 2009, konkurz na majetek stěžovatel zrušil. Podáním ze dne 26. 1. 2010 stěžovatel ve smyslu ust. § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků požádal o vrácení přeplatku na dani ve výši 5.198.632 Kč. Finanční úřad v Tachově rozhodnutím ze dne 30. 3. 2010, č.j.: 20272/10/160920402672 žádost stěžovatele o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických závislé činnosti a funkčních požitků, dani z převodu nemovitostí, porušení rozpočtové kázně - státní rozpočet, dani z nemovitosti, splátkách půjček od roku 1991, poplatcích podle zákona č. 389/91 Sb., ve znění pozdějších předpisů, zákona č. 86/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů a příslušenství daní zamítl. Proti tomuto zamítavému rozhodnutí podal stěžovatel v zákonné lhůtě odvolání, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 19. 8. 2010, č. j. 6480/10-1500-402318, zamítnuto.

Především nelze v žádném případě akceptovat tvrzení stěžovatele, že se krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku dostatečně nevypořádal s argumentací uvedenou v žalobě. Nejednalo se o pouhé konstatování, že ust. § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání je ustanovením speciálním ve vztahu k úpravě promlčení v zákoně o správě daní a poplatků, jak tvrdil stěžovatel. Krajský soud srozumitelně a dostatečně s odkazem na judikaturu svůj právní závěr odůvodnil.

Dále je třeba odmítnout stěžovatelovu argumentaci ust. § 70 zákona o správě daní a poplatků, které upravuje promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky. V daném případě se totiž vůbec o vymáhání daňových nedoplatků podle zákona o správě daní a poplatků nejednalo. V důsledku toho, že u Krajského soudu v Plzni bylo zahájeno konkurzní řízení, protože stěžovatel byl v úpadku, nemohl správce daně s ohledem na ust. § 14 zákona o konkursu a vyrovnání vymáhat úhradu svých pohledávek vůči stěžovateli jiným způsobem

pokračování

než že je v souladu s ust. § 20 citovaného zákona přihlásil u Krajského soudu v Plzni. To také správce daně učinil a jeho pohledávky byly podle pravomocných rozvrhových usnesení v plné výši uspokojeny.

V průběhu konkurzního řízení byla v souladu s ust. § 21 zákona o konkurzu a vyrovnaní přezkoumána přihláška pohledávek správce daně a stěžovatel jako úpadce měl možnost u přezkumného jednání popírat pravost, výši i pořadí všech přihlášených pohledávek (odst. 2 citovaného ustanovení). Tvrdí-li nyní v kasační stížnosti, že *„Nároky v daňovém řízení je třeba mít za promlčené, a nemohou být proto uspokojeny v konkursním řízení po uplynutí promlčecí doby.“*, nic mu nebránilo v tom, aby tuto námitku uplatnil u přezkumného jednání v konkurzním řízení. Tím, že stěžovatel po zrušení konkurzu požádal podle ust. § 64 zákona o správě daní a poplatků o vrácení přeplatku na daních, domáhal se v podstatě revidování výsledku konkurzního řízení. Jak správně uvedl krajský soud, byť pouze nad rámec vypořádání se se žalobními námitkami, stěžovatel nemůže dodatečně v jiných řízeních úspěšně zpochybňovat správnost úkonů učiněných v průběhu konkurzního řízení.

I když tedy otázka, zda přihláška daňového nedoplatku má vliv na běh promlčení lhůty, nemá v dané věci právní relevanci, je třeba s ohledem na stěžovatelovu argumentaci v kasační stížnosti pro úplnost poukázat na to, že Nejvyšší správní soud se touto otázkou zabýval již v rozsudku ze dne 11. 1. 2012, č. j. 1 Afs 43/2011 - 64 se závěrem, že konkurzní přihláška daňového nedoplatku má na promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky ten účinek, že lhůta podle ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2007, po dobu konkurzu neběží s odkazem na ust. § 20 odst. 8 zákona o konkurzu a vyrovnaní ve spojení s § 112 o. z.

Přesto, že se Nejvyšší správní soud v plném rozsahu neztotožnil právním hodnocením krajského soudu, shledal jeho závěr věcně správným.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel neměl v řízení úspěch a Odvolacímu finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 8. února 2013

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu