

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **I. Č.**, zastoupena JUDr. Jiřím Všetečkou, advokátem se sídlem Orlická 163, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční úřad v Hradci Králové,** se sídlem U Koruny 1632, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného o námitkách stěžovatelky ze dne 2. 4. 2010, č. j. 84585/10/228940602902, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 2. 2011, č. j. 31 Af 82/2010 - 29,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Žalovaný jako správce daně v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl námitky žalobkyně proti exekučnímu příkazu správce daně ze dne 18. 11. 2009, čj. 261105/09/228940602902. Žalovaný uvedeným exekučním příkazem rozhodl podle § 73 odst. 6 písm. b) a § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků v platném znění (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), za přiměřeného použití § 276 a násl.

o. s. ř., o vymožení vykonatelného nedoplatku na dani ve výši 386 333,27 Kč srážkami ze mzdy žalobkyně.

[2] Protože žalobkyně s rozhodnutím žalovaného nesouhlasila, podala proti němu žalobu ke krajskému soudu. Ten žalobu zamítl s odůvodněním, že zrušením konkursu vedeného proti žalobkyni jako úpadci zanikly účinky jeho prohlášení. Z úpadce se opět stal dlužník a pokračují veškerá přerušená řízení, jež byla před prohlášením konkursu s dlužníkem vedena. Pohledávka (její část), která podle rozvrhového usnesení zůstane neuspokojená, ani po právní moci rozvrhového usnesení, ani po zrušení konkursu nezaniká. Věřitelé mohou po právní moci rozvrhového usnesení vést výkon rozhodnutí na úpadcovo jmění.

[3] S odvoláním se na ustálenou rozhodovací praxi Ústavního soudu pak krajský soud dále konstatoval, že účastníci v konkursním řízení mají rovné postavení, tj. správce daně nemá se svou veřejnoprávní pohledávkou výhodnější postavení ve vztahu k ostatním věřitelům. Krajský soud se neztotožnil s námitkou žalobkyně o promlčení. Lhůta pro předpis penále je vázána na lhůtu pro vybrání daně, nikoli na lhůtu pro vyměření daně. Předmětné penále musí být dlužníkovi sděleno v promlčecí lhůtě pro vybrání daně, což se v daném případě stalo. Splatnost penále nastala v roce 2001, ve stejném roce byl na žalobkyni prohlášen konkurs a správce daně přihlásil své pohledávky do konkursního řízení. Přihláška pohledávky v konkursu představuje přerušení běhu původní lhůty k vybrání či vymáhání daňového nedoplatku, neboť jde o úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Účinky přihlášky pohledávky v konkursu na běh promlčecí lhůty jsou stejné jako v případě uplatnění práva u soudu [§ 20 odst. 8 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, v platném znění (dále jen „zákon o konkursu“) ve spojení s § 112 občanského zákoníku], což znamená, že promlčecí lhůta neběžela od podání přihlášky pohledávky, a to až do právní moci usnesení o zrušení konkursu, tedy od roku 2001 až do roku 2008. Z uvedeného vyplývá, že pokud správce daně dále vymáhal neuspokojenou pohledávku u žalobkyně po skončení konkursu na základě výzvy k zaplacení nedoplatku (2008), potažmo exekučního příkazu (2009), šestiletá promlčecí lhůta nemohla uplynout.

II.
Stručné shrnutí argumentů v kasační stížnosti

[4] Proti uvedenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. V kasační stížnosti, resp. v jejím doplnění, namítla, že § 20 odst. 8 zákona o konkursu míří na uplatnění nároku podle hmotného práva. V daném případě však právo bylo již zkonzumováno. Lhůta, o kterou jde, je lhůtou procesní, ovládanou zcela samostatným a autonomně existujícím právním předpisem procesní povahy s přiměřeným (nikoliv obdobným) použitím občanského soudního řádu. Stěžovatelka nesouhlasí s použitím § 112 občanského zákoníku, neboť ve věci byla vydána již dvě rozhodnutí (1998 a 1999), jimiž se daňové právo zcela vyčerpalo (hmotněprávně i procesněprávně). V době prohlášení konkursu již běžela promlčecí lhůta pro výkon daňové exekuce ve smyslu § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Režim zákona o správě daní a poplatků ve znění od roku 2008 na věc nedopadá. Následné vykonatelné výkazy nedoplatků nebyly stěžovatelce doručeny, jejich prostřednictvím správce daně pouze

přihlašoval pohledávku v konkursním řízení. Výkaz nedoplatků však představuje svébytný exekuční titul v daňovém řízení a předpokládá jeho oznámení dlužníkovi. Teprve poté může začít běžet nová promlčecí lhůta. Promlčecí lhůta uvedených rozhodnutí by tak uběhla ještě dříve, a to v roce 2004, resp. 2005, neboť stěžovatelka nikdy nebyla vyrozuměna o žádném úkonu směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Přesto se stěžovatelka domnívá, že i kdyby kasační soud nepovažoval tuto argumentaci za správnou, promlčecí lhůta uběhla nejpozději v roce 2007.

[5] Uplatnění hmotného práva se zde rozumí rovněž důsledek podané přihlášky v konkursu podle § 20 zákona o konkursu. V žádném případě nejde o nárok procesní, jak tomu je v případě výkonu rozhodnutí vydaného v daňovém řízení. Z tohoto důvodu nelze na daný případ použít ani § 112 občanského zákoníku ani § 20 odst. 8 zákona o konkursu, protože se oba vztahují na uplatnění hmotných práv.

[6] Dále stěžovatelka uvádí, že konkursní řízení nebrání použití § 73 a § 70 zákona o správě daní a poplatků. Současně uvádí, že neexistuje žádná zákonná opora pro závěr, že by se běh promlčecí doby pro daňovou exekuci stavěl prohlášením konkursu, resp. přihláškou pohledávky v konkursu.

[7] Z výše uvedených důvodů stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti toliko reprodukoval svá předchozí vyjádření v této věci.

III.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[10] Mezi stranami je v dané věci sporné, zda právo žalovaného vymáhat pohledávku (penále na DPH a na dani z příjmu fyzických osob), k jejímuž vymožení vydal exekuční příkaz, bylo v době vydání exekučního příkazu již promlčeno, či nikoliv. Stěžovatelka sice v původní kasační stížnosti obecně namítá nesprávné posouzení všech žalobních bodů krajským soudem, v doplnění kasační stížnosti ze dne 18. 5. 2011 však své argumenty konkretizuje pouze ve vztahu k námitce promlčení. Proto se i zdejší soud v souladu s dispoziční zásadou, která ovládá řízení ve správním soudnictví, mohl zabývat pouze otázkou promlčení práva vybrat daňové nedoplatky. Jak totiž již ve své rozhodovací činnosti zdejší soud mnohokrát uvedl, právní argumentace žalobce či stěžovatele nemůže ustat toliko u obecných odkazů na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Z kasační stížnosti totiž musí být vždy patrné, co považuje stěžovatel za základ jím tvrzené nezákonnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 – 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou dostupná též na www.nssoud.cz).

[11] V dané věci bylo proto třeba postavit na jisto, odkdy počala běžet promlčecí lhůta na vymožení pohledávky žalovaného, příp. zda nastaly v dané věci nějaké skutečnosti, které by způsobovaly její přerušení nebo stavení; jinými slovy zda, resp. kdy, promlčecí lhůta uplynula [kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s.].

[12] Současně považuje zdejší soud za vhodné na úvod stručně se vyjádřit k rozdílu mezi institutem přerušení a stavení běhu promlčecí lhůty, resp. jejich účinkům. S těmito instituty se totiž tradičně spojují odlišné právní následky. V případě přerušení promlčecí lhůty se v důsledku překážky předvídané zákonem k již uplynulé promlčecí době nepřihlíží, přetrhne se (stává se právně bezvýznamnou) a promlčecí doba začíná běžet znovu od svého počátku. Naproti tomu stavení promlčecí doby je vyvoláno překážkou, po dobu jejíhož trvání se běh promlčecí doby zastavil a neběží. Promlčecí doba, která uběhla před překážkou a po jejím skončení, se sčítá. Příkladem překážky podle občanského zákoníku je situace, v níž věřitel uplatní v promlčecí době právo u soudu nebo u jiného příslušného orgánu a v zahájeném řízení řádně pokračuje (§ 112 občanského zákoníku). Promlčecí doba začne běžet až po odpadnutí překážky. Pokud již počátek promlčecí doby nastal, odsouvá se v důsledku překážky zákonem předvídané její konec.

[13] Z obsahu spisu vyplývají následující skutkové okolnosti. Stěžovatelka nesplnila své daňové povinnosti vztahující se ke zdaňovacímu období za rok 1997. S platbou DPH a s platbou daně z příjmu fyzických osob byla stěžovatelka pravomocně v prodlení od 1. 11. 1999 (den doručení dodatečného platebního výměru na DPH a dodatečného platebního výměru na dani z příjmu fyzických osob; viz č. l. 3 správního spisu). Krajský soud v Hradci Králové v mezidobí prohlásil na majetek stěžovatelky konkurs usnesením ze dne 16. 5. 2001, čj. 45 K 9/2001-54. Z předloženého spisu dále vyplývá, že dne 14. 6. 2001 sdělil správce daně (žalovaný) stěžovatelce prostřednictvím správce konkursní podstaty předpis penále platebními výměry ze dne 11. 6. 2001, a to v případě penále na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 1997 do 31. 12. 1997 a v případě penále na DPH za zdaňovací období od 1. 10. 1997 do 31. 12. 1997. Současně žalovaný přihláškou ze dne 14. 6. 2001 obě uvedené pohledávky přihlásil do konkursního řízení. Pohledávky vzniklé z předepsaných penále jsou předmětem napadeného exekučního příkazu, tj. předmětem sporu v této věci.

[14] Konkursní soud rozhodl o rozvrhu výtěžku zpeněžení majetku z podstaty usnesením ze dne 19. 11. 2007, čj. 45 K 9/2001-309. Rozvrhové usnesení nabylo právní moci dne 7. 3. 2008. Tím zároveň došlo ke zrušení konkursu. Žalovaný obdržel z celkové výše své uplatněné pohledávky 1 955 263 Kč částku ve výši 10 497,81 Kč.

[15] Poté vyzval žalovaný stěžovatelku k zaplacení těchto nedoplatků v náhradní lhůtě výzvou ze dne 25. 9. 2008. Dne 12. 8. 2009 vydal výkaz nedoplatků stěžovatelky k uvedenému dni ve výši 378 759,27 Kč. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka uvedené nedoplatky nezaplatila, žalovaný rozhodl podle § 73 odst. 6 písm. b) a § 73 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků s přiměřeným použitím občanského soudního řádu o vymožení vykonatelného nedoplatku napadeným exekučním příkazem formou srážek ze mzdy stěžovatelky. Exekuční příkaz nabyl právní moci dne 20. 4. 2010. Námitkám stěžovatelky proti exekučnímu příkazu žalovaný napadeným rozhodnutím ze dne 2. 4. 2010 nevyhověl s odvoláním se na § 20 odst. 8 zákona o konkursu.

[16] Zdejší soud k tomu uvádí následující. Podle § 63 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 (znění účinné v roce 2001) je daňový dlužník v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti. Pokud taková situace nastane, je daňový dlužník povinen platit penále za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti, ve výši stanovené v následujícím odstavci. Povinnost platit penále a jeho výše vyplývá přímo ze zákona. Ustanovení § 63 odst. 4 dále v rozhodném znění stanoví, že penále „*je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci*“. Tak se stalo i v daném případě. Žalovaný sdělil předpis penále stěžovatelce platebními výměry prostřednictvím správce konkursní podstaty. V době vydání platebních výměrů (11. 6. 2001) byl totiž již prohlášen konkurs na majetek stěžovatelky usnesením konkursního soudu. V souladu s § 14 odst. 1 písm. a) zákona o konkursu ve znění účinném do 30. 4. 2004 (účinné v roce 2001) tak přešla všechna oprávnění nakládat s majetkem podstaty ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o konkursu (tj. majetkem, který patřil stěžovatelce v den prohlášení konkursu a kterého nabyla za konkursu), na správce konkursní podstaty. Jakékoliv nakládání s majetkem podstaty stěžovatelkou by bylo vůči třetím osobám neúčinné, z tohoto důvodu sděloval žalovaný své pohledávky vůči stěžovatelce právě správci, coby jejímu dočasnému zástupci pověřenému spravováním jejího majetku. Námitka stěžovatelky, že jí nebyly výkazy nedoplatků doručeny, a že byly pouze zahrnuty do konkursní přihlášky, není s ohledem na výše uvedené relevantní.

[17] Otázku promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky upravuje § 70 zákona o správě daní a poplatků. Podle odst. 1 tohoto ustanovení ve znění účinném do 31. 12. 2007 se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Současně však v odst. 2 stanoví, že „[j]*e-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.*“

[18] Ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nestanovilo výslovně formu ani výčet úkonů způsobilých přerušit lhůtu stanovenou v odstavci 1 tohoto ustanovení. Zákon pouze pozitivně vymezuje obsah takového úkonu, tj. musí směřovat k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Podle dosavadní judikatury byla rovněž konstatována povinnost správce daně zpravit o tomto úkonu daňového dlužníka (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 1. 2005, čj. 7 Afs 52/2004 - 53, publ. pod č. 544/2005 Sb. NSS). „*Úkonem ve smyslu § 70 odst. 2* [zákona o správě daní a poplatků] *proto může být jakýkoli úkon správce daně směřující k tomu, aby na účet správce daně byla připsána částka ve výši daňového nedoplatku. Platební výměr na daňové penále podle § 63 odst. 4* [zákona o správě daní a poplatků] *lze považovat za takový úkon, protože správce daně jím daňovému dlužníku sděluje existenci ze zákona naběhlého penále, jeho výši a ukládá mu povinnost tuto částku zaplatit. Tím jej jednoznačně směřuje k uhrazení (ze strany správce daně k vybrání)*

nedoplatku, případně jsou jím vytvořeny podklady pro jeho vymáhání cestou exekuce“ (rozsudek NSS ze dne 18. 6. 2010, čj. 2 Afs 29/2010 - 48, ve věci *GEOTEST REAL, s. r. o.*).

[19] Platební výměr, jímž se sděluje předpis penále, je tedy úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, tj. úkonem přerušujícím promlčecí lhůtu k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. Podle rozsudku NSS ze dne 28. 5. 2008, čj. 9 Afs 112/2007 – 72, *„penále jakožto příslušenství daně „sleduje osud daně“ (§ 58 zákona o správě daní a poplatků), to však znamená pouze tolik, že změní-li se v průběhu času výše vyměřené daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změní se úměrně tomu i výše naběhlého penále. V žádném případě nelze vykládat ustanovení § 58 tohoto zákona tak, že by na příslušenství daně automaticky dopadala všechna pravidla platící pro daňovou povinnost samotnou. Penále není daní, proto se nevyměřuje; nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady, k jeho výši dospívá správce daně matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru (§ 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). Nezjišťují se zde skutečnosti rozhodné pro určení výše původní daňové povinnosti tak, jak je tomu u daně při vyměřovacím řízení, vytýkacím řízení či daňové kontrole, neboť v každém okamžiku daňového řízení nastalém po splatnosti daně lze penále vypočíst na základě již učiněného rozhodnutí o dani*“. K charakteru platebního výměru na daňové penále dále uvedl, že *„z povahy tohoto institutu, ale i z jeho systematického zařazení v zákoně, je zřejmé, že předepisování penále nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je tak šestiletá promlčecí lhůta k vybrání daně, a právě v této lhůtě musí být jeho předpis nejpozději sdělen platebním výměrem daňovému dlužníkovi* [...]. *Daňový dlužník je o výši penále pouze „vyrozuměn“, a platební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je pouze deklaratorním správním aktem*“. Obdobně se ve své rozhodovací praxi k problematice penále a jeho splatnosti vyjadřuje i Nejvyšší soud (srov. usnesení NS ze dne 17. 8. 2010, sp. zn. 20 Cdo 2513/2008; rozhodnutí NS jsou dostupná na www.nsoud.cz).

[20] V posuzované věci tak byla promlčecí lhůta, která dosud běžela pro vymožení dodatečně vyměřené DPH a dani z příjmu fyzických osob, přerušena a nová šestiletá promlčecí lhůta by pro doměřené daně (jakož i pro deklarované penále) v souladu s cit. ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků počala běžet v následujícím roce (tj. od 1. 1. 2002). V daném případě však tato situace vůbec nenastala, neboť ve stejném roce byl na majetek stěžovatelky prohlášen konkurs. Jedním z účinků prohlášení konkursu podle § 14 odst. 1 písm. e) zákona o konkursu je skutečnost, že nelze provést výkon rozhodnutí (exekuci) postihující majetek patřící do podstaty. Z § 20 odst. 1 zákona o konkursu, podle kterého „[k]*onkursní věřitelé přihlásí své pohledávky, a to ve lhůtě stanovené v usnesení o prohlášení konkursu, i když se o nich vede soudní řízení nebo se provádí výkon rozhodnutí*“, pak vyplývá, že konkursní věřitelé (mezi nimi i žalovaný) jsou povinni své pohledávky přihlásit do konkursního řízení. Nepřihlásili-li by svou pohledávku do konkursního řízení, nebyli by po dobu trvání konkursního řízení oprávněni k jejímu uspokojení žádným jiným způsobem. Žalovaný přihlásil svou pohledávku dne 14. 6. 2001.

[21] V této souvislosti stěžovatelka namítá, že ustanovení zákona o konkursu týkající se běhu promlčecí lhůty se nepoužije, neboť zákon o správě daní a poplatků má zcela

autonomní úpravu této otázky. Navíc, dle stěžovatelky jde v případě zákona o konkursu o úpravu vztahující se pouze na hmotná práva.

[22] Ke vztahu zákona o konkursu a vyrovnání a zákona o správě daní a poplatků se opakovaně vyslovil Nejvyšší soud. Nejdříve tak učinil v rozsudku ze dne 28. 1. 2002, sp. zn. 29 Cdo 95/2000. Následně své závěry zopakoval a zdůraznil v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, sp. zn. 29 Odo 730/2004 (publ. pod č. 52/2007 Sb. r. s.). V tomto rozhodnutí Nejvyšší soud uzavřel, že zákon o konkursu a vyrovnání má ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků „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*“ (zvýraznění doplnil NSS). Uvedený závěr podpořil i Ústavní soud, který v nálezu 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 76/37 SbNU 75; 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 vzniklé z penále žalovaný nepochybně zamýšlel její (poměrné) vymožení. V tomto případě byla tedy právní úprava zákona o konkursu jednoznačně použitelná.

[23] Z výše uvedeného rovněž vyplývá, že právní názor stěžovatelky, že konkursní řízení nepředstavuje překážku vymáhání daňového nedoplatku, nemá oporu v zákoně.

[24] Zákon o konkursu upravuje rovněž účinky konkursní přihlášky, a to v § 20 odst. 8. V znění platném v roce 2001 stanovil, že „[p]*řihláška pohledávky má pro běh lhůty pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu.*“ Podle § 112 občanského zákoníku „[u]*platní-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 [tj. se staví]. *To platí i o právu, které bylo pravomocně přiznáno a pro které byl u soudu nebo u jiného příslušného orgánu navržen výkon rozhodnutí.*“ (zvýraznění i poznámku doplnil NSS). V pohledu těchto - judikatorně ustálených - závěrů Nejvyššího soudu a Ústavního soudu je závěr, podle kterého také přihláška veřejnoprávní pohledávky staví běh promlčecích a prekluzívních lhůt, „*závěrem triviálním, plynoucím z jednoznačné dikce § 20 odst. 8 zákona o konkursu*“ (usnesení NS ze dne 28. 4. 2011, sp. zn. 29 Cdo 1063/2011, ve věci *MAX - V spol. s r. o.*). Ustanovení § 20 odst. 8 přitom od prohlášení konkursu na majetek stěžovatelky dne 16. 5. 2001 nedoznalo změny.

[25] V posuzovaném případě byla promlčecí lhůta práva na vymožení pohledávky nejdříve přerušena (sdělením daňového penále), současně však byl její nový počátek běhu v důsledku stavení (podání přihlášky v konkursním řízení) odložen, a to až do skončení konkursního řízení. Krajský soud sice v napadeném rozsudku uvedl, že promlčecí lhůta byla přerušena konkursní přihláškou, tato skutečnost však nemá na zákonnost jeho rozhodnutí žádný vliv. Konkursní řízení skončilo na základě rozvrhového usnesení vydaného v roce 2007. Po nabytí jeho právní moci (7. 3. 2008) počala běžet promlčecí lhůta. Daňový nedoplatek stěžovatelky byl splatným již v roce 2001.

[26] Nejvyšší správní soud se proto zcela ztotožňuje se závěrem krajského soudu o tom, že promlčecí lhůta nemohla uplynout. V souladu s cit. § 70 zákona o správě daní a poplatků totiž počala běžet od 1. 1. 2009. Pokud žalovaný dne 18. 11. 2009 vydal exekuční příkaz na základě vykonatelného výkazu nedoplatků, uplatňoval vůči stěžovatelce exekuční titul na řádnou (nepromlčenou) pohledávku. Závěr krajského soudu v této otázce je naprosto správný a v souladu se zákonem.

[27] Tím je vyvráceno tvrzení stěžovatelky o tom, že vzhledem k tomu, že nešlo o daňové řízení, promlčecí lhůta v průběhu konkursu běžela. Je pravdou, že daňové řízení nebylo konkursní přihláškou přerušeno (viz bod [22]). Promlčecí lhůta, která měla znovu běžet v důsledku jejího přerušení na základě platebních výměrů deklarujících daňové penále od 1. 1. 2002, však běžet nepočala. Tento následek byl způsoben stavením lhůty podáním konkursní přihlášky. Počátek běhu promlčecí lhůty tak byl odložen až do odpadnutí překážky – zde trvání konkursního řízení. Nebyl-li by na majetek stěžovatelky prohlášen konkurs, šestiletá promlčecí lhůta práva vymáhat daňové penále by v každém případě uplynula 1. 1. 2008 (počínaje 1. 1. 2002), nikoliv v roce 2004 či 2005, jak uvádí stěžovatelka v kasační stížnosti. Stěžovatelka nesprávně určila počátek běhu promlčecí lhůty tím, že nezohlednila přerušení této lhůty vydáním platebních výměrů (viz bod [13] shora).

[28] Stěžovatelka dále argumentuje tím, že § 112 občanského zákoníku, resp. § 20 odst. 8 zákona o konkursu, použít na danou věc nelze z důvodu, že obě ustanovení míří na uplatnění nároku pocházejícího z hmotného práva, čímž však není výkon daňové exekuce. Jistě lze se stěžovatelkou souhlasit potud, že na výkon daňové exekuce je (zde) nutno použít zákon o správě daní a poplatků. V daném případě však v průběhu konkursu o výkon daňové exekuce nešlo a ani jít nemohlo (viz argumentaci v bodě [20] a [22]). Žalovaný v konkursním řízení přihlásil veřejnoprávní pohledávku zjištěnou v průběhu daňového řízení se stěžovatelkou, avšak neuplatňoval daňovou exekuci.

[29] Zdejšímu soudu není ani zjevné, na základě čeho stěžovatelka dospěla k závěru, že v posuzovaném případě nejde o uplatnění hmotného práva v konkursním řízení. Stěžovatelka zde zřejmě nesprávně zaměňuje právo z pohledávky (hmotně právní nárok na konkrétní částku) a právo pohledávku vymáhat (procesně právní nárok). Skutečnost, že žalovaný (nebo kterýkoliv konkursní věřitel) měl exekuční titul na pohledávku před zahájením konkursu nebo ho získal v jeho průběhu, neznamená, že by jeho hmotné právo z pohledávky zaniklo. Naopak, toto právo trvá, nyní však i s tou vlastností, že je jako subjektivní právo vynutitelné; jinými slovy, že věřiteli vznikl odpovídající nárok. Svůj nárok je pak oprávněn vymáhat prostředky stanovenými v příslušných normách procesního práva – v daném případě nejdříve v rámci konkursního řízení ve formě přihlášky do konkursu, následně, po skončení konkursu, exekučním příkazem na základě vykonatelného výkazu nedoplatků. V prvním případě jsou příslušné normy obsaženy v zákoně o konkursu, coby speciálního zákona k zákonu o správě daní a poplatků v této otázce, v případě druhém v zákoně o správě daní a poplatků s přiměřeným použitím občanského soudního řádu (§ 73 odst. 7). Samotné právo vymáhat pohledávku se promlčuje ve lhůtě dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V důsledku prohlášeného konkursu, resp. podané konkursní přihlášky bylo potřeba zohlednit následky, které s tímto úkonem spojuje zákon. Pokud § 20 odst. 8 zákona o konkursu

stanoví, že přihláška má na prekluzivní a promlčecí lhůty stejné účinky jako uplatnění práva u soudu, je nutno pod tím rozumět účinky, které s ním spojuje občanský zákoník (viz výše bod [24]).

[30] Jak již bylo uvedeno výše, po dobu trvání konkursu nebylo možno zahájit řízení o výkon rozhodnutí [§ 14 odst. 1 písm. e) zákona o konkursu, srov. usnesení NS ze dne 14. 4. 2011, sp. zn. 20 Cdo 1378/2009]. Stěžovatelka se snaží argumentovat § 14 odst. 1 písm. c) a d) zákona o konkursu v tom smyslu, že řízení o výkon rozhodnutí se prohlášením konkursu nepřerušuje, dokonce, že i jeho zahájení není závislé na podání návrhu správce konkursní podstaty. K tomu lze říci následující. Obecně platí, že řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do podstaty, se přerušují. Zákon o konkursu pak v § 14 odst. 1 upravuje i výjimky, na které toto obecné pravidlo nedopadá. Jednou z nich je i řízení o výkon rozhodnutí [písm. c) cit. ustanovení]. Další výjimkou je, že taková řízení lze zahájit jen na návrh správce konkursní podstaty, tento postup se však v každém případě netýká řízení o výkonu rozhodnutí [písm. d) cit. ustanovení]. V dané věci, však, jak již bylo několikrát zdůrazněno, nešlo v případě uplatnění pohledávky v konkursním řízení o výkon rozhodnutí. Z tohoto pohledu je proto rozhodující § 14 odst. 1 písm. e) zákona o konkursu.

[31] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje též s hodnocením významu usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, čj. 5 Afs 86/2009 – 55, publ. pod č. 2242/2011 Sb. NSS. Podle něj se občanský zákoník zásadně vztahuje toliko na práva a povinnosti soukromoprávní povahy, nikoli povahy veřejnoprávní (bod 21). To však samozřejmě platí jen tehdy, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak (shodně bod 18). Tímto zvláštním zákonem byl v nyní posuzované věci právě § 20 odst. 8 zákona o konkursu; jak bylo uváděno obsáhle shora, v konkursním řízení byl právní režim veřejnoprávní pohledávky žalovaného shodný s režimem pohledávek soukromoprávních.

[32] Stěžovatelka má nesporně pravdu v tom, že na její případ nedopadá zákon o správě daní a poplatků ve znění od roku 2008. Na její kauzu tedy nedopadá ani § 70 odst. 3 ve znění od 1. 1. 2008 (novelizovaný zákonem č. 296/2007 Sb.). Nic jiného však netvrdí ani krajský soud. Ten naopak vysvětluje, 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. Na závěru o deklarativním charakteru § 70 odst. 3 *in fine* v jeho posledním znění ve vztahu k zákonu o konkursu se shoduje i Nejvyšší správní soud.

[33] Nejvyšší správní soud tedy shledal posouzení právní otázky krajským soudem, jež byla předmětem sporu, naprosto správné. Krajský soud zcela jasně, srozumitelně a velmi přesvědčivě svůj právní závěr odůvodnil. Učinil tak detailně, a to v rozsahu dvou stran (str. 6 a 7 napadeného rozsudku). Uvedené závěry jsou výsledkem logické úvahy mající oporu ve spisu i v zjištěných skutkových okolnostech. Pokud se tedy krajský soud ztotožnil se závěry a postupem žalovaného ve správním (daňovém) řízení a žalobu zamítl, postupoval zcela správně. Kasační námitky jsou proto nedůvodné.

IV.
Závěr a náklady řízení

[34] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[35] O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný měl ve věci úspěch, náklady řízení o kasačních stížnostech přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti mu však nevznikly. Soud proto žalovanému náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. ledna 2012

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu