

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **M. F.,** zastoupený JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem Nad Zátiším 22, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem Velká hradební 61, Ústí nad Labem), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 26. 4. 2011, č. j. 59 Af 19/2010 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Odůvodnění:

Finanční úřad v Novém Boru zamítl žalobci rozhodnutím ze dne 23. 2. 2010, č. j. 4678/10/175970506170, námitku promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek v celkové výši 1 797 759 Kč stanovené v rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva k movitým věcem ze dne 4. 12. 2007, č. j. 47173/07/175970/6170, ve znění odvolacího rozhodnutí ze dne 11. 3. 2008, č. j. 851/08/175970/6170. Žalobce podal proti rozhodnutí o námitce promlčení odvolání, které Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 9. 9. 2010, č. j. 9105/10-1500-505085, zamítlo.

Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalobu, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 26. 4. 2011, č. j. 59 Af 19/2010 - 33, zamítl.

Krajský soud v předmětném rozsudku konstatoval, že rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva je úkonem směřujícím k zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku, a přerušuje tak běh šestileté promlčecí lhůty k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v relevantním znění (dále jen „zákon o správě daní“). Krajský soud přitom neshledal důvodnou námitku žalobce, podle níž, aby se jednalo o úkon, s nímž je spojeno přerušení promlčecí lhůty, musí být rozhodnutí o zřízení zástavního práva pravomocné. Žalobce v žalobě argumentoval tím, že ustanovení § 72 zákona o správě daní, podle něhož mohl k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo, odkazovalo v ostatním na použití ustanovení občanského zákoníku o zástavním právu. Dle § 160 odst. 1 občanského zákoníku platí, že zástavní právo na základě rozhodnutí správního orgánu vzniká dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Žalobce poukazoval na to, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 4. 12. 2007, č. j. 47173/07/175970/6170, nabylo právní moci až dnem 29. 4. 2008, a teprve tím ve smyslu § 160 odst. 1 občanského zákoníku dané zástavní právo také vzniklo. Stalo se tak ovšem až po uplynutí promlčecí lhůty pro právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek uvedené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní, která podle žalobce skončila dnem 31. 12. 2007. Dané rozhodnutí o zřízení zástavního práva tedy podle žalobce nemohlo mít za následek přerušení promlčecí lhůty podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní.

Krajský soud poukázal na to, že ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní hovoří pouze o povinnosti správce daně zpravit daňového dlužníka o úkonu přerušujícím běh promlčecí lhůty. Tímto zpravením je třeba rozumět formu seznámení daňového dlužníka s obsahem úkonu, tedy u daného úkonu doručení ve smyslu § 17 zákona o správě daní, neboť ze zákona nic jiného neplyne. V projednávaném případě bylo dne 4. 12. 2007 vydané rozhodnutí o zřízení zástavního práva žalobci téhož dne i doručeno a žalobce tak byl o tomto úkonu dne 4. 12. 2007 také zpraven. Žalobcův odkaz na úpravu obsaženou v občanském zákoníku neobstojí, protože v daném případě není rozhodné, kdy vzniklo zástavní právo, ale jaký dopad mělo vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva a doručení tohoto rozhodnutí žalobci na běh promlčecí doby k vymáhání daňových nedoplatků. Zákon o správě daní nikde nestanovil, že by tento úkon musel být pravomocný; daný úkon musí být učiněn a dlužník o něm musí být zpraven ve lhůtě stanovené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní, což se v projednávaném případě prokazatelně stalo.

Krajský soud neuznal ani žalobní námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správce daně prvního stupně, podle níž v tabulce, která byla součástí tohoto rozhodnutí, bylo uvedeno předpokládané datum promlčení práva správce daně vybrat a vymáhat daňový nedoplatek – např. u položky č. 002 byl uveden den 1. 1. 2005 a roky následující, což však nebránilo správci daně označit lhůtu za zachovalou, čímž měl být podle žalobce výrok rozhodnutí prvního stupně v rozporu s jeho odůvodněním. Krajský soud konstatoval, že uvedená tabulka byla přehledná a o věci adekvátně vypovídající. Správce daně v daném rozhodnutí žalobce upozornil na to, že úkony uvedené v tabulce přerušují běh lhůty a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o úkonu zpraven. Sloupec s daty promlčení je nazván *„předpokládané datum promlčení“* a uvedená data se vztahují vždy k příslušnému úkonu. Pokud je během takto stanovené promlčecí doby učiněn ze strany správce daně další úkon, který běh promlčecí lhůty přeruší, posune se i datum promlčení, což z tabulky jasně vyplývá.

Krajský soud rovněž odmítl žalobcovu námitku, dle níž opakovaná rozhodnutí správce daně vydaná podle § 60 odst. 1 zákona o správě daní (povolení posečkání daně nebo jejího zaplacení ve splátkách) nelze považovat za úkony přerušující lhůtu ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní. Zde krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 – 56, dostupný na www.nssoud.cz, který se uvedenou otázkou podrobně zabýval. Argumentace obsažená v citovaném rozsudku na věc plně dopadala; rozhodnutí správce daně o povolení splátek nebo o posečkání daně tak je úkonem směřujícím k vybrání nedoplatku daně, a tedy přerušujícím lhůtu podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní.

Konečně krajský soud uvedl, že správnost žalobcových úvah o tom, jakým způsobem měl správce daně postupovat při vymáhání daňových nedoplatků, posuzovat nemohl, neboť tyto úvahy šly nad rámec soudního přezkumu. Předmětem přezkumu v daném případě totiž bylo pouze rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí správce daně o námitce promlčení práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob.

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž uvedl, že ji opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatel v prvé řadě namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku dopadu vydání rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva a doručení tohoto rozhodnutí stěžovateli na běh promlčecí lhůty k vymáhání daňových nedoplatků ve smyslu § 70 zákona o správě daní. Dle stěžovatele může mít účinky přerušující běh promlčení lhůty pouze zástavní právo (jakožto zajišťovací institut), které vzniklo způsobem dle § 72 zákona o správě daní. Dané ustanovení pouze zmocňuje správce daně zástavní právo zřídit, ve zbytku však platí ustanovení občanského zákoníku, přičemž dle jeho § 160 odst. 1 zástavní právo na základě rozhodnutí soudu nebo správního úřadu vzniká dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. V daném případě se tomu tak stalo až dne 29. 4. 2008, tedy po lhůtě stanovené § 70 odst. 1 zákona o správě daní, jejíhož marného uplynutí se stěžovatel námitkou promlčení dovolával. Interpretace, podle níž by právní účinky mělo již pouhé doručení nepravomocného rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva, by byla v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť by zvýhodňovala správce daně jako věřitele před ostatními subjekty, které musí vyčkat právní moci svých rozhodnutí a úkonů.

Podle stěžovatele je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný v tom směru, že se krajský soud nevypořádal s žalobní námitkou, dle níž zaplacením splátek po vznesení námitky promlčení byla obecná cena zástavy (regálů a pokladny) více než uhrazena a zástavní právo tak dle § 170 odst. 1 písm. e) občanského zákoníku zaniklo.

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu měla spočívat také v tom, že se nevypořádal s argumentací stěžovatele týkající se námitky, podle níž opakovaná rozhodnutí o povolení splátek nejsou úkony přerušujícími lhůtu ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní. Krajský soud pouze poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 – 56. Tento rozsudek se však nijak nedotýká argumentace stěžovatele odkazem na § 60 odst. 3, 6 a § 64 zákona o správě daní.

Krajský soud se nezabýval ani argumentací stěžovatele ustanovením § 60 odst. 5 zákona o správě daní, podle níž posečkání daně nebo splátky nesmí být povoleny na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně. Přitom právě v rozsudku ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 – 56, Nejvyšší správní soud konstatoval, že povolením splátek na dobu delší, než je uvedena v § 60 odst. 5 zákona o správě daní, by správce daně svoji možnost vybrat daň oslabil; zároveň úkony správce daně musí být fakticky schopny daný cíl, tj. vybrat daň, zajistit. Krajský soud se tak nezabýval námitkou, jež se týkala právě vztahu § 60 odst. 5 k § 70 odst. 2 zákona o správě daní. Podle této námitky správce daně v letech 1998 až 2010 povoloval splátky dlužné daně z příjmů ve výši 1000, resp. 1500 Kč měsíčně, což by vedlo k tomu, že uhrazení dluhu by zabralo cca 150, resp. 100 let.

Stěžovatel také namítá, že účinky uvedené v § 70 odst. 2 zákona o správě daní může mít pouze prvé rozhodnutí správce daně o povolení splátek dluhu. K tomu došlo rozhodnutím správce daně ze dne 15. 1. 1998, č. j. 16678/98/175970/6057; obdobná rozhodnutí z dalších let nemohla mít účinek vedoucí k přerušení promlčecí lhůty – v tomto směru stěžovatel odkázal na srovnání § 70 odst. 2 zákona o správě daní a § 47 odst. 2 téhož zákona, přičemž lhůta jako časový úsek vymezený počátkem a koncem by v případě opětovných úkonů neměla pro opakované nové počátky šanci skončit. K promlčení práva vybrat nedoplatek v nové lhůtě založené uvedeným úkonem správce daně tak došlo dne 31. 12. 2004.

V argumentaci vycházející z nemožnosti opakovaného povolování splátek daně či posečkání daně vycházel stěžovatel ze znění § 60 odst. 1 zákona o správě daní, podle něhož může správce daně povolit daňovému dlužníkovi zaplacení daně ve splátkách, bylo-li by neprodlené zaplacení spojeno pro dlužníka s vážnou újmou nebo není-li z jiných důvodů možné vybrat celý daňový nedoplatek od daňového dlužníka najednou. Nevyužije-li dlužník výhody jednou povolených splátek a nezaplatí-li podle nich celý dluh, správce daně musí podle názoru stěžovatele v nové promlčecí lhůtě založené prvním rozhodnutím o povolení splátek začít dluh vymáhat. Stěžovatel měl tedy za to, že postup zvolený správcem daně nemohl vést k cíli, jímž je uhrazení dluhu. V takovém případě byl správce daně povinen zkoumat podmínky pro prominutí daňového nedoplatku dle § 65 zákona o správě daní nebo pro jeho odpis dle § 66 zákona o správě daní. Námitka promlčení tak byla vznesena důvodně.

Původní žalovaný (Finanční ředitelství v Ústí nad Labem) ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá dřívější vyjádření a na obsah spisů. Se závěry krajského soudu se plně ztotožnil, napadený rozsudek považoval za přezkoumatelný, pročež navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

V prvé řadě se Nejvyšší správní soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu v otázce, zda rozhodnutí správce daně o povolení splátek či o posečkání daně je možné považovat za úkon podle § 70 odst. 2 zákona o správě daní přerušující běh promlčecí lhůty. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, dostupný na www.nssoud.cz). Nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je rozhodnutí soudu také tehdy, není-li z jeho odůvodnění zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč žalobní námitky účastníka považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, www.nssoud.cz).

Ve zmiňovaném rozsudku ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 – 56, na nějž při vypořádání předmětné žalobní námitky krajský soud odkázal, Nejvyšší správní soud konstatoval (pozn.: zákon o správě daní je v uvedeném rozsudku označován jako „daňový řád“):

„Podstatné (...) je, zda právo na vybrání daně bylo či nebylo promlčeno. Stěžovatel vychází z § 70 odst. 1 daňového řádu s tím, že opakovaná rozhodnutí správce daně vydaná podle § 60 odst. 1 daňového řádu nepovažuje za úkony přerušující lhůtu ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se úkony přerušujícími lhůtu dosud zabýval zejména ve vztahu k § 47 odst. 2 daňového řádu, tedy ve vztahu ke lhůtě k vyměření daně. Tam jde sice o lhůtu prekluzivní, ovšem v obou případech zákon předpokládá obdobný charakter (cíl) úkonu - musí směřovat k vyměření či vybrání daně. Podobně jako ve vztahu k § 47 odst. 2 daňového řádu (srovnej zejména usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publ. pod č. 953/2006 Sb. NSS) lze i v tomto případě dospět k závěru, že úkon směřující k vybrání daně musí být úkonem správce daně směřujícím k zajištění vybrání stanovené daně, přičemž o tomto úkonu musí být dlužník zpraven. Není rozhodné, že procesní aktivita správce daně je vyvolána žádostí daňového dlužníka; správce daně na ni mohl reagovat i negativním rozhodnutím. Rozhodnutí o posečkání daně či o povolení splátek fakticky mění splatnost daně, což ovšem neznamená, že by se jednalo o nový termín splatnosti, na který jsou navázány lhůty stanovené v § 70 odst. 1 či v § 70 odst. 2 věta za středníkem daňového řádu. To je zřejmé ze skutečnosti, že se sice při dodržení splátek jejich doba nepenalizovala, či nepodléhala úroku z prodlení, ale platil se zde zvláštní úrok podle § 60 odst. 6 daňového řádu. Rozhodnutí správce daně o posečkání daně nebo o jejím zaplacení ve splátkách jsou úkony, jimiž správce daně zajišťuje její vybrání, když uzná, že tu jsou důvody, bránící řádnému vybrání v termínu původní splatnosti, a rovněž uzná, že zatím není třeba přikročit

k výkonu rozhodnutí. Jedná se o úkony prováděné správcem daně v zájmu řádného vybrání daně ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu a tyto úkony jsou také fakticky schopny tento cíl zajistit. Stěžovatel argumentuje zněním § 60 odst. 5 daňového řádu stanovícím, že posečkání daně nebo zaplacení daně ve splátkách nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně. Toto ustanovení však nevylučuje možnost přerušení lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu. Povolení posečkání daně či splátek není vázáno žádnými pravidly, na jakou dobu má být povoleno a jak mají být splátky rozloženy. Není tak vyloučeno, aby takovým úkonem sice došlo k přerušení promlčecí lhůty, ovšem současně byly splátky rozloženy na dobu delší než nově založená lhůta.“

Je tedy zřejmé, že i v uvedené věci Nejvyšší správní soud posuzoval situaci opakovaných rozhodnutí správce daně vydaných dle § 60 odst. 1 zákona o správě daní a dospěl přitom k závěru, že takové úkony jsou s to vyvolat přerušení lhůty dle § 70 odst. 2 téhož zákona. Jak tedy správně konstatoval krajský soud, tento judikát plně dopadá na nyní projednávanou věc a ani Nejvyšší správní soud nevidí důvod, proč by se od něj měl v nyní posuzované věci odchýlit. Pokud tedy krajský soud relevantní část tohoto rozsudku Nejvyššího správního soudu citoval s tím, že zároveň uvedl, že se s právní argumentací Nejvyššího správního soudu plně ztotožňuje, vypořádal se tím s předmětnou žalobní námitkou zcela dostatečným způsobem. Na tom nic nemění ani to, že se krajský soud podrobně nezabýval jednotlivými dílčími úvahami či argumenty, které stěžovatel v rámci dané žalobní námitky uplatnil, neboť tuto skutečnost za nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů podle zmiňované ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu považovat nelze.

Navíc citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010 – 56, dává odpověď i na většinu dílčích argumentů, které stěžovatel ve vztahu k dané žalobní námitce opětovně vznáší v kasační stížnosti. Zejména podle uvedeného rozsudku ustanovení § 60 odst. 5 zákona o správě daní, které stanovilo, že „*posečkání daně nebo zaplacení daně ve splátkách nesmí být povoleno na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje vybrání daně*“, nebránilo tomu, aby promlčecí lhůtu k vybrání daně přerušilo i rozhodnutí o povolení splátek, jímž byly splátky rozloženy na dobu delší, než byla nově založená promlčecí lhůta. V návaznosti na to nelze také přehlédnout, že jak uvádí sám stěžovatel, správce daně vydával rozhodnutí o povolení splátek (v relativně nízkých částkách) vždy na jeden rok. Tím jednak využil zmiňovaný široký prostor pro uvážení v této věci, na druhou stranu tak postupoval právě na základě žádostí stěžovatele (např. žádost ze dne 11. 12. 2000) a zároveň tím zabránil oslabení možnosti daň vybrat, neboť každým takovým rozhodnutím došlo k opětovnému přerušení promlčecí lhůty dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní. Navíc např. v „rozhodnutí o povolení splátek a posečkání“ ze dne 20. 12. 2000, č. j. 45084/00/175970/6057, správce daně mj. povolil „*hradit dodatečně vyměřenou daň z příjmů fyzických osob (dále jen doDPFO) za r. 1993 ve splátkách 1000 Kč vždy ve lhůtě do konce kalendářního měsíce, počínaje 31. 1. 2001. Poslední splátku ve výši rozdílu mezi doDPFO a součtem uhrazených splátek povoluje uhradit do lhůty 30 dnů od data vyhlášení rozhodnutí soudního orgánu, nejdéle však do 17. 12. 2001*“. Obdobně postupoval správce daně i v případě jiných daňových nedoplatků stěžovatele (v citovaném případě postupoval v souladu se žádostí stěžovatele, který žádal o splácení v částce 1000 Kč měsíčně až do doby rozhodnutí Ústavního soudu o jeho ústavní stížnosti). Správce daně přitom i v jiných obdobných rozhodnutích týkajících se stěžovatele (pokud nerozhodl o

celém daňovém nedoplatku) povolil splácení v relativně nízkých měsíčních částkách (mj. do doby příslušného rozhodnutí Ústavního soudu), zároveň však, jak již bylo popsáno, uváděl i nejzazší termín, v němž je třeba uhradit zbytek nezaplaceného daňového nedoplatku (popř. jeho podstatnou část).

Nelze tedy akceptovat argument stěžovatele, dle něhož by ke splácení daňových nedoplatků docházelo v absurdně dlouhých lhůtách, tudíž se u opakovaných rozhodnutí o povolení splátek či o posečkání daně nejednalo o úkony směřující k vybrání daňového nedoplatku. Pokud stěžovatel namítal, že v důsledku opakovaných povolení splátek (tedy úkonu ve prospěch daňového dlužníka) by lhůta dle § 70 odst. 1 zákona o správě daní „*pro samé nové počátky neměla šanci skončit*“, poukazuje Nejvyšší správní soud na část věty za středníkem § 70 odst. 2 zákona o správě daní, podle níž bylo nedoplatek v každém případě možné vymáhat jen ve lhůtě 20 let počítaných od konce roku, v němž se nedoplatek stal splatným. Tuto konečnou dvacetiletou lhůtu tak nebylo možné přerušit žádným úkonem správce daně, tedy ani povolením splátek či posečkáním daně. Odlišný režim stanovil zákon pouze v případě nedoplatků zajištěných zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci (§ 70 odst. 5 zákona o správě daní) nebo zástavním právem na movitých věcech, pokud ovšem měl věřitel zástavu v držení (§ 70 odst. 4 zákona o správě daní), což nebyl nyní posuzovaný případ.

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou ani kasační námitku, podle níž rozhodnutí o zřízení zástavního práva dle § 72 zákona o správě daní mohlo přerušit promlčecí lhůtu dle § 70 téhož zákona až v okamžiku, kdy nabylo právní moci.

Dle § 72 zákona o správě daní, v relevantním znění, platilo: „*K zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství může správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo. Ke zjištění předmětu zástavy má správce daně oprávnění podle § 16. V ostatním platí ustanovení občanského zákoníku o zástavním právu.*“ Ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní mj. stanovilo, 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*“; přitom odstavec 1 téhož ustanovení uváděl, že „*právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným*“. Stěžovatel svou argumentaci opíral zejména o § 160 odst. 1 občanského zákoníku, dle něhož „*zástavní právo na základě rozhodnutí soudu nebo správního úřadu vzniká dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí*“.

Nejvyšší správní soud v prvé řadě připomíná svůj rozsudek ze dne ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 142/2005 - 35, www.nssoud.cz, podle něhož rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva bylo úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku, a přerušovalo tak běh šestileté promlčecí lhůty k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní. Tento judikát byl sice zčásti překonán usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 – 265, publikovaným pod č. 2317/2011 Sb. NSS, nikoliv však v uvedeném právním názoru. Podle dosavadní judikatury je tedy za úkon přerušující běh promlčecí lhůty skutečně považováno rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva, nikoliv až samotný vznik zástavního práva, jak argumentuje stěžovatel.

Je proto třeba souhlasit s právním názorem krajského soudu, dle něhož za rozhodnou skutečnost z hlediska přerušení běhu lhůty nebylo možné považovat nabytí právní moci předmětného rozhodnutí o zřízení zástavního práva, ale v souladu s § 70 odst. 2 zákona o správě daní okamžik, kdy byl o tomto úkonu daňový dlužník zpraven, tedy v daném případě, kdy bylo toto rozhodnutí stěžovateli doručeno. V tomto ohledu není žádný důvod, aby pro rozhodnutí o zřízení zástavního práva platilo něco jiného než pro všechny ostatní úkony správce daně, jež měly formu rozhodnutí a směřovaly k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Ani u nich nebylo z hlediska jejich účinku na běh promlčecí lhůty třeba vyčkávat na nabytí právní moci. Na tom nemohl nic změnit ani zákonný odkaz na příslušná ustanovení občanského zákoníku, která upravují mj. okamžik vzniku zástavního práva založeného rozhodnutím správního orgánu, která však nemohla dopadat na otázku, zda a případně od jakého okamžiku rozhodnutí o zřízení zástavního práva jakožto úkon správce daně přerušovalo promlčecí lhůtu podle § 70 zákona o správě daní. V uvedeném smyslu je možné podpůrně odkázat rovněž na odbornou literaturu, která k úkonům přerušujícím běh promlčecí lhůty uvádí, že „*úkon tedy musí být přímo vůči daňovému dlužníkovi učiněn, ale nemusí být samozřejmě pravomocný*“ (Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. Praha: C. H. Beck, 2002, s. 432).

V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za zcela nepřípadnou rovněž argumentaci stěžovatele, podle níž by tím, že by účinky rozhodnutí o zřízení zástavního práva nastávaly již jeho doručením, docházelo v rozporu s čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod ke zvýhodnění správce daně jako „věřitele“ oproti jiným subjektům. Stěžovatel zde opět směšuje dvě zcela rozdílné otázky. Skutečnost, že již doručení rozhodnutí o zřízení zástavního práva přerušovalo v souladu s § 70 odst. 2 zákona o správě daní promlčecí lhůtu, samozřejmě nic neměnila na tom, že ke vzniku zástavního práva a k právním účinkům s tím spojeným skutečně docházelo v souladu s § 160 odst. 1 občanského zákoníku až právní mocí takového rozhodnutí správce daně. K žádné nerovnosti v ochraně vlastnického práva tedy výklad, jež v dané otázce zaujaly finanční orgány i správní soudy, nevede.

Ve věci je zřejmé, že rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva ze dne 4. 12. 2007, č. j. 47173/07/175970/6170, bylo stěžovateli doručeno dne 4. 12. 2007, tohoto dne tedy byl o tomto úkon zpraven a došlo k přerušení běhu promlčecí lhůty. Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že tato otázka navíc ani nebyla v předmětné věci rozhodující, neboť, jak již bylo vysvětleno výše, k přerušení promlčecích lhůt došlo již předchozími rozhodnutími o povolení zaplacení jednotlivých daňových nedoplatků ve splátkách.

Konečně není možné vytýkat rozsudku krajského soudu ani nepřezkoumatelnost ohledně vypořádání žalobní námitky zániku zástavního práva v důsledku zaplacení splátek, potažmo způsobilosti zastavených věcí uhradit dluh. Krajský soud zcela správně poznamenal, že předmětem soudního přezkumu v dané věci bylo pouze rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání proti rozhodnutí správce daně o námitce promlčení. Nemohla jím tedy být zákonnost předchozího rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva či otázka jeho dalšího trvání.

Nejvyšší správní soud dospěl ze všech uvedených důvodů k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu soudního spisu však plyne, že jemu ani jeho právnímu předchůdci nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. února 2013

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu