



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Jitky Zavřelové a soudců Jana Kratochvíla a Petra Mikeše ve věci žalobce: **R. N.**, zastoupen JUDr. Benjaminem Zollmannem, advokátem se sídlem Na Florenci 35, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolačí finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2022, čj. 1360/22/5100-41456-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 3. 2024, čj. 5 Af 2/2022-52,

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.
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud se v tomto rozsudku zabýval otázkou přezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Městský soud se zabýval aplikací přechodného ustanovení daňového řádu, konkrétně § 264 odst. 5, podle kterého 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. Za použití tohoto ustanovení došlo k prodloužení prekluzivní lhůty pro vymáhání nedoplatku žalobce na dani.

[2] Podle finančních orgánů má žalobce nedoplatky na dani. Tyto nedoplatky mají svůj prapůvod ve vyměření daní z příjmů za zdaňovací období let 1995-1998. Žalobce dlouhodobě sporuje zákonnost těchto vyměření.

[3] Finanční úřad pro hlavní město Prahu dne 26. 10. 2020 zřídil zástavní právo k podílu žalobce v korporaci pro zajištění jím neuhrazené daně vyměřené v letech 2000 až 2019 v celkové výši 335 171,75 Kč. Zástavním právem byl zastaven podíl žalobce ve společnosti RANOC s. r. o. ve výši 50 %. Správce daně vysvětlil, že všechny ve výroku vypočtené daňové dluhy jsou ke dni vydání tohoto rozhodnutí splatné, a proto uplatnil své právo na peněžitá plnění vyplývající z podílu, který je zástavou, až do výše splatných zajištěných pohledávek včetně příslušenství. Následně finanční úřad v rámci autoremedury snížil výši neuhrazené daně na 325 693,48 Kč.

[4] Žalovaný odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně zamítl. Nevyhověl námitce prekluze. Odkázal na § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, který stanovil, že právo vybrat a vymáhat daňové nedoplatky se promlčovalo po šesti letech po roce, v němž se stal nedoplatek splatným. Objektivní délka promlčecí lhůty činila dvacet let od konce roku, kdy se stal nedoplatek splatným. Od 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád, kde v § 160 odst. 5 daňového řádu byla stanovena rovněž dvacetiletá lhůta pro placení daně (od jejího počátku). Podle odstavce 6 téhož ustanovení však je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do veřejného registru, zaniká právo vybrat a vymáhat nedoplatek uplynutím třiceti let po tomto zápisu.

[5] Běh a délku těchto lhůt započatých dle zákona o správě daní a poplatků po nabytí účinnosti daňového řádu upravuje daňový řád v přechodných ustanoveních. Konkrétně podle § 264 odst. 5 daňového řádu běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala dle zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, se ode dne nabytí účinnosti daňového řádu posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, které upravují lhůtu pro placení daně. Okamžik počátku běhu této lhůty určený dle zákona o správě daní a poplatků přitom zůstává zachován.

[6] Žalovaný nesouhlasil s námitkou prekluze vystavěnou na protiústavní retroaktivitě § 264 odst. 4 daňového řádu. Jedná se o přechodné ustanovení, jímž je upraven stav, kdy běh příslušných lhůt započal za účinnosti zákona o správě daní a poplatků a nebyl ještě skončen za účinnosti daňového řádu. Poukázal i na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 18/14, v němž Ústavní soud neshledal § 264 odst. 4 daňového řádu protiústavní. Žalovaný je přesvědčen, že závěry obsažené v nálezu lze aplikovat i na § 264 odst. 5 daňového řádu, jelikož pravidla uplatněná v obou ustanoveních na běh lhůty jsou principiálně stejná. Odmítl, že by zřízení zástavního práva měsíc před uplynutím prekluzivní lhůty bylo svévolí správce daně, jelikož jediným zákonným limitem pro možnost zřízení zástavního práva je toliko prekluze lhůty, což se nestalo.

[7] K zástavnímu právu žalovaný konstatoval, že pro něj byly splněny veškeré zákonné podmínky, neboť daň byla ke dni vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva pravomocně stanovena, nebyla uhrazena a žalobce současně byl vlastníkem (zastaveného) obchodního podílu. Taktéž byla zohledněna zásada proporcionality mezi hodnotou zástavy a výší zajišťované pohledávky, což ale nelze zaměňovat se zjišťováním přesné hodnoty zástavy. Žalovaný konstatoval, že hodnota podílu je v tomto případě ovlivněna skutečností, že výše vkladu žalobce je pouze v částce 5 000 Kč a současně nelze na základě veřejně dostupných

pokračování

údajů o hodnotě podílu jakkoliv uvážit. Poslední účetní závěrka založená ve sbírce listin je za zdaňovací období roku 2018.

[8] Městský soud v Praze žalobu zamítl. Jeho závěry podstatné pro posouzení kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvádí níže.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření účastníků

[9] Žalobce (stěžovatel) se proti rozsudku městského soudu bránil kasační stížností. Konkrétně vznesl následující okruhy kasačních námitek:

1. Městský soud pochybil, pokud se nezabýval únosností nepřímé retroaktivity nového daňového řádu na případ stěžovatele. Žalobce poukazuje na to, že správce daně k zajištění zástavním právem přistoupil na samém konci dvacetileté promlčecí doby pro výběr daně. Lhůtu si prodloužil o dalších třicet let.

2. Městský soud se ani nezabýval žalobní námitkou, že daňové nedoplatky za období let 1995-1998 neexistují, respektive daň za ně byla vyměřena nezákonně.

[10] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl. Měl za to, že rozsudek městského soudu je správný a netrpí žádnou vadou.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá výlučně, že městský soud se nezabýval některými jeho žalobními námitkami. Důvody kasační stížnosti tak spadají pod § 103 odst. 1 písm. d) soudního řádu správního, tedy nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů.

[12] K přezkoumatelnosti rozhodnutí Nejvyšší správní soud konstatuje, že podle ustálené judikatury nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí či opatření pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-76). Zrušení rozsudků krajských soudů pro nepřezkoumatelnost připadá v úvahu pouze tehdy, není-li z odůvodnění rozhodnutí krajského soudu vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti uplatněné v rámci žalobních (návrhových) bodů. Naopak nelze považovat za nepřezkoumatelné takové rozhodnutí krajského soudu, z jehož odůvodnění lze (byť i zohledněním celkového kontextu důvodů uvedených v odůvodnění) seznat, jaký názor krajský soud zaujal vůči důležitým skutkovým a právním otázkám podstatným pro rozhodnutí projednávané věci. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů nemůže být založena tím, že odůvodnění krajského soudu je pouze stručné či argumentačně chudé, popř. že krajský soud nevyvracel každý dílčí argument uplatněný účastníky. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu přitom trefně zdůraznil, že „přezkoumatelnost“ rozhodnutí krajského soudu není hodnotou sama o sobě. Zrušení rozhodnutí krajských soudů zpravidla pro účastníky či osoby zúčastněné na řízení, včetně toho, který podává kasační stížnost, neznamená žádný přínos. Výsledkem je naopak pravidelně prodloužení a prodražení soudního řízení. I proto je nutné k aplikaci kasačního důvodu spočívajícího v

nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů přistupovat krajně zdrženlivě (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, čj. 2 As 196/2016-123, body 29-30).

[13] Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných žalobních námitek, na níž je postaven základ žaloby (rozsudek NSS ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44). Krajský soud nicméně může odkázat na závěry správního orgánu, pokud se s nimi ztotožňuje, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou (rozsudek NSS ze dne 20. 1. 2023, čj. 8 Afs 92/2022-239, bod 46).

[14] V nyní posuzovaném případě je nutno předně poznamenat, že městský soud uvedl ve vztahu ke všem uplatněným žalobním námitkám, že je žalobce přenesl v takřka shodném znění do žaloby ze svého odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí. Městský soud se ztotožnil se závěry žalovaného, který tuto argumentaci vypořádal (body 21-22 rozsudku).

[15] Konkrétně námitku o neúnosnosti retroaktivní aplikace prodloužení prekluzivní lhůty v daňovém řádu stěžovatel uvedl jak v žalobě, tak v odvolání ze dne 17. 5. 2021. V obou podáních psal o svévoli správce daně. Jeho argumentace je skutečně shodná. Žalovaný na to ve svém rozhodnutí reagoval tak, že § 264 odst. 5 daňového řádu není protiústavní. Dodal, že ani zřízení zástavního práva těsně před koncem dvacetileté prekluzivní lhůty není nezákonné. Daňový řád žádné omezení v tomto ohledu nestanoví. Nemůže jít o svévoli, neboť postup správce daně je v souladu s cílem správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu. Za situace, kdy se stěžovatel vyhýbá zaplacení svých daňových závazků, přestože má postižitelný majetek, by správce daně naopak konal v rozporu se svou povinností, pokud by nedoplatky nezajistil.

[16] Na základě právě uvedeného nelze říci, že by žalovaný argumentaci stěžovatele opomenul. Městský soud na základě shodné žalobní argumentace jako v odvolání se s tímto názorem ztotožnil. V bodě 39 rozsudku poté dodal, že *„námitku prekluze, kterou žalobce směřoval do nesprávného výkladu § 264 odst. 5 daňového řádu, soud posoudil jako nedůvodnou a pokud žalobce daňovým orgánům vytýkal, že zástavní právo zřídily těsně před uplynutím prekluzivní lhůty, soud shodně se žalovaným (...) konstatuje, že podstatným pro meritorní rozhodnutí v dané věci bylo zásadně to, že prekluze u žádného z platebních výměrů nenastala, což ani žalobce netvrdil a rozhodně nelze tento zákonný postup označit za svévolný“*.

[17] Je tedy patrné, že ani městský soud argumentaci stěžovatele neignoroval. Jednak se k ní stručně vyjádřil a jednak převzal rozvinutější názory žalovaného. Stěžovatel sice s tímto hodnocením nemusí souhlasit. Nelze však uzavřít, že by městský soud k této argumentaci žádnou úvahu neuvedl. Tato kasační námitka je tedy nedůvodná.

[18] Pokud jde o otázku existence daňového nedoplatku, tak k té městský soud zaujal jasné stanovisko. Uvedl, že v nyní přezkoumávaném zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost „zajišťovaných“ rozhodnutí, tj. ve výroku rozhodnutí ze dne 5. 5. 2021 vypočtených platebních výměrů, natož rozhodnutí, která byla vydána ve zcela odlišném daňovém řízení, jehož předmětem byla žádost žalobce o vrácení přeplatku na dani, neboť k tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky směřující proti rozhodnutí správce daně, kterým byla daň či přeplatek vyměřené. Městský soud dodal, že se tak pro zjevnou nadbytečnost nebude zabývat poměrně obsáhlou žalobní argumentací směřující

pokračování

proti správnosti (ústavnosti, nezákonnosti) výše stanovené daně platebními výměry a ani existenci přeplatku na dani žalobce a jeho případného zápočtu na daňové pohledávky žalobce.

[19] Tato úvaha městského soudu se netýká pouze v rozhodnutí o zajištění uvedených platebních výměrů, ale i otázky zápočtů na vyměřené daně za období let 1995-1998. Ani existenci této daňové povinnosti nelze zpochybňovat v rámci tohoto řízení o zřízení zástavního práva o více než dvacet let později.

[20] Stěžovateli nijak nesvědčí poukaz na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/15 ze dne 8. 8. 2017. Z něj, jako i z dalších rozhodnutí Ústavního soudu či Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 2. 8. 2019, čj. 8 Afs 250/2018-54), je patrné, že i v řízení exekucním, včetně soudního přezkumu exekucního rozhodnutí finančního orgánu podle daňového řádu, lze za určitých podmínek uplatnit námitky vůči nalézacímu řízení a jeho výsledku (bod 26 citovaného nálezu). Je to však pouze ve velmi výjimečných případech zásadních vad exekucního titulu. Tato výjimka slouží k odstranění zjevné nespravedlnosti, pokud by výkon rozhodnutí byl v rozporu s principy právního státu (bod 24 nálezu). Takové výjimečné okolnosti však stěžovatel v kasační stížnosti ani žalobě netvrdil. Jeho argumentace se zaměřuje na údajnou nezákonnost použití pomůcek při vyměření daně za zdaňovací období let 1995-1998. „Obyčejná“ nezákonnost však není zásadní vadou, kdy by výkon rozhodnutí byl v rozporu s principy právního státu. V tomto případě nejde ani o řízení o zastavení daňové exekuce, kde Nejvyšší správní soud připustil povinnost zkoumat zásadní vady exekucního titulu. Navíc i ty by musely být „jasné, na první pohled zřejmé“ (citovaný rozsudek čj. 8 Afs 250/2018-54, body 28-29).

IV. Závěr a náklady řízení

[21] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední soudního řádu správního).

[22] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 soudního řádu správního. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch. Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 13. března 2025

Jitka Zavřelová
předsedkyně senátu

