



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Ing. M. V.**, zast. Mgr. Jakubem Kratochvílem, advokátem, se sídlem AK Veverčí 46, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2020, č. j. 62 Af 99/2017 - 74,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2020, č. j. 62 Af 99/2017 - 74, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 10. 2017, č. j. 4303859/17/3001 - 80541 - 712314; tímto rozhodnutím - exekučním příkazem na prodej movitých věcí (dále jen „exekuční příkaz“), žalovaný podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. f) a § 218 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, nařídil daňovou exekuci prodejem nemovitých věcí k vymožení daňového nedoplatku včetně úroku z prodlení a exekučních nákladů v celkové výši 4 719 903 Kč. Předmětem exekuce jsou nemovité věci – pozemek p. č. X o výměře 388 m² (zahrada) a pozemek p. č. X o výměře 316 m² (zastavěná plocha a nádvoří), jehož součástí je rozestavěná stavba.

[2] V žalobě stěžovatel především namítal prekluzi daňových nedoplatků uvedených ve výkazu nedoplatků, na jehož základě byl exekuční příkaz vydán, uvedených pod bodem 1 až 24; dále namítl, že při nahlížení do daňového spisu u žalovaného dne 16. 11. 2017 zjistil, že spis k dani z přidané hodnoty neobsahuje listiny (platební výměry), o něž se nedoplatky opírají; poukázal na to, že doposud nebyly tyto platební výměry nalezeny, a má tedy za to, že neexistují, nelze proto nepodložené nedoplatky ve výkazu nedoplatků uvádět a nelze na jejich základě vydat exekuční příkaz. Dále namítl, že nemovité věci

v jeho vlastnictví jsou neprodejně a vydání exekučního příkazu je v rozporu se zásadou hospodárnosti. Uvedl, že exekuce na prodej nemovitých věcí byly nařízeny exekučními příkazy vydanými správcem daně již dříve; tato exekuční řízení však byla rozhodnutími žalovaného následně zastavena, neboť bylo zjištěno, že se jedná o nemovitosti neprodejně; poukázal na to, že dne 27. 1. 2014 žalovaný požádal o provedení aktuálního cenového posouzení dotčených nemovitostí; neprodejnost nemovitostí stále trvá.

[3] Krajský soud neshledal námitky stěžovatele důvodné a žalobu zamítl; při posouzení sporné otázky skutkových podkladů pro vydání exekučního příkazu vycházel především z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017 - 40, podle kterého je soud v rámci rozhodování o žalobě proti exekučnímu příkazu povinen přezkoumat rovněž výkaz nedoplatků, který je zákonným podkladem pro vydání exekučního příkazu (exekučním titulem); v daném případě především co se týče údajů o jednotlivých nedoplatcích, neboť k tomu směřovaly námitky stěžovatele, který zpochybňoval samotnou existenci platebních výměrů.

[4] Vzhledem k tomu, že předložený spisový materiál neobsahoval jednotlivé platební výměry, krajský soud v rámci provedení dokazování při jednání se zabýval tím, zda žalovaný naplnil zákonné podmínky pro vydání exekučního příkazu. Konstatoval přitom, že pokud stěžovatel spatřuje vadu napadeného rozhodnutí, resp. postupu žalovaného v exekučním řízení, v tom, že daňový spis v době nahlížení neobsahoval rozhodnutí uvedená ve výkazu nedoplatků (a v totožné podobě v napadeném rozhodnutí), nemůže být s takovým argumentem úspěšný, neboť z právní úpravy ani z judikatury neplyne, že by skutkovým podkladem exekučního příkazu měly být přímo i jednotlivé platební výměry; řádným skutkovým podkladem napadeného rozhodnutí (exekučního příkazu) je v tomto případě výkaz nedoplatků. Krajský soud současně připustil, že pokud je namítána věcná nesprávnost údajů dle ADISu vykázaných nedoplatků, a tím vygenerovaného výkazu nedoplatků, musí být žalovaný připraven vznik a výši nedoplatku doložit. V rámci ústního jednání žalovaný existenci platebních výměrů dostatečně prokázal předložením zrekonstruovaného daňového spisu. Krajský soud po provedeném dokazování konstatoval, že podklady pro výkaz nedoplatků jsou dostatečně určité a nezaměnitelně identifikovány, aby jejich existenci bylo možno ověřit; tvrzení stěžovatele o neexistenci platebních výměrů bylo provedeným dokazováním dle krajského soudu vyvráceno.

[5] Pokud jde o námitku prekluze, krajský soud vzal za prokázané, že penále vzniklo dle jednotlivých doložených platebních výměrů na základě neuhrazení (resp. pozdního uhrazení) daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců října 1995 až prosince 1995, ledna 1996 až prosince 1996, dále ledna 1997 až října 1997 a daně z příjmů za zdaňovací období roku 1995. Krajský soud odkázal na relevantní právní úpravu obsaženou v § 70 a § 72 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, potažmo v § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dle kterého může k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo; takové právo správci daně v případě stěžovatele prokazatelně svědčilo, což bylo rovněž při jednání prokázáno a doloženo.

[6] Dle názoru krajského soudu § 160 daňového řádu umožňuje, aby v rámci objektivní a subjektivní lhůty pro placení daně správce daně zřídil (za předpokladu splnění všech zákonem stanovených podmínek) zástavní právo k zajištění daňového nedoplatku, a tím se

pokračování

pravidla pro běh a počítání této lhůty změni; tímto úkonem si dle krajského soudu správce daně prodlouží možnost k vymození daně o dalších 30 let, aniž by bylo třeba v rámci této lhůty vždy po šesti letech běh této lhůty dalším kvalifikovaným úkonem „znovu obnovit“ (teoreticky tedy může jít ve výsledku o dobu až 50 let, po kterou správci daně může svědčit právo vymoci daňový nedoplatek). Dle krajského soudu se v § 160 odst. 6 daňového řádu jedná o speciální pravidlo, resp. výjimku z pravidel plynutí a počítání prekluzivní lhůty pro placení daně. V této souvislosti krajský soud podpůrně odkázal na § 148 odst. 6 daňového řádu, podle kterého, přestože podle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1, tak v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

[7] Krajský soud následně dospěl k závěru, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění nedoplateků na penále ze dne 1. 11. 2007, č. j. 176046/07/289940/1188, s účinky ke dni 4. 12. 2007, vyvolalo účinky speciálního režimu - třicetileté lhůty od zápisu do katastru nemovitostí. Na základě tohoto rozhodnutí, které bylo stěžovateli doručeno dne 2. 11. 2007, tak právo vybrat a vymáhat tyto nedoplatky zanikne až uplynutím 30 let po tomto zápisu. Byl-li tedy v roce 2017 vydán napadený exekuční příkaz, byl vydán v rámci této třicetileté lhůty. Námitka, že zaniklo právo žalovaného vybrat a vymoci nedoplatky na penále, neshledal krajský soud důvodnou.

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nesprávné posouzení právní otázky ve vztahu k zániku práva vybrat daň dle § 160 daňového řádu [§103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] a dále tvrdí, že skutková zjištění krajského soudu nemají oporu ve spise [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Rovněž tvrdí, že se krajský soud v rámci svého rozhodnutí nikterak nevypořádal se skutečností, že ke dni vydání žalobou napadeného exekučního příkazu neexistovaly podklady pro toto rozhodnutí a s nepřezkoumatelností výkazu nedoplateků a exekučního příkazu, proto je rozsudek nepřezkoumatelný [§ 103 písm. d), s. ř. s.]

[9] Dle stěžovatele z § 160 daňového řádu vyplývá, že právo vybrat a vymáhat nedoplatek zaniká ve lhůtě 6 let, pokud v dané době nedojde k učinění úkonů přerušujících běh lhůty pro placení daně dle odst. 3 tohoto ustanovení (subjektivní lhůta); v odstavci 5 je potom upravena objektivní lhůta pro zánik práva vybrat a vymáhat nedoplatek, která činí 20 let, a to s výjimkou dle odst. 6, která dle stěžovatele pouze prodlužuje objektivní prekluzivní lhůtu na 30 let a mění její počátek v případě zřízení zástavního práva, jako tomu bylo v tomto případě.

[10] Dle stěžovatele krajský soud dospěl k nesprávnému závěru, že lhůta 30 let nenahrazuje pouze objektivní lhůtu 20 let, ale současně dovodil, že v případě zřízení zástavního práva se subjektivní lhůta 6 let v podstatě neuplatní a správce daně v uvedené lhůtě 30 let není povinen činit jakékoli úkony. Tento svůj závěr krajský soud odůvodňuje zejména odkazem na důvodovou zprávu k § 160 daňového řádu. Dle stěžovatele však takovýto výklad neodpovídá znění uvedeného ustanovení, a přestože nelze důvodovou zprávu považovat za jakkoli závaznou, nevyplývá tento závěr dle stěžovatele ani z její soudem citované části.

[11] Závěr krajského soudu o tom, že lhůta 30 let je výjimkou z pravidel o běhu lhůt, a to pro běh lhůty subjektivní i objektivní, dle stěžovatele nemá oporu ve znění zákona, jedná se dle stěžovatele o neodůvodněný výklad ve prospěch správce daně. Stěžovatel již v rámci řízení před krajským soudem poukazoval na to, že v případě možnosti dvojího výkladu ustanovení veřejného práva je nezbytné aplikovat výklad pro daňový subjekt příznivější. Přestože je stěžovatel přesvědčen, že lhůta 30 let pouze prodlužuje objektivní lhůtu 20 let a nikterak nezasahuje do subjektivní lhůty 6 let, je nutné k dané věci přistupovat tak, že výklad stěžovatele je výkladem přinejmenším možným a již jen z tohoto důvodu musí mít přednost před výkladem, kterého užil krajský soud v napadeném rozhodnutí.

[12] Stěžovatel poukazuje na to, že výkaz nedoplatků pod položkami č. 1 až č. 24 uvádí nedoplatky na dani z přidané hodnoty, s výjimkou č. 13, který se vztahuje k dani z příjmů, kdy ve vztahu k těmto nedoplatkům byly ze strany žalovaného dle jeho sdělení provedeny následující úkony: zřízeno zástavní právo k nemovitým věcem č. j. 176046/07/289940/1188, vydáno dne 1. 11. 2007; vydán exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu č. j. 1242936/14/3001-25202-7111491, a to dne 27. 3. 2014. Mezi jednotlivými úkony žalovaného tak ve vztahu k nedoplatkům uvedeným pod položkami č. 1-24 výkazu nedoplatků uplynulo více než 6 kalendářních let. Stěžovatel trvá na svém v žalobě uplatněném závěru, že došlo k zániku práva vybrat a vymáhat nedoplatky uvedené pod č. 1 - 24 ve výkazu nedoplatků, na jehož základě byl vydán žalobou napadený exekuční příkaz, neboť ve vztahu k nim marně uplynula prekluzivní lhůta pro placení daně dle § 160 odst. 1 daňového řádu. Jestliže došlo k zániku práva vybrat a vymáhat nedoplatky uvedené pod č. 1 - 24 ve výkazu nedoplatků, nemohl být na základě takového výkazu nedoplatků vydán ani exekuční příkaz na prodej nemovitých věcí ze dne 18. 10. 2017, č. j. 4303859/17/3001-80541-712314, resp. měl být krajským soudem zrušen.

[13] Stěžovatel dále poukázal na chybějící platební výměry na daň z přidané hodnoty a její příslušenství a také na daň z příjmů fyzických osob z let 1997 až 2009, na základě kterých byl vydán exekuční příkaz. Jak následně z jednání před krajským soudem vyplynulo, žalovaný platební výměry včetně doručenek ztratil, a dle sdělení žalovaného mělo tedy v roce 2018 dojít k jejich obnově v souladu se spisovým řádem finanční správy, a to včetně dokladů o doručení. V rámci jednání před krajským soudem byly poté jako listinné důkazy provedeny tyto žalovaným „zrekonstruované“ kopie výpisů ze systému ADIS včetně tvrzených dokladů o doručení. Přestože dle stěžovatele žádný závazný právní předpis nezakládá právo správci daně tímto způsobem postupovat, dospěl krajský soud k závěru, že takovéto důkazy postačují, neboť výpisy z ADIS, resp. čísla jednací a data platebních výměrů korespondují s obsahem exekučního příkazu. Dle stěžovatele je však takovýto přístup zcela nepřípustný, neboť v podstatě je tímto tvrzeno, že žalovaný je důvěryhodnější strana než stěžovatel a nemusí svá tvrzení prokazovat, což je dle stěžovatele v rozporu s právem na spravedlivý proces a zásadou rovnosti stran. Žalovaný ztratil podstatnou část spisu a nelze ověřit, zda jím pořízené kopie jsou správné, resp. nelze mít tuto skutečnost za prokázanou, a to i s ohledem na zjištěnou chybovost výpisů ze systému ADIS v průběhu předmětného daňového řízení, jak již stěžovatel i doložil v rámci řízení před krajským soudem. V době vzniku tvrzených nedoplatků a platebních výměrů byly do správního spisu zakládány poštovní doručenky jejich fyzickým nalepením na dokument,

pokračování

jehož doručení prokazovaly, a doručenky tak nebyly shromažďovány v systému ADIS. Řádné doručení proto také ve spise chybí, stejně tak jako ostatní dokumenty kromě platebních výměrů a nelze tak prokázat správnost platebních výměrů ani doručení stěžovateli, a to kvůli údajné ztrátě spisu, kterou žalovaný potvrdil. Dle stěžovatele žalovaný neprokázal a ani nemohl prokázat doručení listin ani věcnou správnost platebních výměrů, neboť k tomuto nepředložil žádné relevantní důkazy a jedná se tak pouze o jeho tvrzení. Dle stěžovatele závěr krajského soudu o existenci platebních výměrů a jejich doručení stěžovateli nemá oporu ve spise a provedeném dokazování, neboť kopie výpisů ze systému ADIS nelze dle stěžovatele považovat za řádné platební výměry a již vůbec nelze uzavřít, že tyto byly stěžovateli doručeny, jestliže jediným důkazem jsou prosté kopie výpisů o neodeslání ze systému ADIS, resp. ani nelze určit, jestli se skutečně jedná o výpisy ze systému ADIS, neboť tyto listiny nejsou ani podepsány ani orazítkovány.

[14] Skutečnost, že shora označené platební výměry v době vydání exekučního příkazu vůbec neexistovaly, byla dle stěžovatele v rámci řízení před krajským soudem jednoznačně prokázána, kdy i z tvrzení žalovaného a jím předložených listin je zřejmé, že mělo dojít k tvrzené rekonstrukci platebních výměrů až v polovině roku 2018, tedy téměř rok po vydání exekučního příkazu. Dle stěžovatele není možné, aby správce daně vydal jakýkoli exekuční příkaz, aniž by existovaly podklady, na základě kterých tento exekuční příkaz vydává, a tyto podklady si „rekonstruoval“ až přibližně rok poté v souvislosti s podáním správní žaloby. Dle stěžovatele je takovýto postup zcela v rozporu se základními zásadami právního státu a práva na spravedlivý proces, neboť vydáním exekučního příkazu na základě podkladů, které nejsou pro stěžovatele přístupné, resp. neexistují, byl stěžovatel přinucen bránit se proti rozhodnutí pouze z formálních či procesních důvodů, aniž by měl možnost napadnout jeho věcnou nesprávnost, neboť tuto neměl z čeho ověřit. Shora uvedené přitom nelze dle stěžovatele napravit tím, že v rámci řízení o správní žalobě dojde k předložení chybějících listin, neboť takovýto postup by dával správci daně, jakož i jiným správním orgánům, neakceptovatelnou výhodu zásahem do procesních práv dotčených subjektů. Již jen z hlediska nákladů případných soudních řízení nelze akceptovat, aby daňový subjekt byl nucen podávat žalobu k soudu, kdy teprve v rámci soudního řízení by zjistil, na základě jakých skutečností bylo napadené rozhodnutí vydáno a zda tedy bylo podání žaloby důvodné. Dle § 75 s. ř. s. platí, že soud při přezkumu vychází ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu, jestliže tedy v době rozhodování správního orgánu platební výměry neexistovaly, nemohl k nim krajský soud dle stěžovatele v rámci řízení o žalobě vůbec přihlížet. S tímto souvisí také omezení přezkumu v mezích žalobních bodů dle stejného ustanovení, kdy stěžovatel byl v rámci podání žaloby výrazně limitován skutečností, že ve správním spise chyběla většina podkladů včetně předmětných platebních výměrů.

[15] Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti; rozsudek krajského soudu považuje za správný. Poukázal na právní úpravu, z níž jednoznačně vyplývá, že účinky zástavního práva zřízeného podle § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutím správce daně č. j. 176046/07/289940/1188, ze dne 29. 10. 2007 odeslaným dne 1. 11. 2007 a doručeným dne 2. 11. 2007, které nabylo právní moci dne 4. 12. 2007, stále trvají a právo vybrat a vymáhat jím zajištěné nedoplatky se nepromlčuje ani nezaniká po dobu třiceti let od jeho zápisu do katastru nemovitostí. Pro úplnost žalovaný dodává, že uvedené účinky by zástavní právo mělo i tehdy, pokud by bylo podle § 72 zákona o správě daní a poplatků

zřízeno k zajištění již promlčených nedoplatků, u kterých by však dlužník nenamítl jejich promlčení do nabytí právní moci rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

[16] Dle žalovaného při interpretaci § 160 daňového řádu prostřednictvím jazykové, logické a systematické metody výkladu práva nelze než dospět k závěru, že odstavec šestý, který zakončuje celý § 160 daňového řádu, obsahuje výjimku ze standardní šestileté lhůty a zároveň maximální dvacetileté lhůty pro placení daně v případě, že je nedoplatek tak, jak je definovaný v § 153 daňového řádu, platně zástavním právem zajištěn. Dle žalovaného není pravdou, že by výklad provedený stěžovatelem byl obecně pro daňový subjekt příznivější, neboť by mu zkracoval možnou lhůtu dobrovolné úhrady nedoplatku, příp. maximální lhůtu k povolení posečkání (srov. § 156 odst. 5 daňového řádu), a nutil tak správce daně co nejrychleji realizovat nucený výkon zástavního práva či exekuci prodejem nemovitých věcí i v situacích, kdy chce daňový subjekt své nedoplatky dobrovolně postupně zcela uhradit. Žalovaný poukázal na to, že i zástavní právo zřízené podle daňového řádu působí na trvání práva správce daně vybrat a vymáhat nedoplatek způsobem, že brání nástupu účinků prekluze po celou dobu, co trvá. Právo správce daně vybrat a vymáhat takto zajištěný nedoplatek pak zaniká uplynutím 30 let po zápisu zástavního práva do katastru nemovitostí. Jinými slovy, existuje-li zástavní právo, pak právo vybrat a vymáhat nedoplatek zajištěný zástavním právem zaniká až uplynutím 30 let po zápisu tohoto práva do katastru nemovitostí.

[17] Žalovaný nezpochybňuje, že v předloženém správním spisu chyběly originály platebních výměrů, včetně doručenek týkajících se nedoplatků uvedených v exekučním příkazu a výkazu nedoplatků pod položkami č. 1 až 24. To ovšem samo o sobě neznamená, že by vykonatelné nedoplatky neexistovaly a že by jejich vznik a výši nebylo možné prokázat bez originálních platebních výměrů jinými věrohodnými důkazy. Žalovaný zdůraznil, že záznamy v systému ADIS samozřejmě existovaly již od okamžiku vydání a doručení předmětných ztracených platebních výměrů na penále, tedy několik let před vydáním exekučního příkazu. Dle žalovaného krajský soud při zjišťování skutkového stavu postupoval zcela v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. a ve svém odůvodnění podrobně popsal, proč není exekuční příkaz ani výkaz nedoplatků nepřezkoumatelný; zevrubně popsal, proč je výkaz nedoplatků dostatečně určitý a nedoplatky, jejichž existence byla prokázána, dostatečně určité a nezaměnitelně identifikovány. Na tom nic nemění skutečnost, že u nedoplatku č. 1 výkazu nedoplatků (a exekučního příkazu) je uvedena nižší výše, než byla původní výše nedoplatku, neboť je zjevné, že tento byl v období mezi zřízením zástavního práva rozhodnutím č. j. 176046/07/289940/1188, ze dne 29. 10. 2007 (položka č. 18) a vydáním exekučního příkazu č. j. 4303859/17/3001-80541-712314, ze dne 18. 10. 2017 částečně uhrazen. Pochybnost by vyvolávala toliko situace, kdyby původní výše nedoplatku uvedeného na rozhodnutí o zřízení zástavního práva byla nižší než výše uvedená na výkazu nedoplatků či exekučním příkazu vydaném o několik let později. Tak tomu ale v daném případě není.

[18] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, posoudil kasační stížnost v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel uvedl, přitom přihlížel rovněž k tomu, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by byl soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

pokračování

[19] Kasační stížnost je důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud především nepřisvědčil námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Tuto vadu dovozoval stěžovatel z toho, že se krajský soud nevypořádal s námitkou, že platební výměry, o něž se výkaz nedoplatek, potažmo exekuční příkaz opíraly, nebyly založeny v okamžiku vydání exekučního příkazu v daňovém spise.

[21] Tvrzení stěžovatele nelze přisvědčit. Krajský soud především jednoznačně vymezil spornou otázku, a to dostatek skutkových podkladů pro vydání exekučního příkazu, resp. výkazu nedoplatek, o něž se exekuční příkaz opírá. Poté postupoval v řízení zcela v souladu s rozsudkem NSS ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017 – 40, na který zcela případně odkázal, a zkoumal, zda podklady pro výkaz nedoplatek jsou dostatečně určité a jsou nezaměnitelně identifikovány, aby jejich existenci bylo možno u jednání ověřit.

[22] Konkrétně pak v bodě 25 a násl. krajský soud uvedl: „*Spatřuje-li žalobce vadu napadeného rozhodnutí, resp. postupu žalovaného v exekučním řízení, v tom, že daňový spis v době nahlášení neobsahoval rozhodnutí uvedená ve výkazu nedoplatek (a v totožné podobě v napadeném rozhodnutí), nemůže být s takovým argumentem úspěšný; ani z citované právní úpravy, ani z judikatury neplyne, že by skutkovým podkladem tohoto typu rozhodnutí žalovaného měly být přímo i jednotlivé platební výměry; řádným skutkovým podkladem napadeného rozhodnutí je v tomto případě právě výkaz nedoplatek.*“ Krajský soud současně poukázal na to, že žalovaný je povinen vznik a výši nedoplatku doložit, což se žalovanému v rámci dokazování zrekonstruovanou částí spisu podařilo. Krajský soud rovněž zdůvodnil, proč a kde končí hranice přezkumu – a to právě prokázáním existence platebních výměrů coby podkladů výkazu nedoplatek, přičemž v tomto řízení již nelze nezákonnost či jakékoli vady (kromě nicotnosti) platebních výměrů před správním soudem úspěšně namítat; konstatoval: „*Soudní přezkum je omezen na posouzení, zda nedoplatky uvedené ve výkazu jsou dostatečně a nezaměnitelně identifikovány tak, aby bylo možné bez obtíží ověřit, pro které nedoplatky se vede exekuce na majetek daňového subjektu, a to z toho důvodu, aby bylo možné přezkoumat, zda nedoplatek, pro který je daňová exekuce prováděna, je vymahatelný s ohledem na prekluzivní lhůtu k placení (vymáhání zaplacení) daně.*“

[23] Nejvyšší správní soud k námitce stěžovatele stran samotné existence podkladů, resp. skutkových zjištění konstatuje, že nebylo zpochybněno, že stěžovatel státu na dani dluží. Tomu ostatně odpovídaly úkony, které žalovaný vůči němu realizoval, jakož i úkony, které ve vztahu k dlužným daním činil sám stěžovatel, což vyplynulo jak ze správního spisu, jehož část se dochovala, tak i z provedeného dokazování listinami (zrekonstruovanou částí daňového spisu), které byly provedeny k důkazu u soudu, jakož i z dalších skutečností, které vyšly najevo.

[24] Nejvyšší správní soud především poukazuje na rozhodnutí správce daně o vymezení rozsahu uplatnění zástavního práva č. j. 45933/00/289940/1180, ze dne 5. 4. 2000 k uplatnění pohledávek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 2 387 662 Kč a dani z přidané hodnoty ve výši 3 868 554 Kč. U tohoto rozhodnutí jsou připojeny originály doručenek, které prokazují, že stěžovatel rozhodnutí převzal; dále je ve spise založeno rozhodnutí - exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na

účtech vedených u bank č. j. 154535/02/289940/1188, ze dne 5. 12. 2002, který byl stěžovateli dle originálu přiložené doručky prokazatelně doručen dne 23. 12. 2002, a exekuční příkaz na prodej nemovitostí ze dne 15. 12. 2005, č. j. 176428/05/289940/1188, který byl stěžovateli doručen dne 20. 12. 2005; toto rozhodnutí stěžovatel napadl žalobou dne 3. 4. 2006, která byla rozsudkem krajského soudu ze dne 7. 9. 2007, č. j. 30 Ca 62/2006 - 49, zamítnuta; kasační stížnost poté byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 25. 4. 2008, č. j. 2 Afs 131/2007 - 74. Ze soudní databáze dále vyplynulo, že krajský soud rozsudkem ze dne 26. 9. 2007, č. j. 30 Ca 64/2006 - 36, zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí ze dne 26. 1. 2006, č. j. 9426/06/289940/1188, kterým nebylo vyhověno námitce proti exekučnímu příkazu na prodej nemovitostí ze dne 15. 12. 2005 pod č. j. 176487/05/289940/1188 (v něm stěžovatel namítal nedostatečné označení, zpochybnil pravost podpisu na doručence u rozhodnutí o vymezení rozsahu uplatnění zástavního práva č. j. 45933/00/289940/1180, ze dne 5. 4. 2000, tvrdil, že mu nebylo doručeno, pročť došlo k promlčení nedoplatků); kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu poté zamítl NSS rozsudkem ze dne 25. 4. 2008, č. j. 2 Afs 129/2007 - 59, v němž mimo jiné uvedl: „*Nejvyšší správní soud ostatně nemohl přehlédnout ani ostatní okolnosti daného případu, kdy v důsledku předmětného rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo toto právo zapsáno do katastru nemovitostí, nemluvě ani o řadě výzev k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, které byly doručeny právnímu zástupci stěžovatele. Tvzení stěžovatele obsažené v žalobě, že se teprve z rozhodnutí správce daně o námitkách ze dne 26. 1. 2006 dozvěděl o existenci zástavního práva, tj. po necelých šesti letech, se v tomto světle jeví jako nanejvýš nevěrohodné.*“ Dále Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek krajského soudu ze dne 27. 9. 2007, č. j. 30 Ca 63/2006 - 36, kterým soud rovněž rozhodoval o žalobě proti správnímu rozhodnutí ze dne 26. 1. 2006, č. j. 9415/06/289940/1188, kterým žalovaný nevyhověl námitkám proti exekučnímu příkazu na prodej nemovitostí, ze dne 15. 12. 2005 pod č. j. 176473/05/289940/1188; kasační stížnost (obsahující shodnou argumentaci o nedostatečném označení stěžovatele a nedoručení rozhodnutí o zástavním právu) byla zamítnuta rozsudkem NSS ze dne 5. 6. 2008, č. j. 2 Afs 5/2008 - 62.

[25] Dále se ve správním spise, resp. jeho původní dochované části, mimo jiné nachází protokol o ústním jednání ze dne 8. 12. 2003, z něhož vyplývá snaha správce daně, jakož i stěžovatele o řešení daňových nedoplatků (splátkování či označení dlužníků stěžovatele s možností vymáhání prostřednictvím příkázání pohledávky); protokol stěžovatel, resp. jeho zástupce bez výhrad podepsal; dále se ve spise nachází protokol ze dne 6. 10. 2004, z něhož vyplývá, že částečně byly daňové nedoplatky sníženy nevyplacenými nadměrnými odpočty, nicméně zásadně neovlivnily výši celkových nedoplatků, byly správci daně předány nezaplacené faktury od dodavatelů; rovněž tento protokol zástupce stěžovatele bez výhrad podepsal. Pominout nelze ani fakt, že stěžovatel se nebránil formou opravných prostředků či soudní cestou proti žádnému z rozhodnutí o zřízení zástavního práva, což by, pokud by neexistovaly žádné nedoplatky, nepochybně logicky učinil (resp. žádné takové úkony stěžovatele z předloženého spisu Nejvyšší správní soud nezjistil).

[26] Nejvyšší správní soud tak dospěl k závěru, že v řízení bylo dostatečně prokázáno, že stěžovatel byl s existencí daňových nedoplatků (od nichž se poté odvozovalo penále) prokazatelně srozuměn. Námitky o neexistenci podkladů pro vydání výkazu nedoplatků, jakož i o nemožnosti včas se s nimi seznámit jsou nedůvodné a tvrzení stěžovatele byla provedeným dokazováním před krajským soudem, jakož i obsahem spisu a dalšími

pokračování

skutečnostmi, vyvrácena. Žalovaný v řízení před krajským soudem dostatečně spolehlivě prokázal, že penále, resp. platební výměry na penále, které dodatečně předložil při jednání, existovaly již v době vydání výkazu nedoplatků, resp. vydání exekučního příkazu. Na uvedeném faktu nic nemění ani námitky stěžovatele stran chybějících doručenek k jednotlivým platebním výměrům pořízeným ze systému ADIS či výhrady k blíže neurčené chybovosti automatizovaného daňového systému.

[27] Krajský soud se nedopustil ani stěžovatelem vytýkaného pochybení či porušení § 75 odst. 1 s. ř. s. tím, že prováděl dokazování, resp. připustil dokazování listinami, které v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí nebyly založeny v daňovém spise, resp. v listinné podobě neexistovaly. Pokud žalovaný v rámci soudního řízení v souladu se spisovým řádem Finanční správy České republiky č. j. 47448/12-1910, ze dne 19. 1. 2012 část chybějících písemností (platebních výměrů) zrekonstruoval, nelze mu ničeho vytknout, neboť předložil přípustný důkazní prostředek, jímž hodlal prokázat jím tvrzené skutečnosti. Nadto je třeba podotknout, že penále (dle zákona o správě daní a poplatků), resp. úrok z prodlení (dle daňového řádu), jakožto daňová pohledávka zde objektivně existovalo nezávisle na tom, zda bylo či nebylo předspsáno, neboť nabíhá zcela nezávisle na vůli správce daně či daňového subjektu přímo ze zákona.

[28] Při soudním přezkumu rozhodnutí správních orgánů soud v rozsahu žalobních námitek zkoumá správnost a úplnost skutkových zjištění a v tomto rozsahu je může ověřit i opětovným provedením některých důkazů, případně provedením důkazů nových (§ 75 odst. 2 a § 77 s. ř. s.). Soudní řád správní nevylučuje, aby soud provedl a doplnil dokazování, má-li za to, že skutkový stav byl správními orgány zjištěn nedostatečně. Soud může použít i nové důkazy, které sice ve správním řízení nebyly předloženy, resp. nebyly součástí správního spisu, nicméně jsou schopny vypovídat o skutkovém stavu v době vydání správního rozhodnutí, a lze jimi tedy potvrdit nebo vyvrátit skutkový stav, který správní orgán zjistil ve správním řízení (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 As 203/2015 – 141). Důkazem provedeným před krajským soudem může být v první řadě přímo zjištěno, že skutečnosti, které byly rozhodné ve správním řízení, jsou vskutku tak, jak se jevíly být správními orgánům, anebo naopak, že takové nejsou. Dále může být prokazováno, že postupy (důkazy a jejich hodnocení), které vedly v řízení před správními orgány k určitým skutkovým závěrům, jsou, anebo naopak nejsou spolehlivé (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2015, č. j. 2 As 114/2015 – 36).

[29] Podle § 52 s. ř. s. soud rozhodne, které z navržených důkazů provede, a může provést i důkazy jiné. Podle § 125 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. mohou za důkaz sloužit všechny prostředky, jimiž lze zjistit stav věci. Jako důkazy tak mohou sloužit i elektronické písemnosti, rekonstruovaný spis, výpisy z informačních systémů či vytištěné snímky obrazovky.

[30] Podle § 77 odst. 2, § 64 s. ř. s. a § 132 o. s. ř. soud hodnotí jím provedené důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě i v jejich souhrnu, vzájemné souvislosti i s důkazy provedenými před správním orgánem, přitom pečlivě přihlíží ke všemu, co vyšlo za řízení najevo, včetně toho, co uvedli účastníci. Soud přitom v řízení postupuje v součinnosti s účastníky řízení tak, aby skutečnosti, které jsou mezi nimi sporné, byly podle míry jejich účasti spolehlivě zjištěny.

[31] Pokud krajský soud prováděl dokazování listinami, které v době vydání napadeného rozhodnutí neměl stěžovatel k dispozici, a poprvé, jak tvrdí, se s nimi mohl seznámit až v řízení před soudem, nebyl postupem soudu stěžovatel na svých právech zkrácen. Jak vyplývá ze zvukového záznamu, který je součástí soudního spisu, stěžovatel měl možnost se s předloženými důkazy seznámit, mohl se k nim vyjádřit, či navrhnout doplnění dokazování. Svých práv stěžovatel využil; jeho výhrady především směřovaly ke zpochybnění samotné rekonstrukce spisu, kterou považoval za nepřijatelnou. Krajský soud hodnotil důkazy, které prokazovaly vznik a výši nedoplatků v době vydání napadeného exekučního příkazu, tedy vycházel ze skutkového i právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, tedy z mezí soudního přezkumu vymezeného žalobou nevybočil. Jak přitom předestřel Nejvyšší správní soud již výše [viz body 24, 25], rekonstruované platební výměry a výpisy ze systému ADIS nebyly jedinými důkazy, z nichž vyplývá faktická existence vymáhaných nedoplatků. Krajský soud zcela v souladu s § 77 odst. 2 s. ř. s. hodnotil provedené důkazy ve vzájemné souvislosti s písemnostmi obsaženými ve spise a vyjádřeními účastníků při ústním jednání, nelze proto přisvědčit stěžovateli, že by bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces a zásada rovnosti stran.

[32] Nejvyšší správní soud v této části uzavírá, že dokazováním bylo vyvráceno tvrzení stěžovatele, že platební výměry na penále neexistují; napadený exekuční příkaz, resp. výkaz nedoplatků v něm obsažený, tudíž splňuje veškeré náležitosti dle § 176 odst. 2 daňového řádu. Námitka stěžovatele týkající se nedostatků ve zjištěném skutkovém stavu tedy není důvodná. Ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. nebrání tomu, aby soud při svém rozhodování vycházel i z dokumentů či jiných důkazů, které vznikly až po vydání žalobou napadeného správního rozhodnutí, pokud popisují stav, jenž ke dni rozhodování správního orgánu objektivně existoval.

[33] Nejvyšší správní soud však nemůže přisvědčit právním závěrům, k nimž dospěl krajský soud ohledně posouzení prekluzivní lhůty.

[34] Podle § 160 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že zákonem je stanovena lhůta pro placení daně 6 let; jinou lhůtu pro placení daní daňový řád nezná. Není přitom pochyb o tom, že k uplynutí lhůty je správce daně povinen přihlížet z úřední povinnosti, ani o tom, že tato lhůta je lhůtou prekluzivní a lhůtou hmotněprávní.

[35] Délku této (subjektivní) prekluzivní lhůty 6 let je možno ovlivnit úkony, které běh lhůty přeruší (v důsledku čehož se lhůta prodlouží); tyto jsou vyjmenovány v § 160 odst. 3 daňového řádu. Jsou-li tyto úkony správcem daně učiněny, běží nová 6letá lhůta pro placení znovu ode dne následujícího po dni učinění úkonu. Lhůtu lze takto opakovaně přerušovat až do uplynutí objektivní lhůty dle § 160 odst. 5 a 6 daňového řádu. Běh lhůty ovlivňují též úkony, které jsou způsobilé běh 6leté lhůty stavit; tyto jsou pak uvedeny v § 160 odst. 4 daňového řádu. Pro posouzení nyní projednávané věci jsou nepodstatné.

[36] Podle § 160 odst. 5 daňového řádu *lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku podle odstavce 1, s výjimkou nedoplatku zajištěného podle odstavce 6*

pokračování

tohoto ustanovení. Podle § 160 odst. 6 daňového řádu, 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. Uvedená ustanovení nestanoví žádnou zvláštní jinou lhůtu pro placení daně, ale toliko lhůtu, v níž ještě lze nedoplatek vymáhat.

[37] Krajský soud dospěl ke správnému závěru, že zákon umožňuje, aby v rámci základní lhůty pro placení daně správce daně zřídil (za předpokladu splnění všech zákonem stanovených podmínek) zástavní právo k zajištění daňového nedoplatku, a tím se pravidla pro běh a počítání této lhůty změní. Nelze však již souhlasit s tím, že „tímto úkonem si správce daně prodlouží možnost k vymození daně o dalších 30 let, aniž by bylo třeba v rámci této lhůty vždy po šesti letech běh této lhůty dalším kvalifikovaným úkonem znovu obnovit.“

[38] Není zřejmé, na základě jakých úvah krajský soud dospěl (v bodě 50) k následujícímu závěru: „Výjimku z výše uvedených pravidel o běhu lhůty pro placení daně však představuje pravidlo o běhu lhůty k placení daně u nedoplatku, který je zajištěn zástavním právem zapsaným do katastru nemovitostí (či do jiné evidence); zde má správce daně možnost vybrat daň do 30 let od zápisu zástavního práva do příslušné evidence.“

[39] Nejvyšší správní soud odkazuje na relevantní část důvodové zprávy k § 160 daňového řádu, která se vztahuje k odst. 6 citovaného ustanovení: „V odstavci 5 stanoví maximální možnou délku lhůty pro placení daně na 20 let. Je tak objektivně garantována právní jistota, že do 20 let budou platební vztahy mezi správcem daně a dlužníkem vyrovnány. Výjimka z tohoto pravidla je pak zakotvena v odstavci 6. Zákon v odstavci 6 stanoví třicetiletou lhůtu k prekluzi práva vybírat či vymáhat nedoplatek, pokud je takový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech, které je zapsáno v příslušné evidenci.“ Pokud krajský soud dovozuje z uvedeného textu výjimku z pravidla, je třeba konstatovat, že se nejedná o žádnou výjimku z pravidla pro běh lhůty k placení daně, která je jednoznačně stanovena v § 160 odst. 1 daňového řádu, ale jedná se o výjimku z pravidla obsaženého v odst. 5. Jakoukoli návaznost na základní prekluzivní šestiletou lhůtu Nejvyšší správní soud z uvedeného textu nedovodil; tak by bylo možno dovozovat, pokud by se mělo jednat o výjimky z pravidel v odst. 1 a 5. Lze tak uzavřít, že § 160 odst. 6 daňového řádu nelze vykládat tak, jak to učinil krajský soud, tedy, že po zápisu zástavního práva do veřejného registru běží nepřetržitá lhůta pro placení daně v délce 30 let. Naopak se jedná o úpravu maximální doby, po kterou lze na základě § 160 odst. 3 daňového řádu „prodlužovat“ lhůtu k vybrání a vymáhání příslušného nedoplatku. Jinými slovy, § 160 odst. 6 daňového řádu je *lex specialis* k § 160 odst. 5 daňového řádu. Hodlal-li by zákonodárce stanovit prekluzivní lhůtu (bez dalšího) pro případ zajištění nedoplatku zástavním právem v délce 30 let, musel by tak učinit již v § 160 odst. 1 daňového řádu (např. je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, lhůta pro placení daně činí 30 let). K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. již v rozsudku ze dne 7. 1. 2021, č. j. 8 Afs 73/2019 - 84 nebo ze dne 4. 6. 2021, č. j. 5 Afs 337/2020 - 64).

[40] Pokud krajský soud na podporu své argumentace odkázal na § 148 odst. 6 daňového řádu, učinil tak zcela nepřipadně. Krajský soud dovodil, že přestože podle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1, tak v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého

roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.

[41] Maximální délka prekluzivní lhůty pro stanovení daně je dle § 148 odst. 5 daňového řádu deset let. Po uplynutí této desetileté lhůty již nelze její běh prodlužovat, přerušovat ani stavit, její běh je u konce a není mechanismu, jak její běh obnovit. Daňový řád v § 148 odst. 6 a 7 zcela nově (na rozdíl od předchozí úpravy v zákoně o správě daní a poplatků) umožnil stanovení daně i po uplynutí desetileté lhůty, a to ve dvou případech. Jednak tehdy, bylo-li vydáno pravomocné rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu; v takovém případě je lhostejné, zda již desetiletá prekluzivní lhůta uplynula. Daň lze v těchto případech stanovit bez ohledu na uplynutí zákonné lhůty, a to do 2 let od právní moci soudního rozhodnutí. Stanovit daň bez ohledu na uplynutí lhůty pro stanovení daně lze rovněž tehdy, podaří-li již po uplynutí lhůty pro stanovení daně daňový subjekt řádné daňové tvrzení a současně daň uhradí za účelem zániku trestnosti z důvodu účinné lítosti (§ 148 odst. 7). Tyto výjimky mají však své specifické opodstatnění. Podle uvedených ustanovení správce daně daň stanoví a platbu přijme, resp. umožní daňovému subjektu zaplacení daně i po uplynutí prekluzivní lhůty 10 let. Např. k zániku trestnosti účinnou lítostí, kterou trestní zákoník presumuje, nedojde, pokud by pachatel daň neuhradil či ji uhradil jen zčásti. V opačném případě by nastala situace, kdy se daňový subjekt v důsledku své účinné lítosti rozhodl podat daňové tvrzení a daň uhradit, správce daně by ji však nemohl stanovit ani platbu přijmout právě pro uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. Smysl a účel právní úpravy v § 148 odst. 6 a 7 a § 160 odst. 6 daňového řádu je zcela odlišný a nelze je zaměňovat či aplikovat *promiscue*.

[42] Zákodárce stanovil k uhrazení dluhu zajištěného zástavním právem na nemovitosti daňového dlužníka velmi dlouhou dobu (30 let). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zřízení zástavního práva je vrchnostenským aktem na majetku daňového subjektu, který je vážným zásahem do jeho poměrů, neboť majetek je zpravidla nejen užíván k uspokojení vlastních potřeb, nýbrž často jako hodnota sloužící k posouzení celkové situace tohoto subjektu zejména v souvislosti s jeho podnikáním, získáváním zakázek, úvěrů apod. Zatížení majetku tímto věcným právem je bezesporu faktorem negativním, který se může nepříznivě projevit ve sféře daňového subjektu a v budoucnu i ovlivnit výši jeho příjmů a nepřímo vlastně i výši daňové povinnosti.

[43] Zřízením zástavního práva dochází k omezení ústavně grantového 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

pokračování

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. Krajský soud zcela správně uvedl, že 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.

[44] V projednávané věci bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva (k zajištění dlužného penále) vydáno v roce 2007. Bylo proto na místě zabývat se tím, zda zde existoval relevantní úkon, který by správce daně učinil do konce roku 2013.

[45] Krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, pokud z § 160 odst. 6 daňového řádu dovodil, že v případě zřízení zástavního práva se subjektivní lhůta 6 let v podstatě neuplatní a správce daně v uvedené lhůtě 30 let není povinen činit jakékoli úkony. Vycházejí z tohoto nesprávného právního posouzení krajský soud poté vedl dokazování nesprávným směrem, neboť se zaměřil (správně) toliko na dokazování stran samotné existence platebních výměrů, ale dále relevantní skutečnosti rozhodné pro závěr o tom, zda k prekluzi práva daň vybrat došlo, či nedošlo, nezjišťoval. V tomto směru je tak třeba uzavřít, že dokazování před krajským soudem nebylo úplné, resp. na základě dosavadních zjištění nelze s určitostí konstatovat, zda k prekluzi došlo, či zda byla prekluzivní lhůta přerušena relevantním úkonem správce daně ve smyslu § 160 odst. 3 či po určitou dobu lhůta neběžela na základě některé ze skutečností dle § 160 odst. 4 daňového řádu. Krajský soud proto v dalším řízení musí doplnit dokazování o další skutková zjištění, konkr. zda se správci daně podařilo prokázat, že učinil relevantní (nikoli pouze formální) úkony způsobilé běh prekluzivní lhůty prodloužit. S ohledem na neúplnost daňového spisu, jakož i dosavadních skutkových zjištění krajského soudu, nemůže takový závěr učinit Nejvyšší správní soud.

[46] Nejvyšší správní soud shledal kasační námitky stěžovatele týkající se prekluze důvodné, proto napadený rozsudek krajského soudu dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem výše vysloveným. V novém rozhodnutí rozhodně krajský soud současně o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 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 14. června 2021

JUDr. Lenka Matyášová

předsedkyně senátu