

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Ing. K. K.,** zast. JUDr. Tomášem Pezlem, advokátem se sídlem Praha 2, Oldřichova 23, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 8. 2007, č. j. 12222/07-1500-105418 a č. j. 12223/07-1500-105418, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 4. 2010, č. j. 9 Ca 326/2007 - 117,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále též „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek městského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 6. 8. 2007, č. j. 12222/07-1500-105418 a č. j. 12223/07-1500-105418. Těmito rozhodnutími žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu – Jižní město ze dne 18. 4. 2007, č. j. 80257/07/011941/5800 a č. j. 80333/07/011941/5800 o zřízení zástavního práva tak, že změnil identifikaci jednoho z rozhodnutí konstatovaných pod položkou 003 výroku; v ostatních částech zůstala odvoláním napadená rozhodnutí beze změny.

Městský soud v napadeném rozsudku vyslovil, že v řízení o zřízení zástavního práva nejsou relevantní námitky týkající se zaúčtování plateb či převedení přeplatků na úhradu nedoplatků na jiné dani a stejně tak není rozhodné, že Nejvyšší správní soud zrušil rozhodnutí městského soudu týkající se jednoho z platebních výměrů. Ani žaloba podaná ve věci platebního výměru ze dne 19. 3. 2002, č. j. 42634/02/011912/6957, nemá vliv na jeho vykonatelnost, pokud lhůta k plnění uplynula. Změnu identifikace jednoho z rozhodnutí označil městský soud za přípustnou a nijak nezpochybňující skutečnost existence nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za rok 2002. Neuznal důvodnou ani námitku nedoručení platebního výměru ze dne 7. 7. 2003, č. j. 100678/03/011912/8068, které je ve spise doloženo. Odmítl však řešit námitku promlčení, která byla dodatečně vznesena až po uplynutí lhůty k podání žaloby.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost a nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu, jakož i neúplné zjištění skutkového stavu věci správním orgánem, pro které měl soud rozhodnutí žalovaného zrušit. Předně je přesvědčen, že řádně uplatnil námitku promlčení, neboť to nastává přímo ze zákona a nejde o novou skutečnost, potažmo o nový žalobní bod. Námitka promlčení je pouhým uplatněním práva žalobce, které mu plyne z § 101 občanského zákoníku; byla-li uplatněna před rozhodnutím soudu, musí k ní být přihlédnuto. Výklad soudu odporuje ochraně práv žalobce, který je oprávněn u soudu uplatnit vše, co je v jeho prospěch. Žalobce celou dobu namítal nezákonnost rozhodnutí žalovaného z jiných důvodů a námitka promlčení je pouze kvalitativním vyjádřením práva na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného. Koncentrace řízení by ve správním soudnictví neměla být vykládána tak, aby bylo zasaženo do práv potencionálních žalobců nad míru nutnou pro udržení rychlosti a hospodárnosti řízení. Uplatnění námitky promlčení nebylo novým žalobním bodem, ale pouze akontací práva žalobce, které vzniklo nezávisle na vůli účastníků. Ignorance námitky promlčení soudem je porušením práva na spravedlivý proces a již z toho důvodu je rozsudek městského soudu vadný.

Soud dále nesprávně odmítl tvrzení žalobce o nezákonnosti napadených rozhodnutí. Principiálně odmítl námitky, že nebyly splněny podmínky pro vydání napadených rozhodnutí, zejména že vycházely z vadných údajů. Konkrétně položka č. 001 rozhodnutí o zřízení zástavního práva byla určena nesprávně, což bylo následně potvrzeno v jiném soudním řízení; proto nelze považovat daňovou pohledávku za dostatečně určenou. Na tom nic nemění, že v té době soudní rozhodnutí nebylo v právní moci. Správce daně byl povinen řádně zjistit daňovou povinnost, neboť opak by vedl ke zvůli.

Dále stěžovatel namítal, že položky 3 a 4 neexistovaly v době vydání napadených rozhodnutí, protože tvrzená daňová povinnost byla v řádném termínu zaplacena. Správce daně mohl tyto platby použít rozdílně od určení poplatníka jen ze zákonných důvodů a tak, aby ho nedostal do řetězového prodlení. Jen pokud by určení platby nebylo jednoznačné nebo chybělo, mohl by správce daně postupovat podle § 59 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Opačný postup narušuje stěžovatelovo právo na majetek; fakticky je trestán za předchozí daňové nedoplatky způsobem, který jej uvrhne do dalšího prodlení. V dané věci stěžovatel s žalovaným dlouhodobě vede spory o správné určení daňového základu a do určité míry je v tom úspěšný.

Ze všech uvedených důvodů navrhuje zrušení rozsudku městského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti konstatuje průběh řízení a zdůrazňuje, že stěžovatel je vlastníkem zajištěných nemovitostí a nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 915 449 Kč byl vyměřen vykonatelnými dodatečnými platebními výměry za zdaňovací období roku 1998, 1999 a 2002. Na vykonatelnost rozhodnutí nemá vliv podání žaloby ani podání kasační stížnosti. Uvádí výčet dodatečných platebních výměrů s uvedením dat jejich doručení a dat splatnosti. V rozhodnutích správce daně došlo k chybě v položce 003, kde bylo uvedeno číslo jednací podaného daňového přiznání a datum jeho podání namísto dne vydání a data dodatečného platebního výměru; tato chyba byla opravena odvolacím rozhodnutím. Žalovaný se ztotožňuje se závěrem městského soudu, že námitka promlčení byla vznesena až po uplynutí žalobní lhůty a že otázka převádění přeplatků na nedoplatky nebyla pro dané řízení rozhodující. Soud také správně poukázal na ustanovení § 59 odst. 2 a 5 daňového řádu ve vztahu k dispozici daňového subjektu s platbou daně. Proto navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Kasační stížnost je přípustná a její důvodnost Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížností je výslovně uplatněn důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Předně je třeba se zabývat námitkou podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., kterou měl městský soud naplnit označením žalobní námitky promlčení za opožděnou a tím, že se nevypořádal s promlčením nároku správce daně.

Soud posuzuje důvodnost žaloby podle § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů, které jsou jednou z náležitostí žaloby podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Žalobou je napadáno rozhodnutí správního orgánu, které je v právní moci. Je věcí účastníka správního řízení, zda žalobu podá či nikoliv a z jakých důvodů. K požadavku na kvalitu žalobních bodů vyslovil rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. srpna 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78 (publ. pod č. 2162 Sb. NSS): „*uvedení žalobních bodů je jednoznačné ustavení rámce požadovaného soudního přezkumu ve lhůtě zákonem stanovené k podání žaloby. Zákonný požadavek je proto naplněn i jen zcela obecným a stručným - nicméně srozumitelným a jednoznačným - vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat*“. Dispoziční zásada, na níž správní soudnictví stojí, zajišťuje, že se soud bude zákonností napadeného rozhodnutí zabývat v mezích žalobních bodů a současně i to, že tak nebude činit z jiných důvodů, pokud mu to zákon výslovně neumožňuje. Žalobní body tedy musí být do té míry jednoznačné, aby bylo zřejmé, z jakých hledisek má soud správní rozhodnutí zkoumat. V daném případě byla žaloba podána dne 9. 10. 2007, aniž by obsahovala žalobní bod namítající, že správce daně rozhodl o promlčeném nároku. Takto byla žaloba doplněna až podáním ze dne 13. 4. 2010.

Soud se ovšem některými skutečnostmi zabývá i nad rámec žalobních bodů. Soudní řád správní výslovně předpokládá postup z moci úřední pouze v případě nicotnosti rozhodnutí podle § 76 odst. 2, přičemž mimo rámec žalobních bodů rozhodnutí zruší i

v případě vad podle odst. 1 téhož ustanovení; zde ovšem proto, že vadnost rozhodnutí mu neumožňuje přezkum v mezích žalobních bodů (k tomu srovnej usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006 - 73, část VI., publ. pod. č. 1546 Sb. NSS). Obdobně je třeba postupovat i v případech, kde, z důvodů v soudním řádu neobsažených, soud musí při zjištění určitých skutečností rozhodnutí zrušit, aniž by taková skutečnost musela být namítána, tj. *ex offo*. Reflektovány takto musí být i zásadní výkladové zvraty, plynoucí z rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, Ústavního soudu či soudů evropských. Z judikatury lze takto např. poukázat na posouzení prekluze odpovědnosti za přestupek (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 3 As 57/2004 - 39, publ. pod č. 845/2006 Sb. NSS) na základě názoru, že přestupky patří do kategorie trestních obvinění ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Rovněž byla takto akceptována konstantní judikatura Ústavního soudu ve věci daňové prekluze (k tomu srovnej např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, dostupný na http://nalus.usoud.cz).

Skutečností, jíž se soud musí zabývat nad rámec žalobních bodů, tedy není promlčení, ale pouze prekluze. Nejedná se ani o pouhé zpřesnění či doplnění námitky obsažené v žalobě. Odkazuje-li stěžovatel na ochranu poskytovanou mu občanským zákoníkem, je třeba jeho názor v obecné poloze korigovat. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 4. 2001, č. j. 2 Afs 82/2010 - 56, www.nssoud.cz, vyslovil:„*Právo vybrat a vymáhat daň tedy podléhá promlčení. Promlčení je institutem občanského práva, jemuž daňový řád nedává odlišný obsah. Promlčení podle § 100 občanského zákoníku č. 40/1964 Sb., ve znění pozdějších předpisů, znamená, že pokud věřitel ve stanoveném čase nevykoná své právo a po uplynutí času uplatní své právo u soudu a dlužník vznese námitku promlčení, právo nelze přiznat, byť nezaniklo. Dlužníku tedy nic nebrání, aby svůj závazek splnil, pokud ovšem vznese námitku promlčení, nemůže soud právo věřiteli přiznat. Řízení před správcem daně ovšem má určitá specifika – řízení totiž koná ten, kdo je oprávněn právo vykonávat. Dlužník tedy námitku promlčení musí vznést vůči správci daně, který jednak v daňovém řízení rozhoduje, jednak v rámci správy daní vykonává i práva věřitele, byť jím přímo není. Je-li námitka promlčení vznesena, nemůže tedy správce daně činit žádný úkon k tomu, aby promlčená daň byla vybrána či vymáhána.* Lze pouze dodat, že soud podle § 75 odst. 1 s. ř. s. zkoumá zákonnost rozhodnutí na základě skutkového a právního stavu v době jeho vydání. Mohl by tedy pouze zkoumat, zda žalovaný v souladu se zákonem posoudil vůči němu uplatněnou námitku promlčení. K promlčení totiž správce daně přihlíží jen na základě dlužníkovy námitky - § 70 odst. 3 daňového řádu. Soud by námitku promlčení dříve neuplatněnou mohl vážit jen za situace, že by v rámci doplnění dokazování v soudním řízení vyšly najevo skutečnosti, které v daňovém řízení nebyly známy, ač existovaly. Pokud jde o promlčecí lhůtu, je pro vybrání a vymáhání daně stanovena v § 70 odst. 1 daňového řádu a činí 6 let od splatnosti daně. Ani zde tedy nelze vycházet z občanského zákoníku, neboť daňový řád má vlastní odlišnou úpravu. Pokud městský soud nezkoumal promlčení vymáhání daně, neporušil tím stěžovatelovo právo na spravedlivý proces podle čl. 36 odst. 1, 2 Listiny základních práv a svobod.

Stěžovatelem tvrzenou vadnost napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud neshledal; kasační námitka podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. není důvodná. Nebyl shledán ani jiný důvod nepřezkoumatelnosti, pro který by kasační soud musel rozsudek městského

soudu zrušit, bez ohledu na obsah kasačních námitek podle § 109 odst. 3 s. ř. s., neboť rozsudek je zcela jednoznačný, jeho výrok je řádně odůvodněn a toto odůvodnění není logicky rozporné a vypořádává se se všemi řádně uplatněnými žalobními námitkami.

Stěžovatel dále namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o správním řízení takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Tyto vady stěžovatel spatřuje v neúplně zjištěných pohledávkách, zejména byla nesprávně zjištěna položka č. 001 rozhodnutí, jak vyplynulo z jiného soudního rozhodnutí.

Pod touto položkou je v obou rozhodnutích správce daně uvedeno rozhodnutí ze dne 19. 3. 2002, č. j. 42622/02/011912/6957. Ze správního a soudního spisu je zřejmé, že odvolací rozhodnutí proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru ze dne 16. 10. 2003, č. j. FŘ-9932/11/03 bylo zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne 31. 8. 2007, č. j. 7 Ca 302/2006 - 98, a to v rámci vázanosti tohoto soudu právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku zdejšího soudu.

Správce daně zřizuje podle § 71 daňového řádu zástavní právo k zajištění daňové pohledávky. Daňové pohledávky v daném případě byly doloženy existencí vykonatelných dodatečných platebních výměrů a městský soud v rozsudku dostatečně popsal veškeré údaje týkající se jak existence, tak i vykonatelnosti těchto rozhodnutí. Při rozhodování o zřízení zástavního práva není správce daně oprávněn posuzovat důvodnost vyměření daně. Zřízení zástavního práva je prostředkem, který má zajistit úhradu nezaplacené daně. Byť nelze na základě soudního řízení vztahujícího se k pohledávce vedené pod položkou č. 001 obou rozhodnutí správce daně vyloučit, že tato pohledávka nemusí v dalším řízení v plné výši obstát, nebylo tomu tak v době rozhodnutí o zřízení zástavního práva a taková skutečnost může (pokud dojde ke změně či zrušení dodatečného platebního výměru) být zohledněna v dalším vymáhacím řízení. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil námitce nesprávných skutkových zjištění v daňovém řízení.

Stejně tak správce daně není oprávněn při rozhodování o zřízení zástavního práva hodnotit provedené započtení plateb na daňové pohledávky. Jistě však pro něho je rozhodující, zda platby byly či nebyly uhrazeny. Obecně je zaúčtování platby upraveno v § 59 odst. 1, 2 daňového řádu, přičemž dispozice daňového subjektu je omezena stanovením pořadí použití platby v odstavci 5 téhož ustanovení. Vůle poplatníka uhradit platbou řádnou daň tedy přichází v úvahu pouze tehdy, pokud u něho nejsou dány důvody k jiné přednostní úhradě. Namítá-li tedy stěžovatel, že položky 3 a 4 uhradil v řádném termínu, neboť provedené platby určil k jejich uhrazení, mohl by s touto námitkou uspět jen tehdy, pokud by zde nebylo jiných přednostních důvodů k zaúčtování těchto plateb. To stěžovatel nepopírá, pouze je názoru, že měla být respektována jeho vůle a platby neměly být použity na nedoplatky jiných daní. Zákon je v tom však jednoznačný. Ani této námitce nebylo možno přisvědčit.

Nejvyšší správní soud neshledal naplněnými kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty první před středníkem jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. nemá právo na náhradu nákladů řízení; úspěšnému žalovanému náhrada nákladů nebyla přiznána, neboť mu v tomto kasačním řízení žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 25. května 2011

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu