

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Jana Passera v právní věci žalobce: **Ing. R. T.,** zastoupen JUDr. Antonínem Šmídkem, advokátem se sídlem Jestřabí 974, Liberec, proti žalovanému: **Finanční úřad v Liberci**, se sídlem Tř. 1. máje 97, Liberec, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 12. 2. 2010, čj. 34311/10/192941507206, a ze dne 17. 3. 2010, čj. 67926/10/192941507206, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 4. 1. 2011, čj. 59 Af 7/2010 - 32,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 4. 1. 2011, čj. 59 Af 7/2010 - 32, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad v Liberci 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.

Námitka spočívala v tvrzeném promlčení celkem tří nedoplatků na dani z přidané hodnoty splatných ve zdaňovacím období roku 1995 a exekučních nákladů.

[2] Dne 17. 3. 2010 vydal Finanční úřad v Liberci pod čj. 67926/10/192941507206 další rozhodnutí, kterým opět 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. Rovněž v tomto případě žalobce uplatnil námitku promlčení, která se vztahovala ke shodným třem nedoplatkům na dani z přidané hodnoty a exekučních nákladů.

[3] V obou případech žalovaný konstatoval, že podle § 112 zákona č. 40/1964 Sb. občanského zákoníku (dále též „občanský zákoník“) neběží promlčecí doba od uplatnění práva u soudu nebo jiného orgánu. V tomto případě správce daně pohledávky řádně přihlásil do konkursního řízení v roce 1995 a po dobu tohoto řízení, tzn. do pravomocného zrušení konkursu dne 22. 1. 2007 po splnění rozvrhového usnesení, neběžela promlčecí doba. Přihláška pohledávky do konkursu má pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu. Dne 10. 12. 2007 byl zpracován výkaz nedoplatků, který je exekučním titulem a následně vydal žalovaný exekuční příkaz.

II.

[4] Proti oběma rozhodnutím brojil žalobce žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci (dále též „krajský soud“). Nejprve uvedl, že žalovaný nepřipustil proti rozhodnutí o námitce odvolání, ale dle jeho mínění další námitky, avšak ani v pořadí druhým námitkám nevyhověl. Proto z opatrnosti podal žalobu i proti druhému rozhodnutí. Nesouhlasil s názorem, že po dobu konkursního řízení neběžela promlčecí lhůta. Nezpochybnil trvání konkursního řízení v letech 1995 – 2007. Exekučním příkazem jsou řešeny daňové povinnosti, které se vztahují k rokům 1994 a 1995 a „*uplatňovaný nárok žalovaného je tak po lhůtě, a proto ve včas podané námitce proti exekučnímu příkazu vznesl námitku promlčení*“. Již dříve nesouhlasil s tím, že se po dobu konkursního řízení přerušují lhůty i ve vztahu k plnění povinností dle zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). Takové ustanovení tento zákon totiž neobsahuje. Daňový řád je v tomto případě jediným právním předpisem, podle kterého lze posuzovat promlčení práva na vymáhání daňových nedoplatků. Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek mohl žalovaný uplatnit pouze ve lhůtě 6 let po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným. Po uplynutí této lhůty je právo žalobce promlčeno. Žalobce námitku promlčení rovněž řádně uplatnil, a proto k ní žalovaný musel přihlédnout.

III.

[5] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 4. 1. 2011, čj. 59 Af 7/2010 - 32. Žalobci přisvědčil v tom, že daňový řád v platném znění neupravoval stavění běhu promlčecí lhůty. Ke stavění běhu lhůty však přesto docházelo i v daňovém řízení, a to ve všech případech, kdy tak stanovil zvláštní zákon. Odkázal na § 20 odst. 8 zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, účinného v rozhodném období, podle kterého má přihláška pohledávky pro běh promlčecí lhůty a pro zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu. Zákon o konkursu a vyrovnání je speciální právní úpravou a má proto přednost před úpravou v daňovém řádu. Pokud je daňový nedoplatek včas přihlášen

do konkursního řízení, promlčecí lhůta neběží. Předmětné pohledávky byly splatné v roce 1995 a není sporné, že tyto pohledávky byly včas přihlášeny do konkursního řízení. Pokud má přihláška pohledávky do konkursního řízení pro běh promlčecí lhůty stejné účinky jako uplatnění práva u soudu, pak s odkazem na § 112 občanského zákoníku promlčecí doba od uplatnění do doby konkursního řízení neběží. Konkurs na žalobcův majetek byl zrušen dne 22. 1. 2007 a tímto dnem skončilo stavění promlčecí doby. Výzvu k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě ze dne 19. 10. 2007 lze v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu považovat za úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku. Promlčecí lhůta se tímto úkonem přerušuje a nová lhůta počíná běžet po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o úkonu zpraven. Krajský soud proto uzavřel, že k promlčení práva na vymáhání daňových nedoplatků nedošlo.

IV.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (stěžovatel) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Krajský soud podle jeho názoru nesprávně posoudil právní otázku promlčení dle daňového řádu, konkrétně § 70, který se týká práva vymáhat daňové nedoplatky. Nadále zastával právní názor, že daňový řád je jediným právním předpisem, podle kterého mohl žalovaný postupovat. Žalovaný měl proto právo daňové nedoplatky vymáhat pouze ve lhůtě 6 let po roce, ve kterém se stal nedoplatkem splatným. Krajským soudem provedený výklad považuje za nepřípustně extenzivní a za nepřípustnou akceptaci výkladu § 112 občanského zákoníku a § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání. Daňový řád proto stěžovatel hodnotí jako samostatný právní předpis umožňující posuzovat promlčení práva na vymáhání daňových nedoplatků jen z důvodů uvedených v tomto zákoně. Daňový řád do roku 2008 neobsahoval ustanovení o tom, že po dobu konkursního řízení se přerušují i lhůty ve vztahu k plnění povinností dle daňového řádu. Rozšiřující výklad provedený žalovaným a krajským soudem proto nemá oporu v platné právní úpravě. Právnímu názoru krajského soudu nesvědčí ani ustálená soudní judikatura. Pokud došlo od 1. 1. 2008 k novelizaci § 70 odst. 3 daňového řádu, podle kterého nadále promlčecí lhůta mimo jiné neběží po dobu přihlášení nedoplatků v insolvenčním řízení, pak to svědčí právnímu názoru stěžovatele, protože jinak by nebylo třeba daňový řád novelizovat.

V.

[7] 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. 2, 3 s. ř. s.). Dospěl k závěru, že kasační stížností napadený rozsudek je třeba zrušit.

[8] Krajský soud se zabýval tím, zda přihlášením daňového nedoplatku jako pohledávky v konkursním řízení dochází ke stavění promlčecí doby k jeho vymáhání. Vyslovil se k vzájemnému poměru daňového řádu a zákona o konkursu a vyrovnání 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 ustanovením speciálním. V důsledku toho dochází ke stavění promlčecí lhůty po dobu trvání konkursního řízení. V důsledku toho nebyly exekuční příkazy vydány po marném uplynutí šestileté lhůty dle §

70 odst. 3 daňového řádu. Proti tomuto právnímu názoru stěžovatel v kasační stížnosti brojil.

[9] Ve věci je však velmi podstatné, zda žalovaný o námitkách stěžovatele rozhodl správným procesním způsobem. Je vhodné připomenout, že ve dnech 27. 1. 2010 a 24. 2. 2010 vydal žalovaný exekuční příkazy k vymožení vykonatelného nedoplatku v částce 1 198 209 Kč srážkami ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchodu, sociální a nemocenské dávky. V prvním případě byla jako plátce mzdy uvedena společnost C+C Cimbál s. r. o., ve druhém Česká správa sociálního zabezpečení. Není proto přesné žalobní tvrzení stěžovatele, že uplatňoval v pořadí druhou námitku promlčení proto, že mu to umožnil žalovaný v rozhodnutí o první námitce. Stěžovatel uplatnil námitky promlčení proti oběma doručeným exekučním příkazům a ze správního spisu neplyne, že by podání druhé námitky bylo podmíněno zamítavým rozhodnutím o předchozí námitce.

[10] To však nic nemění na způsobu, jakým žalovaný o námitkách promlčení rozhodl. Ze záhlaví žalobou napadených rozhodnutí plyne, že žalovaný rozhodl podle § 52 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení může daňový subjekt uplatnit námitku proti jakémukoliv úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím. Námitka musí být podána písemně nebo ústně do protokolu ve lhůtě třiceti dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděl, a to u správce daně, který úkon provedl. Správce daně posoudí námitky, rozhodne o nich a toto rozhodnutí odůvodní. Proti tomuto rozhodnutí se nelze odvolat. Podaná námitka nemá odkladný účinek pro samotné řízení. Žalovaný v souladu s tímto ustanovením stěžovatele poučil, že se proti rozhodnutí o námitce nelze odvolat a že uplatněná námitka nemá odkladný účinek pro samotné (exekuční) řízení. Ze správního spisu neplyne, že by stěžovatel v rozporu s poučením podal proti rozhodnutím o námitce opravné prostředky a že by o nich rozhodoval instančně nadřízený orgán.

[11] Nejvyšší správní soud se již v minulosti zabýval tím, zda je správné o námitce promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky rozhodovat v režimu § 52 daňového řádu. Klíčové je, zda proti rozhodnutí o námitce jsou či nejsou přípustné opravné prostředky a zda lze u takového rozhodnutí vyžadovat náležitosti dle § 32 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 1. 2009, čj. 1 Aps 11/2008 - 57 (publikovaný pod č. 2228/2011 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz) 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).*“ Nejvyšší správní soud v této věci neshledal důvody, pro které by bylo třeba tuto otázku posoudit jinak, popř. specifika, pro která by se nemusel touto otázkou v řízení zabývat. Jak rozhodnutí žalovaného o námitkách, tak rozsudek krajského soudu byly vydány až poté, kdy o obdobné otázce rozhodoval Nejvyšší správní soud a jeho rozsudek tak byl v době jejich rozhodování k dispozici.

[12] Ve shodě s citovaným rozsudkem proto Nejvyšší správní soud připomíná, že § 70 neupravuje bližší procesní podmínky uplatnění námitky promlčení. To však není důvod

k tomu, aby se na posouzení této námitky vztáhla úprava § 52 citovaného zákona. Předně by bylo nelogické vázat možnost podání námitky promlčení na lhůtu 30 dnů – námitku promlčení musí mít daňový subjekt možnost podat kdykoliv. Navíc není zřejmé, od jakého okamžiku by se zmiňovaná lhůta počítala. S tím souvisí i to, že samo promlčení nelze považovat za úkon správce daně. Ten totiž nemůže učinit nějaký akt, který by způsobil promlčení daňového nedoplatku a proti kterému by tak daňový subjekt mohl podat námitku. Promlčení nastává za splnění zákonných podmínek *ex lege* a záleží pouze na daňovém subjektu, zda se ho vznesením námitky promlčení dovolá. Námitku promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky podle § 70 odst. 3 daňového řádu tedy nelze posuzovat jako námitku proti úkonu správce daně v souvislosti s řízením vymáhacím a zajišťovacím podle § 52 téhož zákona. Při úvaze, jak tedy má správce daně o námitce promlčení rozhodnout, je třeba zohlednit § 32 odst. 1 daňového řádu, podle kterého platí, že lze v daňovém řízení ukládat povinnosti nebo přiznávat práva jen rozhodnutím. Pokud daňový subjekt v námitce promlčení tvrdí, že jeho povinnost odvést daňový nedoplatek je promlčena, resp. už neexistuje, má rozhodnutí správce daně o námitce promlčení pro daňový subjekt zcela zásadní důsledky. Teprve rozhodnutím správce daně o námitce promlčení se totiž daňový subjekt dozvídá o tom, zda to správce daně uznává. Akt, kterým se konstatuje, zda daňový subjekt je povinen daňový nedoplatek odvést, resp. zda tato jeho povinnost již neexistuje, tedy splňuje podmínky § 32 odst. 1 daňového řádu. O námitce promlčení podle § 70 odst. 3 daňového řádu proto musí správce daně rozhodnout rozhodnutím ve smyslu § 32 odst. 1 téhož zákona. Proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání v souladu s § 48 odst. 1 daňového řádu, neboť daňový řád tento opravný prostředek nevylučuje a současně se nejedná o rozhodnutí, které předchází pravomocnému stanovení daňového základu a daně, proti němuž se samostatně dovolat nelze (§ 48 odst. 2 daňového řádu). Proti rozhodnutí o odvolání lze pak postupem podle § 65 a násl. s. ř. s. podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu.

[13] Jak již bylo uvedeno, žalovaný podle uvedených pravidel nepostupoval a vydal rozhodnutí podle § 52 daňového řádu, proti kterému nepřipustil opravný prostředek. V důsledku toho byla stěžovateli upřena možnost brojit proti rozhodnutí o námitce promlčení opravným prostředkem u instančně nadřízeného daňového orgánu. Tím došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.

[14] S odkazem na shora uvedené důvody proto Nejvyšší správní soud musel rozsudek krajského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení (§110 odst. 1 s. ř. s.). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku.

[15] K samotné podstatě sporu mezi stěžovatelem a žalovaným lze pouze obecně konstatovat, že stěžovatel předkládá v relativně obecné rovině otázku vzájemného vztahu zákona o konkursu a vyrovnání a daňového řádu. Tvrdí, že daňový řád obsahuje vlastní komplexní úpravu, podle které je třeba přednostně postupovat a že jde o úpravu speciální k § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání. Soudy všech stupňů se v minulosti problémem vztahu těchto právních předpisů věnovaly především v souvislosti s případnou přípustností převedení přeplatků na dani na jinou dosud neuhrazenou daň dle § 64 odst. 2 daňového řádu za situace, kdy byl na majetek daňového subjektu prohlášen konkurs a kdy

podle § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání není přípustné započtení na majetek patřící do podstaty. Např. v nálezu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04 Ústavní soud konstatoval, že „*vycházeje ze zásady priority ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, dospěl k závěru, dle něhož ustanovení § 14 odst. 1 písm. i) ZKV je zvláštním právním předpisem, zakotvujícím nepřípustnost kompenzace nejen soukromoprávních, nýbrž rovněž soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek. Jako takové má proto v pozici speciální úpravy přednost před úpravou obecnou, obsaženou v ustanoveních § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků.*“ Vývoj judikatury k této otázce byl v jistém smyslu završen nálezem pléna Ústavního soudu ze dne 2. 7. 2008, Pl. ÚS 12/06, ve kterém Ústavní soud zaujal obdobný názor a na který Nejvyšší správní soud v další rozhodovací činnosti navazuje (např. rozsudek ze dne 6. 8. 2008, čj. 7 Afs 144/2004 - 58). V případě započtení přeplatku na dani na případný nedoplatek na jiné dani však je k dispozici právní úprava obsažená v § 59 odst. 3 písm. e), § 40 odst. 11 a § 64 odst. 2 daňového řádu, jejíž vztah k § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání lze hodnotit. Ani stěžovatel však v této věci netvrdil, že by daňový řád obsahoval v rozhodném období vedle lhůty, ve které se promlčuje právo vymáhat daňové nedoplatky, též vlastní ustanovení o stavění této lhůty či o účincích, jaké má na běh této lhůty prohlášení konkursu. Z tohoto předpokladu nepochybně krajský soud i žalovaný vycházeli při právním posouzení této věci.

[16] Zbývá doplnit, že ustanovení § 70 odst. 3 věty druhé d. ř., podle kterého neběží lhůta podle odstavců 1 a 2 po dobu výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem anebo do uspokojení z výtěžku veřejné dražby, a to až do právní moci rozhodnutí o ukončení těchto řízení nebo jeho ukončení a lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení, bylo do daňového řádu včleněno novelou provedenou zákonem č. 296/2007 Sb. s účinností od 1. 1. 2008. Uvedeného dne rovněž nabyl účinnosti zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). Bude proto v dalším řízení vhodné vysvětlit, zda doplnění věty druhé do § 70 odst. 3 daňového řádu má být interpretováno jako stanovení nového pravidla, které do budoucna mění předchozí právní stav, nebo zda jde pouze o výslovné vyjádření toho, k čemu bylo možné doposud dospět výkladem jednotlivých ustanovení zákona o konkursu a vyrovnání, daňového řádu a popř. i občanského zákoníku.

[17] V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti.

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

V Brně 8. února 2012

JUDr. Michla Mazanec
předseda senátu