

ČESKÁ REPUBLIKA

# ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **M. P.**, zastoupený Mgr. Tomášem Ferencem, advokátem se sídlem Nádražní 58/110, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2303156/16/2000-11450-105418, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2020, č. j. 3 Af 43/2016 - 47,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 2. 2020, č. j. 3 Af 43/2016 - 47, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

## Odůvodnění:

### I. Vymezení věci

[1] Žalovaný vydal dne 15. 4. 2015 exekuční příkaz, kterým nařídil daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu žalobce. Žalobce podal návrh na zastavení daňové exekuce podle § 181 odst. 2 písm. e) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), jenž žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 11. 2015, č. j. 7131975/15/2010-80542-110646 zamítl s odůvodněním, že právo vymáhat daňové nedoplatky nezaniklo, neboť jsou zajištěny zástavním právem. Námitku žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou Městský soud v Praze v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „městský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl.

[3] Podle městského soudu právo vymáhat daňový nedoplatek nezaniklo, neboť žalovanému nadále běží třicetiletá prekluzivní lhůta k vymožení nezaplacené daně z příjmů. Nedoplatek se stal splatným dne 22. 3. 1996. Dne 25. 7. 1996 vydal žalovaný rozhodnutí č. j. 148-2/96/5-ČER FÚ 10, o vymezení rozsahu zástavního práva k zajištění pohledávky na dani z příjmů, jež doručil katastrálnímu úřadu, který je zápisem vyznačil. Zřízením zákonného zástavního práva podle § 72 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“) a jeho evidováním v katastru nemovitostí podle § 72

odst. 5 téhož zákona počala od 1. 1. 1997 běžet třicetiletá promlčecí lhůta podle § 70 odst. 5 ZSDP, která skončí 1. 1. 2027. Podle přechodných ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu řízení a postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení daňového řádu, jež upravují řízení nebo postupy svou povahou a účelem jim nejbližší. Promlčecí lhůta, která započala běžet podle § 70 ZSDP a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, má po 1. 1. 2011 charakter lhůty prekluzivní podle § 264 odst. 5 daňového řádu v návaznosti na § 160 daňového řádu. Žalovaný správně v souladu s přechodnými ustanoveními rozhodl o žalobcově námitce promlčení, resp. prekluze, uplatněné dne 20. 8. 2015, rozhodnutím podle § 181 daňového řádu, neboť takový postup byl svou povahou a účelem nejbližší rozhodování o námitce promlčení vznesené podle § 70 ZSDP.

[4] Ani další námitky žalobce městský soud neshledal důvodnými, neboť subsidiární aplikace občanského práva v otázce promlčení a prekluze postrádá jakoukoliv právní oporu ať již v daňovém řádu, či v dříve platném ZSDP. Rovněž žádné ustanovení ZSDP (ani daňového řádu) nebrání tomu, aby správce daně vymáhal daňový nedoplatek více způsoby zároveň. Je možné se domáhat uspokojení ze zástavního práva i z jiného majetku ve smyslu § 178 odst. 5 daňového řádu.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále jen „napadený rozsudek“ a „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. pro nesprávné posouzení právní otázky soudem.

[6] Stěžovatel namítá, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek je promlčeno podle § 70 ZSDP i podle daňového řádu. Daňová exekuce byla nařízena více než dvacet let po splatnosti daně. Je v rozporu s dobrými mravy a zásadou dobré správy, aby byl postihován pro pohledávku, jež objektivně nikdy neexistovala, neboť platební výměr na daň z příjmů žalovaného byl vydán bez toho, aby pro to byly splněny podmínky, což stěžovateli opakovaně při různých jednáních výslovně potvrdil správce daně, a jen nedopatřením došlo ke zmeškání lhůty k obraně proti tomuto platebnímu výměru. S odkazem na stanovisko Veřejného ochránce práv uvádí, že měl žalovaný iniciovat přezkumné řízení.

[7] Dále stěžovatel uvádí, že i když je daňový nedoplatek zajištěn zástavními právy k některým jeho nemovitostem či podílům na nich, třicetiletá lhůta ve smyslu § 160 odst. 6 daňového řádu by se mohla vztahovat pouze na uplatnění samotných zástavních práv, tj. při zpeněžení zástavy. Třicetiletá lhůta se vztahuje pouze k majetku, který je předmětem zástavního práva, a správce daně (žalovaný) tak nemůže libovolně postihovat jakýkoliv jiný majetek daňového dlužníka (stěžovatele). Obdobný princip uznává i soukromé právo, a jelikož samotný institut zástavního práva a jeho základní principy nejsou v daňových předpisech upraveny, při posuzování otázky promlčení pohledávky a promlčení zástavního práva je vhodné vycházet z úpravy občanského zákoníku a souvisejících judikatorních závěrů. Podle nich v případě, kdy nastane promlčení samotné pohledávky, avšak není ještě promlčeno zástavní právo, je možné se

domáhat uspokojení ze zástavního práva i v době, kdy je pohledávka promlčena, nikoliv však uspokojením z jiného majetku. Tvrzení městského soudu, že žádné ustanovení nebrání vymáhat daňový nedoplatek více způsoby zároveň, je nesprávné a v rozporu se zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, zásadou proporcionality a dalšími. Jedná se o nepřípustný nepřiměřeně extenzivní výklad daňové normy v neprospěch daňového subjektu. V jeho důsledku by mohlo dojít k prodloužení prekluzivní lhůty až na 50 let (pokud by bylo zástavní právo zřízeno teprve na sklonku dvacetileté lhůty).

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že daň z příjmů fyzických osob byla řádně vyměřena platebním výměrem, proti kterému stěžovatel v zákonných lhůtách nijak nebrojil. Ztotožnil se s názorem městského soudu, že žádné ustanovení ZSDP ani daňového řádu nebrání tomu, aby správce daně vymáhal daňový nedoplatek více způsoby zároveň, a že je tedy možné domáhat se uspokojení ze zástavního práva i z jiného majetku ve smyslu § 178 odst. 5 daňového řádu. V dalším odkázal na své vyjádření k žalobě. Námitky stěžovatele považuje za zcela neopodstatněné a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[9] Stěžovatel následně svou kasační stížnost doplnil. Upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2021, č. j. 5 Afs 90/2020-40, který se týkal otázky posuzování lhůty pro placení daně a její prekluze a namítal, že z jeho závěrů je zřejmé, že městský soud napadený rozsudek založil na nesprávném právním názoru o tom, jaké mají být přiznány účinky zajištění zástavním právem a jak má být posuzována prekluzivní lhůta. Městský soud se vůbec nezabýval tím, zda v rámci šestileté prekluzivní lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 1 daňového řádu činil žalovaný nějaké relevantní úkony, naopak považoval zřízení zástavního práva za automatické prodloužení prekluzivní lhůty na třicet let.

## III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatel je osobou oprávněnou k podání kasační stížnosti, neboť byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.). Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen.

[11] Důvodnost kasační stížnosti vážil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je částečně důvodná.

### *III. A Prekluze práva vybrat a vymáhat nedoplatek na dani*

[13] Stěžovatel namítá, že právo vybrat a vymáhat daň je prekludováno. Přitom platí, že v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je povinností soudu přihlížet k prekluzi z úřední povinnosti (srov. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

[14] Městský soud dospěl k závěru, že k prekluzi práva na vybrání a vymožení nedoplatku daně z příjmů nedošlo, protože nadále běží třicetiletá lhůta pro placení daně, která počala běžet dne 1. 1. 1997 a má skončit dne 1. 1. 2027.

[15] Tomuto právnímu posouzení však Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit.

[16] Podle § 70 odst. 1 ZSDP *právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.* Podle druhého odstavce tohoto ustanovení *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 zjištěných podle odstavců 4 a 5.* Podle třetího odstavce tohoto ustanovení *k promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Po dobu výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem anebo do uspokojení z výtěžku veřejné dražby lhůta podle odstavců 1 a 2 neběží, a to až do právní moci rozhodnutí o ukončení těchto řízení nebo jeho ukončení; lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení.* Podle pátého odstavce tohoto ustanovení *je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku.*

[17] Podle § 160 odst. 1 daňového řádu *nedoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně. Jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně.* Podle druhého odstavce tohoto ustanovení *byl-li před uplynutím lhůty pro placení daně správcem daně učiněn úkon podle odstavce 3, běží lhůta pro placení daně znovu ode dne, v němž byl tento úkon učiněn.* Podle třetího odstavce tohoto ustanovení *úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně je a) zahájení exekučního řízení podle tohoto nebo jiného zákona, b) zřízení zástavního práva, nebo c) oznámení rozhodnutí o posečkání.* Podle čtvrtého odstavce tohoto ustanovení *lhůta pro placení daně neběží po dobu a) vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem, b) přihlášení daňové pohledávky do insolvenčního řízení nebo do veřejné dražby, c) uplatnění pohledávky za majetkovou podstatou u osoby s dispozičními oprávněními během insolvenčního řízení, d) posečkání úhrady daně podle § 157a, e) odkladu daňové exekuce odložené na návrh, f) daňové exekuce srážkami ze mzdy, nebo g) dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání daně.* Podle pátého odstavce tohoto ustanovení *lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku podle odstavce 1, s výjimkou nedoplatku zajištěného podle odstavce 6.* Podle šestého odstavce tohoto ustanovení *je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru, zaniká právo vybrat a vymáhat nedoplatek uplynutím 30 let po tomto zápisu.*

[18] Podle přechodných ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu *řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší.*

Podle třetího odstavce tohoto ustanovení *pro posouzení běhu a délky lhůty, která započala podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona postupuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu, jež je jí svou povahou a účelem nejbližší; tato lhůta neskončí dříve než v den, ve který by končila podle dosavadních právních předpisů.* Podle pátého odstavce tohoto ustanovení *běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.*

[19] Nelze protestovat proti úsudku městského soudu o počátku a existenci stále běžící třicetileté prekluzivní lhůty. Otázkou však zůstává, zda i přesto nedošlo k prekluzi práva vybrat daň, neboť městský soud nesprávně posoudil charakter lhůty pro placení daně a právní důsledky spojené s jejím během.

[20] Základní lhůtou pro výběr a vymáhání daní je šestiletá (subjektivní) prekluzivní lhůta podle § 160 odst. 1 daňového řádu, jejíž běh lze úkony předpokládanými daňovým řádem přerušovat nebo stavět, čímž může dojít k jejímu prodloužení. V případě třicetileté prekluzivní lhůty podle § 160 odst. 6 se ovšem jedná o lhůtu objektivní. Citované ustanovení nestanovuje žádnou zvláštní jinou lhůtu pro placení daně, ale pouze lhůtu, v níž ještě lze nedoplatek vymáhat. Její počátek a délka jsou výjimkou z obecné dvacetileté lhůty dle § 160 odst. 5 daňového řádu, nikoliv z šestileté lhůty pro placení daně podle § 160 odst. 1 daňového řádu. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2021, č. j. 5 Afs 90/2020-40, publ. pod č. 4218/2021 Sb. NSS).

[21] Jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku, zřízením zástavního práva dochází k omezení ústavně garantovaného vlastnického práva, musí se tak proto dít v rozsahu nezbytném k dosažení cíle správy daní – vybrat daň (§ 1 odst. 2 daňového řádu). „*Zákon dává správci daně možnost „zablokovat" si majetek daňového dlužníka pro to, aby mohlo být vymáháno, tedy pro účely vymáhání. K dosažení tohoto cíle musí také posléze směřovat i tomu odpovídajícími úkony správce daně, které musí být prováděny především v souladu se zásadami obsaženými v § 5 a § 7 daňového řádu. Musí být přitom veden úvahou o dosažení legitimního cíle, jímž je zde zabezpečení úhrady správně zjištěné a stanovené daně. Správce daně je obecně povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (srov. § 5 odst. 3). Nepochybně v rozporu se základními zásadami správy daní, především se zásadou přiměřenosti by bylo, pokud by správce daně zástavní právo v šestileté lhůtě sice zřídil, ale poté po dobu 30 let již nečinil žádné úkony směřující k vybrání daně. Jinými slovy by omezil vlastníka zastavené nemovitosti na dlouhou dobu v nakládání s majetkem, aniž by činil cokoli k vymožení dluhu.* […] *právo vybrat daňový nedoplatek, který je zajištěn zástavním právem, zaniká 30 let od data, kdy bylo zapsáno. Nicméně, aby tuto lhůtu mohl správce daně využít, je třeba, aby v rámci základní lhůty pro placení daně (6 let) učinil úkon předvídaný v § 160 odst. 3 daňového řádu. I v případě zřízení*

*zástavního práva nadále platí, že správce daně musí být ve lhůtě 30 let aktivní alespoň natolik, aby nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní 6 leté lhůty dle § 160 odst. 1 daňového řádu. V daném případě, při zřízení zástavního práva je přitom nanejvýš logické, aby relevantní úkon – např. nařízení exekuce, rozhodnutí o povolení splátek apod. správce daně v reálném čase učinil, nikoli, aby na jakýkoli úkon směřující k vybrání daně (což je cílem správy daně ve fázi placení daní) rezignoval a po dobu třiceti let byl zcela nečinný.*"

[22] Zřízením zástavního práva tedy nedošlo k prodloužení subjektivní šestileté lhůty na lhůtu třicetiletou, po jejímž uplynutí by zaniklo právo nedoplatek vymoci bez ohledu na aktivitu správce daně, jak vyplývá z napadeného rozsudku. Třicetiletá lhůta správci daně svědčí pouze tehdy, pokud v rámci šestileté prekluzivní lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 1 daňového řádu učinil relevantní úkon předvídaný v § 160 odst. 3 daňového řádu.

[23] Městský soud kvůli přijetí nesprávného právního závěru nezkoumal, zda žalovaný šestiletou prekluzivní lhůtu přerušil relevantním úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP nebo § 160 odst. 3 daňového řádu či zda lhůta neběžela na základě některé ze skutečností dle § 70 odst. 3 ZSDP nebo § 160 odst. 4 daňového řádu. V projednávané věci bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva (k zajištění daňového nedoplatku) vydáno v roce 1996. Bylo proto na místě zabývat se tím, zda zde existovaly skutečnosti stavějící běh lhůty nebo relevantní úkony, které žalovaný učinil do vydání exekučního příkazu dne 15. 4. 2015.

[24] S ohledem na neúplnost daňového spisu, jakož i dosavadních skutkových zjištění městského soudu, nemůže Nejvyšší správní soud v tuto chvíli učinit závěr, zda k prekluzi došlo. Městský soud si proto v dalším řízení musí opatřit relevantní skutková zjištění, případně doplnit dokazování o další, a to taková, která jsou pro posouzení běhu lhůty pro placení daně relevantní.

*III. B Omezení exekuce na zástavu*

[25] Stěžovatel dále namítá, že se třicetiletá lhůta ve smyslu § 160 odst. 6 daňového řádu vztahuje pouze na uplatnění samotných zástavních práv, a nelze postihnout exekucí jiný jeho majetek.

[26] Jelikož stěžovatel v podstatě jen opakuje žalobní tvrzení a neuvádí prakticky žádnou argumentaci, kterou by rozporoval správnost posouzení této námitky krajským soudem, bylo by neúčelné znovu tuto námitku detailně vypořádávat. V této situaci postačí odkázat na odstavce 42 a 43 odůvodnění napadeného rozsudku, kde soud dostatečně vysvětlil, že žalobce proti exekučnímu příkazu na přikázání pohledávky z účtu žalobu ve správním soudnictví nepodal a žádné ustanovení ZSDP ani daňového řádu nebrání vymáhání nedoplatku více způsoby zároveň, což plyne i z odkazované judikatury Nejvyššího správního soudu. Extrémnímu prodloužení prekluzivní lhůty, na něž stěžovatel poukazoval, brání právě výše citovaným judikátem (č. j. 5 Afs 90/2020-40) zdůrazněná povinnost správce daně přistupovat k vymáhání daňových pohledávek aktivně tak, aby byla zároveň dodržena i subjektivní šestiletá lhůta pro placení daně.

[27] Rovněž s námitkou potřeby aplikace občanského práva se městský soud v napadeném rozsudku dostatečně vypořádal (v odstavci 41 odůvodnění) a stěžovatel proti jeho posouzení nic nenamítal; opakovaná žalobní námitka proto nemůže být úspěšná.

[28] Stěžovatelovou námitkou, že platební výměr na daň z příjmů byl vydán bez toho, aby pro to byly splněny podmínky, se Nejvyšší správní soud zabývat nemůže, neboť zákonnost, resp. správnost exekučního příkazu není předmětem tohoto řízení.

## IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[29] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud napadený rozsudek dle § 110 odstavce 1 věta první s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm znovu posoudí, zda nedošlo k prekluzi práva nedoplatek na dani vymáhat.

[30] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odstavec 3 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 30. března 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu