

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **MUDr. J. S.**, zastoupený JUDr. Ing. Jiřím Klavíkem, advokátem se sídlem Havlíčkova 99, 537 01 Chrudim, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 11. 7. 2012, č. j. 3379/12-1500-601040, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 11. 2012, č. j. 31 Af 71/2012-17,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

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

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 7. 6. 2011, č. j. 301193/11/228940602902, Finanční úřad v Hradci Králové zamítl návrh dlužníka na zastavení daňové exekuce z důvodu promlčení daňového nedoplatku podle § 181 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. Odvolání žalobce proti citovanému rozhodnutí Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 11. 7. 2012, č. j. 3379/12-1500-601040, zamítlo. Ztotožnilo se se závěry finančního úřadu, že promlčecí lhůta ke dni podání námitky promlčení neuběhla a že k 7. 4. 2011 neuplynula ani prekluzivní lhůta pro placení daně podle § 160 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

[2] Proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové brojil žalobce žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové; ten rozsudkem ze dne 30. 11. 2012, č. j. 31 Af 71/2012-17, žalobu zamítl. Nepřisvědčil názoru žalobce, že je v projednávané věci nutno postupovat podle zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, a konstatoval, že správní orgány věc posoudily v souladu s platnými právními předpisy.

II. Kasační stížnost

[3] Žalobce (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu včas podanou kasační stížností namítaje, že je dán důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[4] Stěžovatel popsal skutkové okolnosti projednávaného případu a uvedl, že lhůta pro promlčení práva státu vybrat a vymáhat daňový nedoplatek uplynula před nabytím účinnosti daňového řádu, proto měl správce daně v daném případě postupovat podle § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a přihlédnout k námitce promlčení uplatněné daňovým subjektem dne 29. 11. 2010.

[5] Podle § 97 zákona o správě daní a poplatků měl tento zákon povahu obecného procesního předpisu ve věcech daní a poplatků; postupovalo se podle něj tehdy, nestanovil-li zvláštní zákon jinak. Takovým zvláštním zákonem byl od 1. 1. 1993 do 31. 12. 2003 zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů. Obsahoval speciální úpravu promlčení daňových nedoplatků, podle níž bylo možné daň vyměřit a vymáhat nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník povinen podat přiznání. Oproti obecné úpravě promlčení daňových nedoplatků zákon o soustavě daní stanovil nejen kratší promlčecí doby, ale i odlišný počátek jejich běhu.

[6] Stěžovatel se neztotožňuje s odkazem krajského soudu na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je úprava promlčení daňových nedoplatků upravená v zákoně o soustavě daní nepoužitelná ve smyslu čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. Podle § 4 odst. 3 zákona o soustavě daní bylo možné daň vyměřit či vymáhat nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník povinen podat přiznání. Oproti tomu ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků obsahovalo dvacetiletou objektivní lhůtu pro promlčení daňových nedoplatků a tato lhůta se počítala až od konce roku, v němž se nedostatek stal splatným.

[7] Ústavní zákon č. 4/1993 Sb. tak podle stěžovatele řeší pouze vztah dvou právních předpisů stejné právní síly v případě, že se neuplatňuje zásada speciality. Například zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, byl sice federálním zákonem, nicméně přesto se uplatňoval jako předpis speciální k zákonu o správě daní a poplatků; to potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu. Z obdobných důvodů měl být přednostně uplatňován rovněž zákon o soustavě daní.

[8] Stěžovatel doplnil, že uskutečňování práva musí být v souladu s ústavním požadavkem úcty k právům a svobodám člověka a občana, proto by správní orgány při výkonu státní moci měly respektovat zásadu přiměřenosti a zdrženlivosti. Žalovaný však uvedené zásady nerespektoval a porušil vydáním napadeného rozhodnutí čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[9] Z popsaných důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[10] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na znění § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní a § 70 zákona o správě daní a poplatků. Dle jeho názoru je z předmětných ustanovení zřejmé, že jsou v rozporu. Oba předpisy měly stejnou právní sílu, ovšem zákon o soustavě daní byl právním předpisem České a Slovenské Federativní Republiky platným ke dni zániku federace, zatímco zákon o správě daní a poplatků byl právním předpisem České republiky vydaným před zánikem federace. V souladu s čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, bylo na místě postupovat od 1. 1. 1993 podle právního předpisu České republiky; zásadu *lex specialis derogat generali* proto nebylo možné použít.

[11] Dále žalovaný uvedl, že promlčecí, resp. po 1. 1. 2011 prekluzivní lhůta k placení daně dosud neuplynula. Daňová povinnost na dani z příjmů fyzických osob za rok 1993 byla stěžovateli doměřena dodatečným platebním výměrem dne 14. 11. 1997. Nedoplatek se stal splatným 22. 12. 1997. Lhůta, v níž se promlčuje právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, započala běžet 1. 1. 1998. Správce daně následně učinil několik úkonů vedoucích k přerušení běhu promlčecí doby (zejm. dne 27. 5. 1999 vydal exekuční příkaz na srážku ze mzdy, ve dnech 29. 3. 2001 a 23. 9. 2002 jednal se stěžovatelem a zjišťoval jeho majetkové poměry); nová prekluzivní lhůta tak započala běžet mj. od 1. 1. 2003. Dne 27. 3. 2006 vydal správce daně podle § 73 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí, jímž přikázal novému plátci mzdu pokračovat ve srážkách ze mzdy stěžovatele; citované rozhodnutí bylo stěžovateli doručeno 30. 3. 2006, proto dne 1. 1. 2007 započala běžet nová promlčecí lhůta. Ta do 1. 1. 2011 neuběhla. Vzhledem k tomu, že daňová exekuce nařízená exekučním příkazem ze dne 27. 5. 1999 ve spojení s rozhodnutím ze dne 27. 3. 2006 stále trvá, lhůta pro placení daně podle § 160 odst. 4 písm. c) daňového řádu od 1. 1. 2011 neběží. Námitka stěžovatele, že nedoplatek byl promlčen, je proto nedůvodná.

[12] K údajnému porušení čl. 11 Listiny žalovaný poznamenal, že při vybírání daně postupovaly správní orgány v souladu s platnými právními předpisy. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti,

byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřípustnost. K osobě žalovaného soud podotýká, že k 31. 12. 2012 zanikly finanční ředitelství a finanční úřady zřízené podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, a jejich působnost převzaly orgány finanční správy příslušné podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. V souladu s § 19 odst. 1, § 20 odst. 1 a 2 a § 7 písm. a) posledně zmiňovaného zákona ve spojení s § 114 odst. 1 daňového řádu přešla působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím finančních úřadů na Odvolací finanční ředitelství. Za žalovaného je proto třeba považovat v souladu s § 69 zákona s. ř. s. právě Odvolací finanční ředitelství.

[14] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Ze správního spisu vyplynuly následující skutečnosti. Dodatečným platebním výměrem ze dne 14. 11. 1997, č. j. 160282/97/228913/4060, Finanční úřad v Hradci Králové doměřil stěžovateli daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993 ve výši 834.192 Kč. Vydáním exekučního příkazu na srážky ze mzdy ze dne 27. 5. 1999, č. j. 128275/99/228940/6862, učinil správce daně úkon směřující k vybrání daně. Na ústních jednáních konaných dne 29. 3. 2001 a 23. 9. 2002 správce daně zjišťoval majetkové poměry stěžovatele. Následně Finanční úřad v Hradci Králové dne 27. 3. 2006, č. j. 82884/06/228940/2902, rozhodl o pokračování daňové exekuce srážkami ze mzdy stěžovatele, o čemž vyrozuměl stěžovatele a jeho nového plátce mzdy (společnost Parental a. s.).

[17] Dne 29. 11. 2010 vznesl stěžovatel námitku promlčení daňového nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob za rok 1993 podle § 70 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Sdělením ze dne 23. 2. 2011, č. j. 69586/11/228940601243, správce daně stěžovateli oznámil, že objektivní ani subjektivní promlčecí lhůta pro placení daně neuplynula. Na uvedené sdělení reagoval stěžovatel přípisem ze dne 7. 4. 2011, v němž požadoval vydání rozhodnutí o vznesené námitce promlčení, proti kterému by bylo přípustné odvolání. Správce daně tedy následně rozhodnutím ze dne 7. 6. 2011, č. j. 301193/11/228940602902, návrh dlužníka na zastavení daňové exekuce z důvodu promlčení daňového nedoplatku podle § 181 odst. 2 daňového řádu zamítl. Odvolání žalobce Finanční ředitelství v Hradci Králové v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítlo.

[18] Předmětem sporu v projednávané věci je určení právního předpisu, podle něhož bylo nutno posuzovat běh lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. Správní orgány lhůtu pro vybrání daně posuzovaly podle § 70 zákona o správě daní a poplatků (a po 1. 1. 2011 podle § 160 daňového řádu), zatímco podle stěžovatele bylo na místě aplikovat § 4 zákona o soustavě daní jako právní předpis speciální k zákonu o správě daní a poplatků.

[19] Podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní *daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň*. Třetí odstavec citovaného ustanovení pak uvádí, že *pokud je v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven; vyměřit a vymáhat daň lze však nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.*

[20] Z prvého odstavce ustanovení § 70 zákona o správě daní a poplatků (účinného do 31. 12. 2010) vyplývá, že *právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným*. Druhý odstavec stanoví, že *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 zajištěných podle odstavců 4 a 5*.

[21] Podle čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, *se v případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem České a Slovenské Federativní Republiky a předpisy uvedenými v čl. 1 odst. 1 téže právní síly, postupuje podle právního předpisu České republiky.*

[22] Stěžovatel se v projednávané věci dovolával tříleté lhůty pro vybrání daní, resp. maximální desetileté lhůty zakotvené v zákoně o soustavě daní, namísto aplikace šestileté promlčecí lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, resp. maximální dvacetileté lhůty, zakotvené v zákoně o správě daní a poplatků. Vzájemným vztahem § 4 zákona o soustavě daní a § 70 zákona o správě daní a poplatků se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004-57, V něm konstatoval, že „*čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. není normou derogační, nýbrž normou, která vylučuje aplikovatelnost určitých norem obsažených v právních předpisech ČSFR, neboť se v tomto článku nehovoří o zrušení oněch federálních předpisů, nýbrž o tom, že se za určitých podmínek nepoužijí. Aplikovatelnost federálního běžného zákona je vyloučena tehdy, pokud je tento zákon v rozporu se zákonem České republiky (tj. zákonem vydaným Českou národní radou) vydaným (...) před zánikem ČSFR, tedy před uplynutím dne 31. 12. 1992; pravidlo zakotvené v čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. má v rozsahu, v němž se uplatní, nepochybně přednost před obecnými pravidly lex specialis derogat generali a lex posterior derogat priori. (...) Proto lze uzavřít, že § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, není použitelný, neboť je v obsahovém rozporu s § 47 a § 70 daň. ř. (i s § 22 zák. o trojdani jako s ustanovením speciálním k § 47* [zákona o správě daní a poplatků]*), které mají aplikační přednost. Tento závěr nepochybně platil po celou dobu platnosti a účinnosti zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, neboť jeho ustanovení § 4 odst. 2 nebylo nikdy novelizováno a ústavní zákon č. 4/1993 Sb., přijatý po 6. červnu 1992, je stále platný a účinný (viz čl. 112 odst. 1 in fine Ústavy).*“

[23] Obdobně v rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 163/2004-87, Nejvyšší správní soud uvedl, že „[z]*e srovnání textů těchto citovaných ustanovení vyplývá, že jsou v rozporu.*

Protože se jednalo o právní předpisy stejné právní síly a zákon č. 212/1992 Sb. byl právním předpisem České a Slovenské federativní republiky (dále jen „ČSFR“) a zákon č. 337/1992 Sb. právním předpisem České republiky, bylo třeba od 1. 1. 1993 postupovat podle čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., podle něhož v případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem ČSFR a předpisy uvedenými v čl. 1 odst. 1 (tj. ústavní zákony, zákony a ostatní právní předpisy České a Slovenské Federativní Republiky platné v den zániku České a Slovenské Federativní Republiky) téže právní síly se postupuje podle právního předpisu České republiky. Z těchto důvodů má zákon o správě daní a poplatků přijatý dne 5. 5. 1992 bývalou Českou národní radou přednost před zákonem č. 212/1992 Sb., který v důsledku toho nelze aplikovat (...).“

[24] Stěžovateli jsou uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu známy, nicméně v kasační stížnosti uváděl, že závěry v nich vyslovené jsou nesprávné, neboť nezohledňují specialitu zákona o soustavě daní vůči zákonu o správě daní a poplatků. Z citace předmětných ustanovení (srov. body [19] a [20]) je navýsost zřejmé, že obě ustanovení upravují tutéž problematiku – délku a běh lhůty pro vymáhání daní – ovšem odlišným způsobem. Není tak dán prostor pro aplikaci zásady *lex specialis derogat legi generali*, neboť oba právní předpisy upravují obecnou právní úpravu vybírání daní a nejsou tedy jeden ke druhému zvláštním právním předpisem. Stěžovatel v kasační stížnosti blíže nerozvedl, v čem by údajná specialita zákona o soustavě daní oproti zákonu o správě daní a poplatků měla spočívat; zmiňoval pouze odlišnou délku a způsob stanovení počátku běhu lhůty pro vybrání daně. Samotná kratší délka promlčecí doby či odlišný způsob určení jejího počátku obsažený v zákoně o soustavě daní ovšem neznamenají, že by zákon o soustavě daní obsahoval úpravu speciální k zákonu o správě daní a poplatků. Spíše naopak, je-li předmětem úpravy obou právních předpisů tatáž otázka, jsou oba právní předpisy v rozporu, a proto bylo nutné s odkazem na čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. aplikovat právní předpis České republiky, jímž byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nelze přistoupit na argumentaci stěžovatele, že zákon o soustavě daní obsahuje úpravu speciální k zákonu o správě daní a poplatků.

[25] Nejvyšší správní soud tedy neshledal důvodu odchýlit se v projednávané věci od své konstantní judikatury, z níž v napadeném rozsudku vycházel i Krajský soud v Hradci Králové. Lze tak uzavřít, že ustanovení § 4 odst. 2 a 3 zákona o soustavě daní bylo v rozporu s § 70 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků, proto bylo nutné postupovat podle právního předpisu České republiky, tedy zákona o správě daní a poplatků. Námitka nesprávného posouzení této otázky soudem s ohledem na výše uvedené není důvodná.

[26] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že ze správního spisu ověřil, že ke dni podání námitky promlčení stěžovatelem (29. 11. 2010) lhůta pro vybrání daně podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků neuběhla, neboť šestiletá lhůta započala opětovně běžet 1. 1. 2007 (bez přistoupení dalších okolností by skončila 31. 12. 2013). Za účinnosti zákona o správě daní a poplatků tak k promlčení práva státu vymáhat daňové nedoplatky nedošlo. Po 1. 1. 2011, kdy nabyl účinnosti daňový řád, tak bylo nutno na tuto lhůtu k placení daní nahlížet jako na lhůtu prekluzivní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012-24), k jejímuž zániku jsou správní orgány, i soudy, povinny přihlížet z úřední povinnosti. Vzhledem k tomu, že podle § 160 odst. 4

písm. c) daňového řádu, lhůta pro placení daně neběží po dobu daňové exekuce srážkami ze mzdy, byl běh této lhůty od 1. 1. 2011 zastaven. K prekluzi práva státu na vybrání daně tak v projednávaném případě dosud nedošlo. Správní orgány tedy v řízení postupovaly podle zákona. Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud nepřisvědčil obecné námitce stěžovatele, že v jeho případě došlo k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny.

V. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud proto ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s., poslední věty, zamítl jako nedůvodnou.

[28] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 18. dubna 2013

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu