



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **M. P.**, zastoupený Mgr. Tomášem Ferencem, advokátem se sídlem Nádražní 58/110, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2303156/16/2000-11450-105418, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2022, č. j. 3 Af 43/2016-83,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti celkem 4.114 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Tomáše Ference, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný vydal dne 15. 4. 2015 exekuční příkaz, kterým nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu žalobce. Žalobce podal návrh na zastavení daňové exekuce podle § 181 odst. 2 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jež žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7131975/15/2010-80542-110646, zamítl s odůvodněním, že právo vymáhat daňové nedoplatky nezaniklo, neboť jsou zajištěny zástavním právem. Námitku žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl v záhlaví uvedeném rozhodnutím.

[2] Rozhodnutí o námitce napadl žalobce žalobou, již Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zamítl rozsudkem ze dne 14. 2. 2020, č. j. 3 Af 43/2016-47. Tento rozsudek však následně zrušil NSS rozsudkem ze dne 30. 3. 2022, č. j. 2 Afs 77/2020-41, a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. NSS nesouhlasil s jeho právním názorem, že právo na vymožení nedoplatku na dani z příjmů nezaniklo s ohledem na běh třicetileté promlčecí lhůty započaté dne 1. 1. 1997 (v souvislosti se zřízením zástavního práva k zajištění nedoplatku), z níž se s nabytím účinnosti daňového řádu stala lhůta prekluzivní. Třicetiletá lhůta však správci daně svědčí jen tehdy, učiní-li v rámci základní šestileté lhůty pro vymožení daně úkon způsobující její přerušování či stavení. O tom si však s ohledem na neúplnost správního spisu nemohl učinit úsudek, a uložil proto učinit relevantní skutková zjištění městskému soudu (body 22 a 24 rozsudku č. j. 2 Afs 77/2020-41).

[3] Městský soud rozsudkem označeným v záhlaví (dále jen „napadený rozsudek“) zrušil rozhodnutí o námitce a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dal žalobci za pravdu, že uplynula šestiletá promlčecí lhůta pro vymožení daně započatá dne 1. 1. 1997. Podle správního spisu bylo dalším relevantním krokem až rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 16. 2. 2004, č. j. FR 12677/15/03, jímž tento zamítl žalobcovu odvolání proti rozhodnutí žalovaného o vymezení rozsahu zástavního práva k zajištění nedoplatku ze dne 25. 7. 1996, č. j. 148-2/96/5-ČER FÚ 10. Žalovaný na výzvu městského soudu existenci dalších pro běh lhůty relevantních skutečností nedoložil (zejm. body 45 až 49 napadeného rozsudku).

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) namítl, že městský soud nesprávně vyhodnotil uplynutí lhůty pro vymožení daně k 1. 1. 2003. Odkázal na své vyjádření z 20. 5. 2022 předložené městskému soudu (jímž doplnil své vyjádření z 18. 7. 2016), k jehož argumentům se městský soud vůbec nevyjádřil a zatížil tím napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti. Stěžovatel nemusel pro zachování třicetileté lhůty podle § 70 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), během níž bylo vyloučeno promlčení nedoplatku, činit jakékoliv úkony včetně těch lhůtu stavících či přerušujících. Daňový řád sice v § 160 odst. 6 stanovil odlišnou koncepci, kdy třicetiletou lhůtu je možné využít pouze v mezích stavení či přerušování základní šestileté lhůty, nicméně ani skrze přechodná ustanovení daňového řádu (zejm. § 264 odst. 5 a 15) nelze zpětně zpochybnit účinky zástavního práva zřízeného podle ZSDP a projevující se za jeho účinnosti. Podle stěžovatele je v takovém případě nutné činit úkony pro zachování třicetileté lhůty až po účinnosti daňového řádu. Závěry NSS v rozsudku ze dne 14. 6. 2021, č. j. 5 Afs 90/2020-40, nejsou na aktuální případ plně přenositelné, protože zde s ohledem na zřízení zástavního práva až v roce 2007 byly posuzovány úkony přerušující nebo stavící lhůtu podle daňového řádu, a nikoliv ZSDP. Podle stěžovatele jim NSS nepřisoudil stejný dopad na promlčecí lhůtu podle ZSDP jako na prekluzivní lhůtu podle daňového řádu. Návrh na nařízení výkonu rozhodnutí byl podán 29. 11. 2004 a Obvodní soud pro Prahu 4 mu vyhověl rozhodnutím ze dne 7. 3. 2005, č. j. 13 E 2451/2004-12. Po dobu výkonu rozhodnutí lhůta pro vymožení nedoplatku neběžela, což stěžovatel doložil usnesením obvodního soudu ze dne 21. 4. 2022, č. j. 13 E 2451/2004-602, a vyplývá to i ze zápisu v katastru nemovitostí (LV X, k. ú. K.). Městský soud se s tímto vypořádal nedostatečně, stejně jako s rozdíly mezi promlčením a prekluzí (např. v bodě 41 napadeného rozsudku).

pokračování

Rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva ze dne 25. 7. 1996 bylo katastrálnímu úřadu doručeno osobně dne 30. 7. 1996, jak vyplývá z razítka podatelny na jeho první straně. Žalovaný navrhl napadený rozsudek zrušit.

[5] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel proti napadenému rozsudku brojí argumenty, jež jsou v rozporu se závěry NSS v rozsudcích č. j. 2 Afs 77/2020-41 a 5 Afs 90/2020-40, jimiž je NSS vázán (viz rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56). Nedůvodná je též námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, za kterou stojí toliko nesouhlas s meritorním posouzením. Nesouhlasil, že by se městský soud nezabýval rozdíly mezi promlčením a prekluzí; promlčení podle ZSDP je v souladu s přechodnými ustanoveními daňového řádu logicky třeba posuzovat jako prekluzi.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[6] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[7] Městský soud sice o této věci rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno rozsudkem NSS č. j. 2 Afs 77/2020-41, tentokrát však kasační stížnost nepodal žalobce, nýbrž žalovaný jako stěžovatel, a není proto dán důvod pro její nepřipustnost podle § 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/200 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[8] **První námitkou** je nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku založená nevypořádáním argumentů stěžovatele v jeho vyjádření z 20. 5. 2022, kterým doplnil své vyjádření z 18. 7. 2016.

[9] Městský soud v souladu s instrukcí NSS ve zrušujícím rozsudku č. j. 2 Afs 77/2020-41 stěžovatele vyzval, aby učinil relevantní skutková tvrzení týkající se běhu lhůty pro vymození daně (a doložil je), neboť dostatečnost do té doby učiněných skutkových zjištění nebyla zřejmá. Stěžovatel reagoval podáním z 20. 5. 2022, v němž s odkazem na své vyjádření z 18. 7. 2016 zopakoval argumentaci k výkladu ZSDP i daňového řádu a za skutečnosti relevantní pro běh lhůty označil: výzvu k zaplacení daňového nedoplatku (doručenou žalobci dne 28. 5. 1996), rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva (doručené žalobci dne 28. 8. 1996), návrh na nařízení výkonu rozhodnutí doručený Obvodnímu soudu pro Prahu 4 dne 8. 12. 2004 a jeho nařízení usnesením ze dne 7. 3. 2005, č. j. 13 E 2451/2004-12.

[10] Městský soud se žalobním bodem, v němž žalobce uplatnil námitku promlčení (případně prekluze, a to vzhledem k nabytí účinnosti daňového řádu) práva vymáhat předmětný daňový nedoplatek zabýval v bodech 39 až 49 napadeného rozsudku. Uvedl, že *„šestiletá promlčecí lhůta podle § 70 odst. 1 ZSDP tak začala v předmětné věci běžet od 1. 1. 1997 a skončila by (podle právní úpravy ZSDP) dne 1. 1. 2003, pokud by nedošlo k jejímu přerušení.“* V souladu s názorem NSS ve zrušujícím rozsudku č. j. 2 Afs 77/2020-41 uvedl, že *„zřízením zástavního práva nedošlo k prodloužení subjektivní šestileté lhůty na lhůtu třicetiletou, po jejímž uplynutí by zaniklo právo nedoplatek vymoci bez ohledu na aktivitu správce daně.“* Vzhledem k tomu, že stěžovatel neuvedl žádnou relevantní skutečnost způsobující stavení promlčecí

lhůty nebo její přerušování a běh lhůty nové, shledal městský soud námitku důvodnou. Za další relevantní úkon dle něj bylo možné považovat až rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 16. 2. 2004, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 ze dne 25. 7. 1996 o vymezení rozsahu zástavního práva k zajištění nedoplatku.

[11] S ohledem na výše uvedené nelze mít za to, že by se městský soud nevypořádal se skutkovými tvrzeními či argumentací ohledně charakteru a běhu lhůty pro vymožení daně. Městský soud se neopomněl zabývat přechodnými ustanoveními daňového řádu (a s tím související přeměnou lhůty promlčecí na prekluzivní) ani nařízením výkonu rozhodnutí Obvodním soudem pro Prahu 4 z roku 2005, s ohledem na uplynutí promlčecí lhůty jim však nepřisoudil význam. NSS připomíná, že nepřezkoumatelnost nezakládá, nevyvrátí-li soud každý dílčí argument účastníka řízení, je-li z odůvodnění rozhodnutí jinak zřejmý důvod, proč mu nepřisvědčil (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, č. 3/2005 Sb. ÚS, ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, č. 108/2006 Sb. ÚS, a ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, č. 26/2009 Sb. ÚS). Lze shrnout, že tato námitka není důvodná. Podstatou argumentace stěžovatele je skutečně nesouhlas s právním názorem, na němž je založen napadený rozsudek, o němž pojednává následující pasáž.

[12] **Druhou námitkou** je nesprávné právní posouzení otázky běhu promlčecí lhůty pro vymožení daně. Podle stěžovatele nedošlo k jejímu uplynutí k 1. 1. 2003, neboť od jejího počátku dne 1. 1. 1997 měla trvat třicet let a až do nabytí účinnosti daňového řádu nebylo pro její zachování nutné činit další úkony způsobující stavení či přerušování základní šestileté lhůty.

[13] Spornou otázkou je tedy výklad § 70 odst. 1, 2 a 5 ZSDP. Podle odst. 1 *právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Podle odst. 2 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 zjištěných podle odstavců 4 a 5. Podle odst. 5 je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku.*

[14] Stěžovatel zastává výklad, podle něhož třicetiletá lhůta v § 70 odst. 5 ZSDP nahrazuje základní šestiletou lhůtu v jeho odst. 1. Domnívá se, že zákonodárce správci daně umožnil vymáhat nedoplatek na dani bez dalšího během třiceti let po zřízení zástavního práva k jeho zajištění.

[15] Stejný výklad zastával i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 62 Af 99/2017-74, jež však zrušil NSS již zmíněným rozsudkem č. j. 5 Afs 90/2020-40. V navazujícím řízení vydal Krajský soud v Brně rozsudek dne 5. 8. 2021, č. j. 62 Af 99/2017-141, v jehož bodech 62 a 71 shrnul: „Protože správce daně v roce 2007 vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění platby penále dle výše uvedených platebních

pokračování

výměrů, bylo na zdejšímu soudu aby posoudil, zda správce daně (žalovaný) učinil v následujících 6 letech (do konce roku 2013), kvalifikovaný úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení předmětných nedoplatků (ať už na předmětných daních, či přímo jen na jejich příslušenstvích), o kterém žalobce zpravil [...] Pokud jde o položky č. 1 až 12, k nim již právo žalovaného vybrat a vymoci tyto nedoplatky na penále zaniklo, neboť k nim od 1. 1. 2008 žalovaný až do konce roku 2013 neučinil žádný kvalifikovaný úkon směřující k jejich vymožení, resp. provedení takového úkonu zdejšímu soudu nedoložil.“ Proti tomuto rozsudku podal kasační stížnost z pozice žalovaného Finanční úřad pro Jihomoravský kraj. Mimo jiné namítal, že zástavní právo zřízené v roce 2007 aktivovalo třicetiletou lhůtu, během níž nemohlo dojít k promlčení ani prekluzi práva vymoci daň, bez ohledu na aktivitu správce daně. Argumentoval tedy v zásadě shodně jako stěžovatel v tomto řízení (včetně odkazu na přechodná ustanovení daňového řádu).

[16] NSS následně kasační stížnost Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj zamítl rozsudkem ze dne 21. 10. 2022, č. j. 5 Afs 267/2021-21. V bodě 37 uvedl: **„Není pravdou, jak tvrdí stěžovatel, že zákon o správě daní a poplatků v případě zřízení zástavního práva stanovil (tehdy) promlčecí dobu 30let bez dalšího; jinými slovy, byla právní úprava odlišná od § 160 daňového řádu. Pokud stěžovatel takový závěr dovozuje ze znění § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nelze s ním souhlasit. Uvedené ustanovení toliko říká: „Je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku.“** Jinými slovy zde byl daňový dlužník srozuměn s tím, do kdy může námitku promlčení uplatnit; **nicméně uvedené ustanovení nic nehovoří o tom, že lze bez dalšího vymáhat daň do 30-ti let. Promlčecí (nyní prekluzivní) doba byla stanovena v § 70 odst. 1 uvedeného zákona shodně, jak je tomu v § 160 odst. 1 daňového řádu, tj. 6 let.“** V bodě 38 vyzdvihl: **„Hodlal-li by zákonodárce stanovit prekluzivní lhůtu (bez dalšího) pro případ zajištění nedoplatku zástavním právem v délce 30 let, musel by tak učinit již v § 160 odst. 1 daňového řádu, resp. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, např.: „Je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, lhůta pro placení daně činí 30 let.““** V bodě 39 pak dodal: **„Nepochybně v rozporu se základními zásadami správy daní, především se zásadou přiměřenosti by bylo, pokud by správce daně zástavní právo v šestileté lhůtě sice zřídil, ale poté po dobu 30 let již nečinil žádné úkony směřující k vybrání daně. Jinými slovy by omezil vlastníka zastavené nemovitosti na dlouhou dobu v nakládání s majetkem, aniž by činil cokoli k vymožení dluhu.“** (Pozn. NSS: zvýraznění citace bylo doplněno.)

[17] Z uvedeného vyplývá, že na otázku výkladu § 70 ZSDP, již stěžovatel v tomto řízení činí spornou, NSS již odpověď poskytl. Stěžovateli nelze přisvědčit, že závěry NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 90/2020-40 (citované ve zrušujícím rozsudku č. j. 2 Afs 77/2020-41, který je pro tuto věc závazný), potažmo v navazujícím rozsudku č. j. 5 Afs 267/2021-21, nejsou na tento případ přílehlavé z důvodu, že v odkazované kauze bylo zástavní právo zřízeno až v roce 2007 (šestiletá lhůta tedy nemohla uplynout před nabytím účinností daňového řádu) a že úkony přerušující nebo stavící běh lhůty byly posuzovány až podle daňového řádu. Jak vyplývá z výše uvedeného, NSS v rozsudku č. j. 5 Afs 267/2021-21 vyložil § 70 ZSDP co do běhu a charakteru lhůty pro vymožení daně i se zohledněním následného vstupu v účinnost daňového řádu včetně jeho přechodných ustanovení. Stěžovatelem zmiňovaná přechodná ustanovení daňového řádu v tomto případě nebyla rozhodná ve vztahu k posouzení, zda promlčecí lhůta uplynula již k 1. 1. 2003.

[18] Jinými slovy, zřízení zástavního práva k zajištění nedoplatku neprodloužilo základní šestiletou lhůtu k vymožení daně na třicet let. Tento účinek se týkal maximální dvacetileté lhůty, během níž bylo ještě možné daň vymoci, docházelo-li ke stavení šestileté lhůty nebo jejímu přerušování způsobujícím běh lhůty nové. Jak již bylo citováno výše, § 70 odst. 5 ZSDP nezmiňuje přímo lhůtu pro vymožení daně, nýbrž toliko možnost namítat její promlčení; navíc by odporovalo zásadě přiměřenosti omezit dlužníka v nakládání s jeho majetkem po dobu téměř třiceti let, zatímco by správce daně nemusel činit žádné úkony k vymožení daně. Lze dodat, že ani z pohledu zásady rychlosti a hospodárnosti daňového řízení takový výklad není logický. Navíc na § 70 odst. 5 ZSDP výslovně odkazuje odst. 2 téhož ustanovení (*daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zjištěných podle odstavců 4 a 5*), a nikoliv jeho odst. 1 obsahující základní šestiletou lhůtu.

[19] Lze uzavřít, že ani tato námitka není důvodná. Městský soud správně vyložil zákon a přisvědčil žalobcově názoru, že nedoplatek již nelze vymáhat. Stěžovatel ani netvrdil, že by v rámci šestileté promlčecí lhůty započaté dne 1. 1. 1997 učinil relevantní úkon směřující k vymožení daňového nedoplatku, nýbrž pouze neúspěšně brojil proti právnímu názoru NSS k otázce výkladu § 70 ZSDP.

[20] Zodpovězení otázky, zda bylo rozhodnutí o vymezení rozsahu zástavního práva doručeno katastrálnímu úřadu právě dne 30. 7. 1996, není pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti relevantní, proto se jí NSS nevěnoval.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[21] Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s.

[22] Procesně neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Procesně úspěšnému žalobci se přiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti, a to odměna zástupce ve výši 3.100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti, a náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč [§ 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 4 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb]. Zástupce je plátcem DPH, proto se částka 3.400 Kč zvyšuje o 21 % (§ 23a zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii). Výslednou částku 4.114 Kč je stěžovatel povinen zaplatit žalobci do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Tomáše Ference.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. září 2023

pokračování

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu