



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Jany Brothánkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **Ing. R. T.**, zastoupeného JUDr. Antonínem Šmídkem, advokátem se sídlem Jestřabí 974, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 11. 2012, čj. 12241/12-1500-505085, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 22. 8. 2013, čj. 59 Af 30/2012 - 31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Dne 25. 7. 1995 zaslal Finanční úřad v Liberci (dále jen „správce daně“) přihlášku pohledávky ve výši 12 978 Kč (platební výměr správce daně ze dne 19. 7. 1995, čj. FÚ/21088/95/220/PET na penále u DPH za období od 8. 6. 1995 do 11. 7. 1995) a ve výši 196 624 Kč (platební výměr správce daně ze dne 20. 7. 1995, čj. FÚ/21087/95/220/PET na časové penále u DPH) do konkursního řízení sp. zn. K26/95-50 v právní věci úpadce Ing. R. T. (žalobce) ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (konkurs

na majetek úpadce byl prohlášen usnesením ze dne 29. 6. 1995). Přihlášenou pohledávku správce daně doplnil dne 29. 1. 1996 o pohledávku ve výši 965 239 Kč (nedoplatek na DPH za měsíc červen 1995).

[2] Dne 22. 1. 2007 vydal Krajský soud v Ústí nad Labem usnesení čj.: K 26/95-224, ve kterém rozhodl, že konkurs na majetek žalobce se zrušuje z důvodu, že majetek žalobce nepostačuje k úhradě nákladů konkursu.

[3] Dne 19. 10. 2007 vydal správce daně podle § 73 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“) výzvu čj. 214353/07/192912/5962 k zaplacení nedoplatku v částce 1 174 715 Kč v náhradní lhůtě. Proti této výzvě žalobce uplatnil dne 12. 12. 2007 námitku promlčení čj. 247449/07, kterou správce daně zamítl rozhodnutím ze dne 15. 1. 2008 čj. 4584/08/192911/5962. Žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci (dále též jen „krajský soud“) odmítl usnesením ze dne 30. 9. 2008, čj. 59 Ca 18/2008 - 22.

[4] Správce daně rozhodnutím ze dne 12. 2. 2010, čj. 34311/10/192941507206, zamítl námitku žalobce proti exekučnímu příkazu ze dne 27. 1. 2010, čj. 17066/10/192941507206, na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchodu, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.; plátce mzdy byla společnost C+C Cimbál s. r. o. Námitka spočívala v tvrzeném promlčení tří nedoplatků na dani z přidané hodnoty splatných ve zdaňovacím období roku 1995 a exekučních nákladů[1].

[5] Dne 17. 3. 2010 vydal správce daně pod čj. 67926/10/192941507206 další rozhodnutí, kterým opět dle § 52 zákona o správě daní nevyhověl námitce proti exekučnímu příkazu ze dne 24. 2. 2010, čj. 44691/10/192941507206, na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchodu, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.; plátcem byla Česká správa sociálního zabezpečení. Rovněž v tomto případě žalobce uplatnil námitku promlčení, která se vztahovala ke shodným třem nedoplatkům na dani z přidané hodnoty a exekučních nákladů.

[6] Proti rozhodnutím správce daně ze dne 12. 2. 2010 [4] a ze dne 17. 3. 2010 [5] brojil žalobce žalobou u krajského soudu, který žalobu zamítl rozsudkem ze dne 4. 1. 2011, čj. 59 Af 7/2010.

[7] Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 8. 2. 2012, čj. 8 Afs 25/2011 - 54 rozsudek [6] krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podstatným shledal, že o námitkách žalobce nerozhodl žalovaný správným procesním způsobem, a to s odkazem na svůj rozsudek ze dne 22. 1. 2009, čj. 1 Aps 11/2008 - 57 (publikovaný pod č. 2228/2011 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz), ve kterém vyslovil, že „o námitce promlčení podle § 70 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze rozhodovat jako o námitce proti úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím podle § 52 téhož zákona. O námitce promlčení je správce daně povinen rozhodnout rozhodnutím (§ 32 odst. 1 citovaného zákona), proti němuž je přípustné odvolání (§ 48 odst. 1 téhož zákona).“

[8] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 27. 6. 2012, čj. 59 Af 7/2010 - 75 rozhodnutí správce daně ze dne 12. 2. 2010[4] a ze dne 17. 3. 2010[5] pro nezákonnost zrušil.

[9] Správce daně o námitce promlčení ze dne 17. 3. 2010 rozhodl znovu dne 20. 7. 2012 rozhodnutím čj. 271231/12/192941507522. Odkázal na § 20 odst. 8 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, účinného v době podání přihlášky v roce 1995, podle kterého má přihláška pohledávky pro běh promlčecí lhůty a pro zánik práva vybrat daňový nedoplatek stejné účinky jako uplatnění práva u soudu. Podle § 112 občanského zákoníku promlčecí doba od přihlášení pohledávky do konkursního řízení po dobu jeho trvání, tj. do 22. 1. 2007 neběžela. Ve lhůtě pro vybrání nedoplatku byla vydána výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 19. 10. 2007 v souladu s § 70 odst. 2 zákona o správě daní, byl tak učiněn úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, jímž se promlčecí lhůta přerušuje a nová lhůta počala běžet po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o úkonu zpraven, tj. od 1. 1. 2008 počala běžet nová šestiletá lhůta a v této lhůtě byl vydán exekuční příkaz ze dne 24. 2. 2010. Podle § 264 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) se běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, který započala podle dosavadních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje podle daňového řádu, přičemž okamžik počátku běhu lhůty zůstává zachován. Dle § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu se lhůta pro placení přerušuje dnem vydání exekučního příkazu a po dobu nařízené exekuce neběží. V případě nařízené exekuce srážkami ze mzdy ze dne 24. 2. 2010 proto neskončí lhůta pro placení daně dle § 160 odst. 5 daňového řádu dříve, než uplynutím 20 let ode dne splatnosti vymáhaných daní jednotlivě.

[10] Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce dne 14. 8. 2012 odvolání, ve kterém setrval na svém názoru, že exekučním příkazem jsou řešeny daňové povinnosti, které se vztahují k rokům 1994 a 1995, nesouhlasí proto s názorem, že se po dobu konkursního řízení přerušují lhůty i ve vztahu k plnění povinností dle zákona o správě daní, protože takové ustanovení tento zákon neobsahuje a jde o jediný právní předpis, podle kterého lze posuzovat promlčení práva na vymáhání daňových nedoplatků; správce daně tak mohl toto právo uplatnit pouze ve lhůtě 6 let po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným, proto námitku promlčení vznesl. Dovolával se i závěru rozsudku Nejvyššího správního soudu [7], že měla být v dalším řízení posouzena též právní otázka, zda doplnění věty druhé do § 70 odst. 3 zákona o správě daní má být interpretováno jako stanovení nového pravidla, které do budoucna mění předchozí právní stav, nebo zda jde pouze o vyjádření toho, k čemu bylo možné dospět i před touto změnou výkladem jiných právních předpisů.

[11] Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 6. 11. 2012, označeným v záhlaví odvolání zamítlo a rozhodnutí správce daně ze dne 20. 7. 2012 [9] potvrdilo. Výklad § 20 odst. 8 zákona o konkursu, § 112 občanského zákoníku a postup správce daně podle zákona o správě daní a daňového řádu shledalo zákonným. Implementace věty druhé do ustanovení § 70 odst. 3 zákona o správě daní novelou tohoto zákona provedenou zákonem č. 296/2007 Sb., s účinností od 1. 1. 2008 byla pouze výslovným vyjádřením skutečnosti, ke které bylo možno do té doby dospět výkladem jednotlivých ustanovení zákona o konkursu, občanského zákoníku a zákona o správě daní.

[12] Odvolací finanční ředitelství je správním orgánem, na něhož ve smyslu § 69 s. ř. s. již s účinností od 1. 1. 2013 (v době řízení před krajským soudem) podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla působnost původního žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. V textu označení „žalovaný“ označuje odvolací orgán finanční správy, a to podle kontextu v daném textu.

II.

[13] Proti rozhodnutí žalovaného [11] podal žalobce žalobu u krajského soudu, v níž opět nesouhlasil s právním názorem, že se po dobu konkursního řízení přerušují (resp. staví) lhůty i ve vztahu k plnění povinností dle zákona o správě daní a setrval na tom, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek splatný v roce 1995 mohl žalovaný uplatnit pouze ve lhůtě 6 let po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným; po uplynutí této lhůty je právo promlčeno. Nelze jej vymáhat ani s odkazem na § 264 odst. 5 daňového řádu účinného dnem 1. 1. 2011. K závěrům v napadeném rozhodnutí stran účinků doplnění věty druhé do § 70 odst. 3 zákona o správě daní namítl, že jde o nepřípustný extenzivní výklad postupu zákonodárce, který tímto doplněním jednoznačně stanovil nové pravidlo upravující právní vztahy řešené výlučně tímto zákonem, jako zvláštním předpisem pro správu daní.

[14] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 22. 8. 2013, čj. 59 Af 30/2012 - 31. Rozsudek krajského soudu, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, je dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

[15] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu [14] kasační stížnost z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[16] Stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil otázku promlčení dle zákona o správě daní, konkrétně dle § 70 tohoto zákona. Setrává na tom, že jediným předpisem, podle kterého je nutno posuzovat promlčení daňových nedoplateků, je zákon o správě daní, právo žalovaného vybrat a vymáhat nedoplatek z let 1994 a 1995 bylo promlčeno. Pro tento závěr svědčí i nutnost přijetí zákona č. 296/2007 Sb., kterým se mění zákon o úpadku a o způsobech jeho řešení a některé zákony v souvislosti s jeho přijetím. Z důvodové zprávy k tomuto zákonu plyne, že změna byla nezbytná, neboť přijetím zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení došlo k obsahovému, formálnímu i terminologickému nesouladu mezi novým zákonem a některými platnými zákony. Proto byl i novelizován počínaje 1. 1. 2008 § 70 zákona o správě daní, a doplněn § 70 odst. 3, tak, že *promlčecí lhůta mimo jiné neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení*. Stěžovatel setrává též na svém tvrzení, že běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle zákona o správě daní, v tomto případě již uplynula a měla být posuzována podle tohoto zákona, nikoliv podle daňového řádu s odkazem na § 264 odst. 4 přechodných ustanovení.

[17] S právním názorem krajského soudu (a žalovaného), že novelizované znění § 70 zákona o správě daní nelze interpretovat jako stanovení nového pravidla do budoucna, stěžovatel nesouhlasí, výkladovou konstrukci považuje za nepřijatelnou pro extenzivní výklad § 112 občanského zákoníku a § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání vůči zákonu o správě daní. Jde o stanovení nového pravidla v samostatné právní normě, kterým zákon o správě daní je a v němž až do 1. 1. 2008 takové závazné pravidlo nebylo stanoveno, proto je zákonodárce stanovil. Právní názor soudu by znamenal, že nebylo třeba § 70 novelizovat.

[18] Podle stěžovatele právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek mohl žalovaný uplatnit pouze ve lhůtě 6 let po roce, v němž se stal splatným, tj. v roce 2000 resp. 2001. Žalovanému vytýká rovněž, že neučinil včas po 22. 1. 2007 úkon k vymožení nedoplatku a uvádí, že závazek vůči žalovanému vznikl v rámci jeho podnikatelských aktivit. Pokud by byl přípustný výklad soudu a žalovaného, odkazuje na § 408 obchodního zákoníku o obecném omezení promlčecí doby, zejména odst. 2, podle něhož měl žalovaný možnost podat návrh na výkon rozhodnutí do 3 měsíců od skončení konkursního řízení. To však žalovaný neučinil a svým postupem se snaží modelovat právo podle své úvahy.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předně odkazuje na své vyjádření k žalobě, v němž na podporu svého právního názoru odkazoval i na rozsudek Krajského soudu v Plzni čj. 57 Ca 107/2008 - 47 a usnesení Nejvyššího soudu čj. 29 Cdo 1063/2011 ze dne 28. 4. 2011. Se závěry vyslovenými v napadeném rozsudku se plně ztotožňuje. Nesouhlasí se stěžovatelem, že jde o extenzivní výklad dotčených ustanovení, vidí v nich logickou návaznost. Měl-li stěžovatel nedoplatky, jejichž režim se řídil zákonem o správě daní, pak okamžikem prohlášení úpadku se správce daně musel podříditi režimu zákona o konkursu a vyrovnání, neboť podle § 14 odst. 1 písm. e) tohoto zákona, nelze provést výkon rozhodnutí (exekuci) postihující majetek patřící do podstaty, nelze k němu nabýt právo na oddělené uspokojení, jedinou možností je podat přihlášku pohledávky a vyčkat zpeněžení majetkové podstaty a na rozvrh, zda bude něco vyplaceno či nikoli.

[20] Novelizované znění § 70 zákona o správě daní nelze považovat za stanovení nového pravidla, pouze za výslovné zakotvení pravidla, k němuž bylo možno dospět výkladem dříve platných ustanovení dotčených předpisů. Pokud by se na správce daně pravidlo § 112 občanského zákoníku nevztahovalo, byl by správce daně znevýhodněn oproti ostatním věřitelům. Výklad stěžovatele by vedl k tomu, že by vzhledem k délkám lhůt konkursního řízení (zde 12 let), došlo k promlčení pohledávek již během tohoto řízení a namítnutím promlčení v jeho průběhu by se stal stěžovatel bezdlužným, čímž by byl popřen smyslu konkursního řízení.

[21] Správci daně nelze ani vytýkat, že nepokračoval ve vymáhání bezprostředně po skončení konkursního řízení (právní moc nastala 19. 2. 2007), protože 19. 10. 2007 vydal výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, a počala běžet nová šestiletá promlčecí doba. Odkazu na § 408 odst. 2 obchodního zákoníku žalovaný oponuje tím, že jde rovněž o speciální právní předpis ve vztahu k občanskému zákoníku.

IV.

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

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Krajský soud se právní otázkou, zda přihlášením daňového nedoplatku jako pohledávky v konkursním řízení dochází ke stavění promlčecí doby stanovené k jeho vymáhání, zabýval již v předchozím rozsudku [8] a dospěl k závěru, že ustanovení § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání, podle kterého má přihláška pohledávky pro běh lhůty pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu, je ve vztahu k úpravě obsažené v § 70 zákona o správě daní ustanovením speciálním. V důsledku toho dochází podáním přihlášky ke stavění promlčecí lhůty po dobu trvání konkursního řízení, toto stavění skončilo zrušením konkursu rozhodnutím ze dne 22. 1. 2007. Výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 19. 10. 2007 lze považovat za úkon dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní, počala tak běžet nová lhůta, a proto nebyly exekuční příkazy vydány po marném uplynutí šestileté lhůty dle § 70 odst. 3 daňového řádu. V tomto rozsudku krajský soud rovněž dodal, že i když se § 70 odst. 3 ve znění účinném od 1. 1. 2008 na projednávaný případ nevztahuje, stanoví toto ustanovení obdobně jako § 112 občanského zákoníku.

[25] V nyní kasační stížnosti napadeném rozsudku [14] opřel krajský soud posouzení právní otázky, která je předmětem sporu v projednávané věci, o výklad zaujímaný mj. i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2012, čj. 1 Afs 43/2011, v němž tento soud ohledně vztahu zákona o konkursu a vyrovnání a zákona o správě daní odkázal předně na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 28. 1. 2002, sp. zn. 29 Cdo 95/2000 a ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 29 Odo 730/2004 (publ. pod č. 52/2007 Sb. r. s.). Nejvyšší soud uzavřel, že zákon o konkursu a vyrovnání má ve vztahu k zákonu o správě daní „*povahu zákona speciálního při plnění těch funkcí zákona o správě daní a poplatků, které se týkají vymáhání daňových pohledávek. Daňové pohledávky, vzniklé před prohlášením konkursu, musí být přihlášeny do konkursu a v průběhu konkursu je zásadně nelze uspokojit jinak, než prostřednictvím rozvrhového usnesení*“ a tento závěr podpořil i Ústavní soud, který v nález ze dne 7. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002, mj. uvedl, že „*obecně řečeno, daňové řízení tedy probíhá (nepřerušuje se), ale okamžikem prohlášení konkursu pro ně platí omezení stanovená zákonem o konkursu a vyrovnání*“ (N 76/37SbNU75; všechna rozhodnutí ÚS jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>; srov. též usnesení NS ze dne 19. 9. 2001, sp. zn. 29 Odo 532/2001). Přihláškou pohledávky správce daně nepochybně zamýšlel její vymožení a právní úpravu zákona o konkursu Nejvyšší správní soud shledal za jednoznačně použitelnou.

[26] V intencích závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu [25] krajský soud správně uvedl, že účinky konkursní přihlášky zákon o konkursu a vyrovnání upravuje v § 20 odst. 8. Ve znění platném pro projednávanou věc stanovil, že „*přihláška pohledávky má pro běh lhůty pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu.*“ Podle § 112 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. To platí i o právu, které bylo pravomocně přiznáno a pro které byl u*

soudu nebo u jiného příslušného orgánu navržen výkon rozhodnutí“. Dovodil, že konkursní přihláška daňového nedoplatku má na promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky ten účinek, že lhůta podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní, ve znění účinném do 31. 12. 2007, po dobu konkursu neběží. V projednávaném případě jde o pohledávky původně splatné v roce 1995, včas přihlášené do konkursního řízení dne 25. 7. 1995 a 29. 1. 1996. Promlčecí doba od tohoto uplatnění po dobu konkursního řízení tak neběží. Konkursní řízení skončilo na základě rozvrhového usnesení vydaného dne 22. 1. 2007. Po nabytí jeho právní moci počala běžet promlčecí lhůta. Výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 19. 10. 2007 lze v souladu s § 70 odst. 2 zákona o správě daní považovat za úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se tímto úkonem přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven, tj. od 1. 1. 2008. Krajský soud uzavřel, že vydal-li žalovaný dne 24. 2. 2010 exekuční příkaz na základě vykonatelného výkazu nedoplatků, uplatňoval vůči stěžovateli exekuční titul na řádnou (nepromlčenou) pohledávku. Závěr žalovaného v této otázce proto krajský soud shledal správným a v souladu se zákonem.

[27] V posuzovaném případě tak byla promlčecí lhůta práva na vymožení pohledávky nejdříve stavěna (podáním přihlášky v konkursním řízení), po jeho skončení pokračovala, a přerušena byla výzvou k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 19. 10. 2007 (úkonem dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní). Od 1. 1. 2008 proto počala běžet nová šestiletá lhůta, exekuční příkaz ze dne 24. 2. 2010 byl tak vydán k vymožení pohledávky, která promlčena nebyla. Krajský soud učinil správný závěr a ani Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci nemá důvod se odchýlit od výkladu dotčených ustanovení zákona o správě daní, zákona o konkursu a vyrovnání a § 112 občanského zákoníku, jak je podrobně vyložil ve svém rozsudku [25], z něhož krajský soud vycházel, a na nějž lze pro úplnost v plném rozsahu odkázat, a to i ohledně další argumentace stěžovatele.

[28] Stěžovatel nesouhlasí s krajským soudem, že doplnění věty druhé do § 70 odst. 3 zákona o správě daní („*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*“), s účinností od 1. 1. 2008, nelze interpretovat jako stanovení nového pravidla, které do budoucna mění předchozí právní stav, ale že jde o výslovné vyjádření toho, k čemu bylo možné dosud dospět výkladem jednotlivých ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání, zákona o správě daní a občanského zákoníku. V projednávaném případě sice šestiletá lhůta počala běžet znovu od 1. 1. 2008, a to podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků v důsledku výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě vydané 19. 10. 2007 (tj. vydané v době, kdy běžela „první“ šestiletá lhůta, která byla stavěna po dobu konkursu), změna § 70 odst. 3 téhož zákona s účinností od 1. 1. 2008 na tento běh lhůty neměla vliv, jak krajský soud již v dřívějším rozsudku uvedl, na daný případ tato nová úprava ani nedopadala. V daném případě usnesením ze dne 22. 1. 2007 skončilo řízení o konkursu na majetek stěžovatele, a podle přechodného ustanovení Čl. XXVIII (v návaznosti na Čl. XXVII, jímž byla provedena změna zákona o správě daní a poplatků) bylo lze novou úpravu aplikovat v případě *správy daní souvisejících s řízením, které bylo zahájeno a pravomocně neskončeno, podle zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů, přede dnem nabytí účinnosti tohoto*

zákona“. Krajský soud tak v nyní napadeném rozsudku vysvětlil, že doplnění věty druhé do § 70 odst. 3 zákona o správě daní toliko výslovně vyjadřuje pravidlo, které platilo podle předchozích ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání, zákona o správě daní a občanského zákoníku, bylo k němu toliko nutno dospět výkladem těchto ustanovení, který předtím v rozsudku zaujal. Tím krajský soud respektoval i požadavek vyslovený v bodu (16) předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu [7].

[29] Stěžovatel se proto nepřipadně dovolává zákona č. 296/2007 Sb., kterým byla provedena i změna § 70 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků s účinností od 1. 1. 2008, protože na posouzení počátku běhu promlčecí lhůty v jeho případě nedopadá zákon o správě daní ve znění účinném od roku 2008, ale jak krajský soud správně uvedl, stále šlo o běh lhůty podle § 70 odst. 1 a 2 zákona o správě daní ve znění do 31. 12. 2007. Krajský soud pak správně vysvětlil, že § 70 odst. 3 *in fine*, podle něhož *promlčecí lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení*, byl do zákona doplněn jen z důvodu odstranění interpretačních pochybností. Tento závěr o deklaratorním charakteru § 70 odst. 3 *in fine* v jeho posledním znění ve vztahu k zákonu o konkursu sdílí i Nejvyšší správní soud, jak rovněž již ve svém rozsudku [25] vyslovil. Podporu výkladu stěžovatele, že jde o nové pravidlo, neskýtá, jak se domnívá, skutečnost, že byl přijat zákon č. 296/2007 Sb., ani ji nelze dovodit z úvodních pasáží důvodové zprávy k tomuto zákonu, jichž se dovolává. Ze zvláštní části důvodové zprávy k bodům 8. a 9. (změnam § 70 zákona o správě daní) naopak plyne, že *„Navrhovaná úprava řeší otázku nakládání s daňovými nedoplatky při skončení 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 a 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.“*. Princip, na kterém stála původní úprava a stojí i nová úprava je tentýž, totiž poskytnout právní jistotu všem věřitelům (postaveným v konkursním řízení na roveň), že se jejich právo vymáhat pohledávku řádně do konkursního řízení přihlášenou, nepromlčí během tohoto řízení, ale nebude-li uspokojena v konkursu zcela nebo zčásti, mohou po jeho skončení znovu své právo uplatnit, promlčecí lhůta se proto staví po dobu trvání konkursu.

[30] Důvodnou není ani námitka stěžovatele, že úkon směřující k vymožení nedoplatku po skončení konkursního řízení neučinil správce daně bezprostředně, ale až výzvou ze dne 19. 10. 2007. Rozhodnou skutečností je, že tato výzva byla učiněna ve lhůtě pro vymožení daňového nedoplatku, stanovené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní. Ustanovení § 408 obchodního zákoníku o obecném omezení promlčecí lhůty (§ 408 odst. 2) na postup správce daně nedopadá a nelze jej dovozovat z toho, že „závazek vznikl vůči žalovanému v rámci podnikatelských aktivit“ stěžovatele, tím méně z výkladu krajského soudu dotčených ustanoveních zákona o správě daní, zákona o konkursu a vyrovnání a občanského zákoníku. Skutečnost, že nedoplatek na dani stěžovateli vznikl „v rámci jeho podnikatelských aktivit“ je nerozhodná; správce daně při vyměřování a vybrání daní je správním orgánem vykonávajícím správu daní pro stát, nedoplatek na dani není dluhem vůči obchodnímu partnerovi, ale nesplněním veřejnoprávní povinnosti vůči státu. Právní úprava, která v rámci konkursního řízení stát jako věřitele staví na roveň ostatním „soukromým“ věřitelům a k uspokojení své pohledávky se tak stát musí podrobit témuž zákonem o konkursu a vyrovnání stanovenému režimu (musí včas přihlásit pohledávku a

má i tutěž „výhodu“ stran stavění promlčecí lhůty po dobu trvání konkursu a může být jen poměrně uspokojen) respektuje princip rovnosti forem vlastnictví, tj. že vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu (čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod). Po skončení konkursu již každý z věřitelů postupuje podle práva, které se na vztahy, z nichž neuspokojená pohledávka vzešla, dopadá. Správce daně jako státní orgán musí postupovat podle zákona o správě daní, resp. daňového řádu a nedoplatek dále vymáhat tímto předpisem stanoveným postupem, jinak by postupoval v rozporu s ústavní zásadou (čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky).

[31] Tvzení stěžovatele, že běh a délka lhůty pro *vyměření* (správně vymáhání), která započala podle zákona o správě daní, měla být posuzována podle tohoto zákona, „*nikoliv dle zák. č. 280/2009 Sb. daňového řádu s odkazem na znění § 264 odst. 4) přechodných ustanovení*“ se miji s argumentací krajského soudu (i postupem správce daně potažmo žalovaného v daném řízení). Správce daně, potažmo žalovaný musí vždy postupovat podle procesního předpisu účinného v době, kdy řízení vede a rozhodnutí vydává, protože je zákonem vázán. „Výjimky“ z tohoto pravidla, kdy může postupovat i po účinnosti nového procesního předpisu podle dosavadní (předchozí) právní úpravy, stanoví přechodná ustanovení. Krajský soud aproboval postup správce daně i žalovaného podle přechodných ustanovení daňového řádu. K téže žalobní námitce uvedl, že žalovaný rozhodl v souladu s přechodnými ustanoveními daňového řádu, a to dle § 264 odst. 1 daňového řádu, podle něhož „*se řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jím svou povahou a účelem nejbližší*“. Žalovaný v odvolacím řízení i správce daně, který rozhodoval o námitce promlčení znovu již po účinnosti daňového řádu (po 1. 1. 2011) proto museli rozhodovat podle daňového řádu (o odvolání proto žalovaný rozhodoval podle § 116 daňového řádu).

[32] Ohledně běhu a délky promlčecí lhůty dle § 70 zákona o správě daní s účinností k 1. 1. 2011 ustanovení § 264 odst. 5 (nikoli odst. 4, který se týká běhu a délky lhůty pro *vyměření*) daňového řádu stanovilo: „*Běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*“. Lhůta pro placení daně podle § 160 daňového řádu zůstala šestiletá. Podle citovaného přechodného ustanovení odst. 5 také v daném řízení byl okamžik počátku běhu šestileté lhůty určený podle dosavadních právních předpisů tj. podle § 70 zákona o správě daní zachován. Účinky právních skutečností, které měly vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem účinnosti daňového řádu (prohlášení konkursu, skončení konkursního řízení, výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě) byly také podle dosavadních předpisů posouzeny (jak plyne shora). Za právní skutečnost nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle daňového řádu, která započala přede dnem nabytí jeho účinnosti, pak

nebylo možno považovat podání přihlášky do konkursního řízení v roce 1995, které skončilo v roce 2007 již za účinnosti zákona o správě daní ve znění účinném do 31. 12. 2007; právní skutečností „nově“ zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle daňového řádu nebylo možno považovat podání přihlášky v insolvenčním řízení (dříve v konkursním), pakliže již od 1. 1. 2008 § 70 odst. 3 zákona o správě daní (novela č. 296/2007 Sb.) stanovil, že „lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení. Stěžovatel konečně ani svou námitkou nemíří do nesprávné aplikace tohoto ustanovení, ale naopak jeho možné použití v daném případě zcela vylučuje. Pro jeho závěry však soud nenalezl v právní úpravě oporu.

V.

[33] Posouzení právní otázky krajským soudem, je tedy správné. Kasační stížnost není důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud zamítl.

[34] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně 27. srpna 2014

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu