



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 ve věci žalobce: **Ing. M. V.**, zast. advokátem Mgr. Jakubem Kratochvílem, se sídlem AK Veverčí 46, Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2021, č. j. 62 Af 99/2017-141,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný je **povinen** uhradit žalobci náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 3400 Kč; tuto částku je povinen uhradit k rukám advokáta Mgr. Jakuba Kratochvíla do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 18. 10. 2017, č. j. 4303859/17/3001-80541-712314; tímto rozhodnutím - exekučním příkazem na prodej movitých věcí (dále jen „exekuční příkaz“), stěžovatel 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 žalobce. Předmětem exekuce jsou nemovité věci – pozemek p. č. XA o výměře 388 m<sup>2</sup> (zahrada) a pozemek p. č. XB o výměře 316 m<sup>2</sup> (zastavěná plocha a nádvoří), jehož součástí je rozestavěná stavba.

[2] Nejvyšší správní soud ve věci rozhoduje opakovaně poté, kdy rozsudkem ze dne 14. 6. 2021, č. j. 5 Afs 90/2020-40, předchozí rozsudek krajského soudu ze dne 28. 2. 2020, č. j. 62 Af 99/2017-74, zrušil a věc mu se závazným právním názorem vrátil k dalšímu řízení.

[3] V žalobě žalobce namítal mimo jiné 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 nařizeny exekučními příkazy vydanými správcem daně již dříve; tato exekuční řízení však byla rozhodnutími správce daně následně zastavena, neboť bylo zjištěno, že se jedná o nemovitosti neprodejně; poukázal na to, že dne 27. 1. 2014 správce daně požádal o provedení aktuálního cenového posouzení dotčených nemovitostí; neprodejnost nemovitostí stále trvá.

[4] Krajský soud neshledal námitky stěžovatele důvodné a žalobu zamítl; v rámci ústního jednání správce daně 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 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 daňového řádu. Krajský soud přitom dospěl k závěru, že zřízením zástavního práva dle § 160 daňového řádu se pravidla pro běh a počítání této lhůty změnila; tímto úkonem si dle krajského soudu správce daně prodlouží možnost k vymožení 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 správce 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. Krajský soud následně dospěl k závěru, že rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění nedoplatků 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 žalobci doručeno dne 2. 11. 2007, tak právo vybrat a vymáhat tyto nedoplatky zanikne až uplynutím 30 let po tomto zápisu.

pokračování

[6] Nejvyšší správní soud v předchozím řízení o kasační stížnosti žalobce dospěl k závěru, že bylo dostatečně prokázáno, že žalobce 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 označil za nedůvodné, tvrzení žalobce byla provedeným dokazováním před krajským soudem, jakož i obsahem spisu a dalšími skutečnostmi, vyvrácena. Nejvyšší správní soud tedy uzavřel, že správní orgán 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. Námitku týkající se nedostatků ve zjištěném skutkovém stavu Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou.

[7] Nejvyšší správní soud však nepřisvědčil právním závěrům, k nimž dospěl krajský soud ohledně posouzení prekluzivní lhůty k placení daně (vymáhání). Ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 5 Afs 90/2020 konstatoval, že 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 změnila. Nesouhlasil však již s tím, že *„tímto úkonem si správce daně prodlouží možnost k vymožení 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.“*

[8] Nejvyšší správní soud konstatoval, 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).

[9] Nejvyšší správní soud rovněž za zcela nepřipadnou označil argumentaci krajského soudu odkazem na § 148 odst. 6 daňového řádu; krajský soud totiž 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. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že 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 stavět, 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 (nikoli tedy v prodloužené desetileté lhůtě), a to ve dvou taxativně určených případech, přičemž tyto

případy 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 tedy zcela odlišný a nelze je zaměňovat či aplikovat *promiscue*.

[10] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku poukázal na to, že 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. Krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, pokud z § 160 odst. 6 daňového řádu dovodil, že v případě zřízení zástavního práva se 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 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 Nejvyšší správní soud uzavřel, 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 daňového řádu či po určitou dobu lhůta neběžela na základě některé ze skutečností dle § 160 odst. 4 daňového řádu. Krajskému soudu proto uložil, aby v dalším řízení doplnil dokazování o další skutková zjištění, konkr., zda se správci daně podařilo prokázat, že učinil relevantní (nikoli pouze formální) úkony způsobilé běh prekluzivní lhůty prodloužit.

[11] **Krajský soud** v novém řízení vydal rozsudek nyní napadený kasační stížností stěžovatele, kterým rozhodnutí stěžovatele zrušil.

[12] Stěžovatel v průběhu řízení o žalobě doplnil zrekonstruovaný spisový materiál a zaslal jej krajskému soudu s tím, že tato část obsahuje skutečnosti chráněné dle § 65 a 66 daňového řádu; u jednání výslovně sdělil, že tato část spisové dokumentace může být žalobci zpřístupněna. Ve svém procesním stanovisku po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu doplnil návrhy na dokazování o listiny, které podle jeho názoru představují úkony směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku, s tím, že k prekluzi práva vymáhat nedoplatky vymezené a vyčíslené v napadeném exekučním příkazu nedošlo.

[13] Krajský soud setrval na svém předchozím (a Nejvyšším správním soudem potvrzeném) závěru, že dokazováním bylo vyvráceno tvrzení žalobce, že rozhodnutí o platební výměry na penále neexistují. Konstatoval, že napadený exekuční příkaz, resp. výkaz nedoplatků v něm obsažený, splňuje veškeré náležitosti dle § 176 odst. 2 daňového řádu; penále tedy vzniklo dle platebních výměrů, jejichž podstatnými pasážemi krajský soud dokazoval, na základě neuhrazení (resp. pozdního uhrazení) daně z přidané hodnoty

pokračování

za zdaňovací období října 1995 až prosince 1995, ledna až prosince 1996, dále ledna až října 1997 a daně z příjmů za zdaňovací období roku 1995.

[14] Krajský soud dále odkázal na relevantní právní úpravu obsaženou v zákoně o správě daní a poplatků a v daňovém řádu. Mimo jiné odkázal na § 264 odst. 5 daňového řádu, podle kterého se 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, 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. Dále krajský soud s odkazem na § 264 odst. 15 daňového řádu poznamenal, že zástavní práva, jejichž rozsah byl vymezen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachována se všemi účinky podle dosavadních právních předpisů i po nabytí účinnosti tohoto zákona.

[15] Krajský soud rovněž připomněl, že promlčecí lhůta, jež započala běžet podle § 70 zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, má po 1. 1. 2011 charakter lhůty prekluzivní podle § 264 odst. 5 v návaznosti na § 160 daňového řádu. Již tedy neplatí, že k promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek podle § 70 zákona o správě daní a poplatků přihlédne soud jen k žalobní námitce, nýbrž dodržení této lhůty zkoumá i z úřední povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012-24, č. 2627/2012 Sb. NSS).

[16] Krajský soud konstatoval, že bez ohledu na realizaci úkonů přerušujících lhůtu pro placení daně lhůta pro placení daně skončí vždy uplynutím objektivní lhůty pro placení daně. Krajský soud zdůraznil, že nebylo zpochybněno, že žalobce na dani státu dluží, čemuž pak odpovídaly úkony, které správce daně vůči němu realizoval. Pokud jde o prekluzi práva vymáhat penále dle výkazu nedoplatků, tak ze správního spisu a dokazováním u jednání dne 27. 2. 2020 krajský soud nejprve postavil najisto, že v důsledku výzev správce daně započala od 1. 1. 2000 běžet šestiletá lhůta k vymožení daňového nedoplatku; tato lhůta by uplynula dne 31. 12. 2006. Byly-li tudíž v roce 2005 vydány platební výměry na penále, kterými správce daně žalobci formalizovanou formou sdělil, v jaké výši mu ze zákona povinnost hradit penále vznikla, tak byly vydány (a žalobci doručeny v roce 2005 a 2006) stále v rámci subjektivní lhůty pro vymožení daňových nedoplatků. Byl-li tedy o penále žalobce kvalifikovaně vyrozuměn v roce 2005 a 2006, tak byl vyrozuměn včas, přičemž toto vyrozumění aktivovalo běh šestileté lhůty pro vymožení penále.

[17] Krajský soud uvedl, že ze správního spisu plyne (příloha D – výpis z katastru nemovitostí z LV č. 1552), že s účinností ke dni 4. 5. 2000 bylo správcem daně zřízeno zástavní právo k nemovitosti ve vlastnictví žalobce; z obsahu správního spisu však vyplývá, že se toto zástavní právo vztahuje k zajištění daňového nedoplatku ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 a k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března až prosince 1999 (listina rozhodnutí o vymezení rozsahu uplatnění zástavního práva č. j. 45933/00/289940/1188, ze dne 5. 4. 2000). Nelze tedy nijak dovodit, že se týká nyní posuzované věci, neboť dokazováním bylo zjištěno, že sloužilo zjevně k zajištění jiného daňového nedoplatku žalobce (daně za jiná zdaňovací období –

roku 1999). Dle krajského soudu účinky přerušení šestileté lhůty k vymožení daně vyvolalo až rozhodnutí správce daně ze dne 29. 10. 2007, č. j. 176046/07/289940/1188, kterým bylo zřízeno k nemovitosti žalobce zástavní právo k zajištění mimo jiné nedoplatků na penále opírající se o relevantní platební výměry na penále. Uvedené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 2. 11. 2007, což je právě tou podstatnou skutečností, aktivující nově běh (nyní) prekluzivní, lhůty; viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 5 Afs 46/2011- 62.

[18] Krajský soud v intencích zrušujícího rozsudku NSS, pokud jde o běh prekluzivní lhůty pro vymožení nedoplatku po vydání rozhodnutí správce daně ze dne 29. 10. 2007, zdůraznil, že z § 160 odst. 1 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že zákonem stanovená lhůta pro placení daně je 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. Podle Nejvyššího správního soudu délku této (subjektivní) prekluzivní lhůty 6 let je možno ovlivnit toliko 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 šestiletá 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.

[19] Pokud jde o argumenty žalovaného (stěžovatele) zpochybňující názor Nejvyššího správního soudu, že v projednávané věci bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva (k zajištění dlužného penále) vydáno v roce 2007 a bylo proto na místě zabývat se tím, zda zde existoval relevantní úkon, který by správce daně učinil do konce roku 2013, krajský soud konstatoval, že mu nepřísluší s tímto názorem jakkoli polemizovat, neboť pro něj představuje závazný právní názor, jímž je povinen se řídit.

[20] Protože správce daně v roce 2007 vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění platby penále dle výše uvedených platebních výměrů, krajský soud posuzoval, zda správce daně učinil v následujících 6 letech (do konce roku 2013) kvalifikovaný úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení předmětných nedoplatků (ať už na předmětných daních, či přímo jen na jejich příslušenstvích), o kterém žalobce zpravil. Podotkl, že pokud jde o charakter takových úkonů ve smyslu zákona o správě daní a poplatků, z judikatury správních soudů plyne, že tímto úkonem je jakýkoliv úkon správce daně směřující k tomu, aby na účet správce daně byla připsána částka ve výši daňového nedoplatku, který však musí být úkonem provedeným „*v zájmu řádného vybrání daně ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu a tyto úkony jsou také fakticky schopny tento cíl zajistit...*“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010-56); po účinnosti daňového řádu tyto úkony vymezil přímo zákonodárce.

[21] Správce daně v tomto směru odkázal na exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu č. j. 1242936/14/3001-25202-711491, ze dne 26. 3. 2014, vydaný za účinnosti daňového řádu, který je součástí původního správního spisu, a který obsahuje sdělení, že žalobce ke dni 21. 3. 2014 nezaplatil daně dle vykonatelného výkazu nedoplatků, a odkaz

pokračování

na platební výměry; tento úkon dle krajského soudu nepochybně představuje úkon ve smyslu § 160 odst. 3 daňového řádu (zahájení exekučního řízení).

[22] Pokud jde o jemu předcházející úkony, tak součástí správního spisu je mimo jiné i rozhodnutí ze dne 21. 7. 2010, č. j. 141811/10/289940701188, o zastavení řízení – daňové exekuce nařízené exekučním příkazem dne 15. 1. 2005 (č. j. 141811/10/289940701188) k vymožení nedoplatku v částce 1 042 398 Kč; takové rozhodnutí z povahy věci dle krajského soudu nelze považovat za úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku.

[23] K návrhu správce daně krajský soud u jednání dne 5. 8. 2021 doplnil dokazování o listinu ze dne 15. 7. 2008 (písemnost - rozhodnutí č. j. 131008/08/289940/1188), kterou správce daně předvolal žalobce k osobnímu jednání ve věci daňových nedoplatků, které se uskutečnilo dne 18. 8. 2008, přičemž předmětem jednání měla být podle správce daně i úhrada nedoplatků zajištěných zástavním právem zřízeným rozhodnutím č. j. 176046/07/289940/1188 na částku v celkové výši 8 422 624,50 Kč. Krajský soud se neztotožnil s názorem správce daně, že i tento úkon byl úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Dokazováním krajský soud zjistil, že z protokolu o ústním jednání č. j. 147006/08/289940/1188, konaném dne 18. 8. 2008, plyne, že se na základě zmíněného předvolání dostavil na pracoviště správce daně žalobce se svým zástupcem, předmět jednání je v protokolu vymezen jako „ústní jednání ve věci uhrazených vymáhaných daňových nedoplatků“, přičemž protokol obsahuje vyčíslení nedoplatků dle jednotlivých výkazů nedoplatků k datu 15. 8. 2008, mimo jiné v celkové částce 8 422 624,50 Kč s odkazem na rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 29. 10. 2007, č. j. 176046/07/289940/1188), kdy v součtu činí nedoplatky na jednotlivých daních (z přidané hodnoty, z příjmu fyzických osob, silniční) celkem 13 714 064,56 Kč. Po vyčíslení nedoplatků následuje text: „Na dani z přidané hodnoty byly průběžně hrazeny daňové povinnosti nebo se uplatňovaly nadměrné odpočty k úhradě daň. nedoplatků. Na dani z příjmu fyz. osob byly rovněž placeny pouze daňové povinnosti. Platbami byly uhrazeny daňové povinnosti ... na jednotlivých daních v pořadí dle ust. § 59 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb. ... největšími položkami vymáhaných nedoplatků jsou dod. doměř. daň z přid. hodnoty a daň z příjmu fyz. osob, vyčísleno na str. 2 nahoře. JUDr. H. a Ing. V. chtějí ve spolupráci s realitní kanceláří najít kupce nemovitosti s tím, aby výnos z prodeje byl co nejvyšší. Bude provedeno ocenění obou nemovitostí a potom dle výše odhadů by byla prodána ta z nemovitostí, z jejíhož výnosu by byly zaplacený všechny dlužné daně. Tím by došlo k zastavení úročení a na zbytek dluhu – tj. penále, by byl navržen splátkový kalendář, aby nedošlo k prodeji druhé nemovitosti. Základní tržní ocenění k nemovitostem by AK předložila nejpozději do 5. 10. 2008 a po odsouhlasení tržního ocenění ze strany správce daně by byl ve spolupráci s realitní kanceláří zajištěn kupec nemovitosti. Smlouva by byla koncipována tak, že před vkladem do katastru nemovitostí uhradí kupující sjednanou a správcem daně odsouhlasenou kupní cenu na jím uvedený účet, oproti zániku zástavního práva“. Krajský soud dospěl k závěru, že takové jednání a domluva na něm zachycená nepředstavuje kvalifikovaný úkon směřující k vybrání nedoplatků zajištěných předmětným zástavním právem. Materiální hledisko plynoucí z judikatury správních soudů, zejména účinek, schopnost autoritativně a fakticky zajistit vymožení daně toto jednání nemohlo vyvolat; to ostatně plyne i ze sdělení správce daně (stěžovatele), že se dohoda, respektive návrh řešení předestřený žalobcem a odsouhlasený pracovníky správce daně nepodařilo zrealizovat, a rovněž z úředních

záznamů ze dne 21. 10. 2008 a 24. 11. 2008, kterými krajský soud k návrhu správce daně dokazoval, plyne, že se pracovníci správce daně opět pokoušeli kontaktovat žalobce a jeho zástupce k dalšímu jednání o tom, „jak bude naloženo s nemovitostmi“. Dle přesvědčení krajského soudu kritéria nastolená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010-56, takový úkon v žádném případě nenaplnil.

[24] K návrhu stěžovatele krajský soud rovněž dokazoval exekučním příkazem ze dne 15. 12. 2005, č. j. 176428/05/289940/1188, kterým byla nařízena daňová exekuce prodejem nemovitostí k vymození mimo jiné daňových povinností uvedených pod položkami č. 1 až 17, 20 a 23, k nimž přísluší penále uvedené v napadeném exekučním příkazu pod položkami č. 13 až 24. Dále krajský soud dokazoval na to navazující dražební vyhláškou ze dne 24. 2. 2010, kterou bylo v daňové exekuci nařízeno dražební jednání (s výslovným odkazem mimo jiné i na exekuční příkaz ze dne 15. 12. 2005, č. j. 176428/05/289940/1188), a to na 27. 4. 2010 (předmět dražby je vymezen jako nemovitost zapsaná na LV 1550 – pozemky na parcele 3513, zastavěná plocha a nádvoří, parcela 3514, zahrada a rodinný dům v obci Židenice č. p. 941, na parcele 3513). Krajský soud přisvědčil správnímu orgánu v tom, že tato dražební vyhláška byla úkonem směřujícím k vybrání a vymození nedoplatků, přičemž nová šestiletá lhůta k vybrání nedoplatku počala běžet v důsledku tohoto úkonu dnem 1. 1. 2011 a uplynula by dne 31. 12. 2016. Dle krajského soudu tento úkon naplňuje materiální kritérium vymezené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010-56, přičemž jeho účinky zůstávají zachovány i po účinnosti daňového řádu.

[25] Krajský soud na základě provedeného dokazování dospěl k závěru, že pokud stěžovatel vydal v roce 2014 exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu č. j. 1242936/14/3001-25202-711491, kterým byly mimo jiné vymáhány nedoplatky uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí pod položkami č. 13 až 24, tak jej vydal včas, stejně jako žalobou napadený exekuční příkaz ze dne 18. 10. 2017. Pokud však jde o položky č. 1 až 12, k nim již právo vybrat a vymoci tyto nedoplatky na penále zaniklo, neboť k nim od 1. 1. 2008 stěžovatel až do konce roku 2013 neučinil žádný kvalifikovaný úkon směřující k jejich vymození, resp. provedení takového úkonu soudu neprokázal.

[26] V **kasační stížnosti** stěžovatel uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Odkazuje na § 264 odst. 3 a 5 daňového řádu a tvrdí, že vzhledem k tomu, že u předmětných nedoplatků započala lhůta běžet podle zákona o správě daní a poplatků, dopadá na daný případ dílem jak § 264 odst. 3 daňového řádu, tak také § 264 odst. 5 daňového řádu. Podle dosavadních právních předpisů, tj. podle § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, by se právo k vybrání a vymození předmětných nedoplatků promlčelo až po uplynutí lhůty třiceti let po zápisu zástavního práva do katastru nemovitostí - resp. ve lhůtě 30ti let po tomto zápisu by nebylo možno namítat promlčení nedoplatku. Zákon při zakotvení tohoto pravidla a účinku neobsahoval žádnou podmínku, že by v rámci tohoto časového úseku, ve kterém bylo ex lege zapovězeno namítat promlčení nedoplatku, musely nastat ještě nějaké další okolnosti, než ty které obsahuje citovaný § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Tyto účinky zástavního práva zřízeného podle zákona o správě daní a poplatků trvají podle § 264 odst. 3 a 5 daňového řádu i za účinnosti daňového řádu. Tento závěr ještě podtrhuje speciální ustanovení § 264 odst. 15 daňového řádu, které ve vztahu k zástavním právům explicitně stanoví: „*Zástavní práva, jejichž rozsah byl vymezen*

pokračování

*přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachována se všemi účinky podle dosavadních právních předpisů i po nabytí účinnosti tohoto zákona.*" Z výše uvedeného jednoznačně dle stěžovatele vyplývá, že účinky zástavního práva zřízeného rozhodnutím správce daně ze dne 29. 10. 2007 včetně účinků podle § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků stále trvají a právo vybrat a vymáhat jím zajištěné nedoplatky se nepromlčuje ani nezaniká po dobu třiceti let od jeho zápisu do katastru nemovitostí. Dle stěžovatele je pro posouzení věci zcela irelevantní, jaký je výklad § 160 odst. 6 daňového řádu, neboť § 160 odst. 6 daňového řádu nelze s ohledem na časové souvislosti na danou věc aplikovat, ale je třeba postupovat dle § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud na zjištěný skutkový stav aplikoval nesprávnou právní normu, rozsudek je proto nepřezkoumatelný.

[27] Stěžovatel zdůrazňuje, že smyslem § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatku je, aby se nedoplatky nepromlčely, činí-li správce daně úkony směřující k jejich vybrání, zajištění nebo vymožení, a aby lhůta k vybrání a vymožení nedoplatků uplynula jen tam, kde je správce daně po dobu delší šesti let zcela nečinný (s výhradou § 70 odst. 3 až 5 zákona o správě daní a poplatků). Stěžovatel tvrdí, že předmětem jednání dne 18. 8. 2008 byla úhrada konkrétně vymezených nedoplatků, mj. výslovně uvedených nedoplatků zajištěných zástavním právem zřízeným rozhodnutím ze dne 29. 10. 2007 v celkové výši 8 422 624,50 Kč, tedy i nedoplatků na penále uvedených v žalobou napadeném exekučním příkazu pod položkami č. 1 až 24. Výsledkem jednání byla domluva správce daně s daňovým dlužníkem a jeho zástupcem, že daňový dlužník se svým zástupcem ve spolupráci s realitní kanceláří najdou kupce nemovitostí, přičemž prodána bude ta z nemovitostí, z jejíhož výnosu by byly zaplacený všechny dlužné daně, a na případný zbytek dluhu by byl navržen splátkový kalendář, aby nedošlo k prodeji druhé nemovitosti. Základní tržní ocenění nemovitostí k odsouhlasení kupní ceny správcem daně měla advokátní kancelář (resp. zástupce daňového dlužníka) předložit správci daně nejpozději do 5. 10. 2008. Správce daně při ústním jednání v souladu se zásadou vstřícnosti uznal, že s ohledem na návrhy žalobce zatím není třeba přikročit k realizaci zástavního práva, resp. k realizaci exekuce, ale je možné nedoplatky uhradit způsobem, který navrhl žalobce. Fakticky tak byly předmětné nedoplatky posečkány a odloženo jejich vymáhání. Jak vyplývá z úředních záznamů ze dne 21. 10. 2008 a ze dne 24. 11. 2008, dohoda nebyla ze strany daňového dlužníka, resp. jeho zástupce, dodržena. Ústní jednání, o kterém byl pořízen protokol č. j. 147006/08/289940/1188 ze dne 18. 8. 2008 a ze kterého vzešla domluva na způsobu úhrady zajištěných nedoplatků, je úkonem správce daně, který nepochybně imanentně souvisel s vybráním nedoplatků zajištěných zástavním právem zřízeným rozhodnutím č. j. 176046/07/289940/1188 ze dne 29. 10. 2007 a směřoval k němu. O úkonu byl žalobce jakožto daňový dlužník nepochybně dne 18. 8. 2008 zpraven, když se ho osobně se svým zástupcem účastnil a podepsal protokol, který mu byl rovněž předán. Předmětné ústní jednání tedy naplňuje znaky úkonu dle § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a bylo fakticky způsobilé zajistit vybrání nedoplatků obdobně, resp. fakticky zcela srovnatelně, jako rozhodnutí o povolení posečkání nebo o povolení splátek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 82/2010-56, ze dne 15. 4. 2011). Stěžovatel připouští, že dohoda sice nebyla ze strany žalobce dodržena, nelze však souhlasit s krajským soudem, že je to důvod, pro který se o úkon přerušující promlčecí lhůtu k vybrání a vymožení nedoplatků nejedná. Takový výklad by totiž nutně vedl k závěru, že by rozhodnutí o povolení posečkání nebo o povolení splátek, u něhož

nebyly dodrženy splátky či podmínky, také nebylo úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, což je závěr absurdní a zcela v rozporu s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu.

[28] Z výše uvedeného vyplývá dle stěžovatele, že ústní jednání, o kterém byl pořízen protokol č. j. 147006/08/289940/1188, ze dne 18. 8. 2008, naplňuje kritéria nastolená v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 82/2010-56, ze dne 15. 4. 2011 a je v daném případě úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, který přerušil lhůtu k vybrání a vymožení mj. předmětných daňových nedoplatků na penále, přičemž nová šestiletá lhůta počala běžet po uplynutí kalendářního roku 2008, tedy počala běžet dnem 1. 1. 2009 a uplynula by dne 31. 12. 2014.

[29] Dne 27. 3. 2014 byl vydán exekuční příkaz č. j. 1242936/14/3001-25202-711491, kterým byly mj. vymáhány nedoplatky uvedené v žalobou napadeném exekučním příkazu č. j. 4303859/17/3001-80541-712314 pod položkami č. 1 až 24. Od 27. 3. 2014 počala běžet nová šestiletá lhůta, která by skončila 27. 3. 2020. Žalobou napadený exekuční příkaz č. j. 4303859/17/3001-80541-712314 byl vydán dne 18. 10. 2017, tedy před uplynutím nové šestileté lhůty pro placení daně. S ohledem na výše uvedené skutečnosti je zřejmé, že právní otázka ve vztahu k zániku práva vybrat a vymáhat předmětné nedoplatky je krajským soudem posouzena nesprávně.

[30] Žalobce ve **vyjádření ke kasační stížnosti** především upozornil na skutečnost, že otázka užití daňového řádu a související prekluze práva k vymožení a vybrání nedoplatku již byla v této věci Nejvyšším správním soudem posouzena v rámci rozsudku ze dne 14. 6. 2021 č. j. 5 Afs 90/2020-40; námitky stěžovatele v tomto smyslu jsou proto dle § 104 odst. 3 s. ř. s. nepřipustné. Nelze použít argumentaci žalovaného, že toto ustanovení se v daném případě nepoužije, neboť nyní kasační stížnost podává jiný účastník řízení (žalovaný). Žalobce nicméně k argumentaci stěžovatele dodává, že pro posouzení užití daňového řádu a prekluzivní lhůty je podstatné přechodné ustanovení § 264 odst. 5 daňového řádu, které jednoznačně uvádí, že *„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.“* Je přitom zcela jednoznačné, kdy ode dne nabytí účinnosti daňového řádu je nutné postupovat podle tohoto zákona a platí tedy 6letá subjektivní prekluzivní lhůta. Skutečnost, že účinností daňového řádu se z promlčecí lhůty stala lhůta prekluzivní, byla již opakovaně judikována a jedná se o ustálený právní názor. Na shora uvedeném přitom nic nemůže změnit ani stěžovatelem odkazované přechodné ustanovení § 264 odst. 15 daňového řádu, neboť existence prekluzivní lhůty nikterak nezasahuje do účinků zástavního práva, které samozřejmě zůstaly přijetím daňového řádu zachovány. Zachování účinků zástavního práva nicméně neznamená, že právo k vybrání a vymožení daně nemůže prekludovat, neboť toto nemá jakoukoli souvislost s účinky zástavního práva.

[31] Žalobce se dále vyjádřil ke spornému úkonu - jednání konanému dne 18. 8. 2008, které dle stěžovatele představovalo úkon přerušující promlčecí lhůtu ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Dle žalobce však protokol z tohoto jednání nelze

pokračování

považovat za kvalifikovaný úkon správce daně, který by vedl k přerušení promlčecí (prekluzivní) doby ve smyslu krajským soudem odkazované judikatury; musí se jednat o úkon správce daně vůči daňovému subjektu, nicméně v tomto případě se vůbec nejednalo o jakýkoli úkon ze strany stěžovatele (správce daně), ale naopak se jednalo o předestření možného řešení ze strany žalobce. V protokole je pouze uvedeno, že *JUDr. H. a Ing. V. chtějí ve spolupráci s realitní kanceláří najít kupce nemovitosti s tím, aby výnos z prodeje byl co nejvyšší*, což nelze považovat za úkon žalovaného a již vůbec ne za úkon kvalifikovaný. Pokud v tomto ohledu odkazuje stěžovatel na rozhodnutí o povolení posečkáni nebo povolení splátek, jedná se o argumentaci zjevně nepřiléhavou, a to právě i z toho důvodu, že v tomto případě stěžovatel žádný úkon nečinil, ale jednalo se o aktivitu ze strany žalobce. Dle žalobce nelze přijmout argumentaci, že na základě tohoto ústního jednání došlo k tomu, že *„fakticky tak byly předmětné nedoplatky posečkány a odloženo jejich vymáhání“*, neboť takovýto výklad by znamenal, že každá nečinnost správce daně je v podstatě kvalifikovaným úkonem, pokud „fakticky“ v návaznosti na tuto nečinnost není vymáhán daňový nedoplatek. Kvalifikovaným úkonem dle argumentace stěžovatele by tak v podstatě nebylo rozhodnutí o povolení posečkáni nebo povolení splátek, ale samotná nečinnost správce daně nebo případně žádost daňového dlužníka o povolení posečkáni nebo splátek, na kterou by správce daně nereagoval, resp. reagoval svojí nečinností. Povolení posečkáni nebo povolení splátek je však správním rozhodnutím, tedy autoritativním úkonem správce daně, který musí splňovat zákonné náležitosti a nelze jej analogicky dávat do souvislosti s nečinností, jak se pokouší stěžovatel.

[32] Žalobce poukazuje na § 160 daňového řádu, který přesně specifikuje kvalifikované úkony přerušující běh lhůty pro placení daně, a to právě i v návaznosti na judikaturu dle zákona o správě daní a poplatků. Přestože daňový řád v roce 2008 neplatil, je dle žalobce nutné při posuzování, zda se jedná o kvalifikovaný úkon správce daně, přihlídnout k tomuto ustanovení; § 160 daňového řádu pouze zpřesnil formulaci zákona o správě daní a poplatků, kdy není důvod ani podle zákona o správě daní a poplatků považovat za úkony přerušující běh promlčecí lhůty další, v tomto ustanovení neuvedené úkony, neboť rozšiřování kvalifikovaných úkonů odkazem na obecnou formulaci zákona o správě daní a poplatků vede pouze k nežádoucí nerovnosti daňových subjektů rozdílnými výklady. V návaznosti na shora uvedené je žalobce přesvědčen, že protokol o jednání, na kterém pouze žalobce sdělil svůj plánovaný záměr jednat s realitní kanceláří o prodeji předmětných nemovitostí, není kvalifikovaným úkonem způsobilým navodit přerušení lhůty, neboť se vůbec nejednalo o úkon správce daně; při jednání předestřené řešení bylo závislé pouze na vůli žalobce a toto jednání k žádnému vymožení daně reálně ani nesměřovalo. Na základě všech shora uvedených skutečností žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a současně uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady tohoto řízení dle obsahu spisu.

[33] **Nejvyšší správní soud** po konstatování přípustnosti a včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, přihlížel přitom k tomu, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[34] Stěžovatel namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.], kterou dovozuje z nesprávné aplikace právní normy. Tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou.

[35] Krajský soud při posouzení věci zcela správně nepominul přechodná ustanovení daňového řádu a na jejich základě dospěl ke správnému závěru o aplikaci § 160 daňového řádu z hlediska běhu prekluzivní lhůty; zcela případně rovněž připomněl, že promlčecí lhůta, jež započala běžet podle § 70 zákona o správě daní a poplatků a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, má po 1. 1. 2011 charakter lhůty prekluzivní podle § 264 odst. 5 v návaznosti na § 160 daňového řádu, je lhůtou hmotněprávní a je třeba k ní přihlížet ex offio.

[36] Podle § 264 odst. 5 daňového řádu se „*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.*“ (pozn. NSS - v daném případě nešlo o stavění lhůty, ale o její přerušování, na projednávanou věc tudíž tato část ustanovení nedopadá, proto se dopady nové právní úpravy v tomto směru blíže NSS nezabýval.)

[37] Z uvedeného již jen z prostého gramatického výkladu je jednoznačné, jaká právní úprava má být pro případ prekluze práva vybrat daň v projednávané věci aplikována. Je rovněž zřejmé, jak má být nahlíženo na úkony (jejich účinky), které jsou způsobilé, resp. které v době běhu lhůty dle zákona o správě daní a poplatků byly způsobilé, běh lhůty ovlivnit (viz § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků; k povaze těchto úkonů viz též rozsudek č. j. 2 Afs 82/2010-56, ze dne 15. 4. 2011). Není pravdou, jak tvrdí stěžovatel, že zákon o správě daní a poplatků v případě zřízení zástavního práva stanovil (tehdy) promlčecí dobu 30let bez dalšího; jinými slovy, byla právní úprava odlišná od § 160 daňového řádu. Pokud stěžovatel takový závěr dovozuje ze znění § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, nelze s ním souhlasit. Uvedené ustanovení toliko říká: „*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.*“ Jinými slovy zde byl daňový dlužník srozuměn s tím, do kdy může námitku promlčení uplatnit; nicméně uvedené ustanovení nic nehovoří o tom, že lze bez dalšího vymáhat daň do 30-ti let. Promlčecí (nyní prekluzivní) doba byla stanovena v § 70 odst. 1 uvedeného zákona shodně, jak je tomu v § 160 odst. 1 daňového řádu, tj. 6 let.

[38] Nejvyšší správní soud již ve zrušujícím rozsudku uvedl, že § 160 odst. 6 daňového řádu nelze vykládat tak, že po zápisu zástavního práva do veřejného registru běží nepřetržitá lhůta pro placení daně v délce 30 let. 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, resp. § 70 odst. 1 zákona

pokračování

o správě daní a poplatků, např.: „*Je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, lhůta pro placení daně činí 30 let.*“

[39] Nejvyšší správní soud opakovaně zdůrazňuje, že zřízením zástavního práva dochází k omezení ústavně grantového vlastnického práva, musí se tak proto díť 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 musejí být prováděny především v souladu se zásadami obsaženými v § 5 a § 7 daňového řádu; správce daně musí být přitom veden úvahou o dosažení legitimního cíle, jímž je zde zabezpečení úhrady správně zjištěné a stanovené 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.

[40] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 6. 2021, sp. zn. 5 Afs 337/2020, mimo jiné konstatoval: „*Nejvyšší správní soud na závěr dodává, že krajský soud zcela správně uplatnil na projednávanou věc § 160 odst. 3 daňového řádu, a to i na daňové pohledávky zajištěné zástavním právem, které se zapisuje do veřejných registrů. S ohledem na konsenzuální názor objevující se v odborné literatuře, § 160 odst. 6 daňového řádu nelze vykládat tak, jak to činí žalovaný, 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 a 4 daňového řádu „prodlužovat“ lhůtu k vybrání a vymáhání příslušného nedoplatku. Jedná se tak o lex specialis k § 160 odst. 5 daňového řádu (viz např. LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv. *Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 598; nebo BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A., ŠIMEK, K. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, s. 1880; či MATYÁŠOVÁ, L. GROSSOVÁ, M., E. Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktual. a dopl. vyd. Praha: Leges, 2015, s. 1024.*“ [bod 40]. (Nejvyšší správní soud dodává, že v tam projednávané věci obdobně nejstarší nedoplatek na dani byl splatný ke dni 31. 3. 2008, takže šestiletá lhůta pro placení daně by uplynula k datu 31. 3. 2014. Běh této lhůty byl však přerušen dne 2. 4. 2013 zřízením zástavního práva. K následnému přerušení pak došlo k 4. 7. 2016, a to zahájením exekučního řízení. Soud tudíž uzavřel, že lhůta pro placení daně uplyne ve smyslu § 160 odst. 2 a 3 daňového řádu k datu 4. 7. 2022.).*

[41] Pokud stěžovatel odkazuje na odlišný názor vyjádřený v rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 132/2020, Nejvyšší správní soud jeho názor nesdílí. Především předmětem právního posouzení a spornou právní otázkou ve věci bylo, zda a jak byl dlužník zpraven o úkonech správce daně směřujících k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatků, které měly vliv na běh promlčecí lhůty (§70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Nejvyšší správní soud zde přitom vycházel z rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265 [„*Daňového dlužníka lze vyrozumět o předpisu penále nejpozději ve*

*lhůtě, v níž se promlčuje vybrání nedoplatku, jenž je základem pro určení penále (§ 63 odst. 4 věta třetí část věty za středníkem zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006 ve spojení s § 70 odst. 1 téhož zákona). Tato lhůta začne plynout od data původní splatnosti daně. Skutečnost, kdy byl vyměřen samotný tento nedoplatek, je pro určení počátku běhu uvedené lhůty nerozhodná.“]* První senát v odkazovaném rozsudku konstatoval: „Zpravením daňového subjektu ve smyslu tohoto ustanovení (§70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků - pozn. NSS) je nutno rozumět poskytnutí informace o tom, že správce daně určitý úkon provedl. Nejvyšší správní soud má shodně s krajským soudem za to, že součástí povinnosti zpravit daňový subjekt však již není povinnost hmotněprávního poučení daňového subjektu o důsledcích učinění takového úkonu. Výklad zastávaný stěžovatelem, podle kterého by finanční orgány měly společně s oznámením o provedení určitého úkonu směřujícího k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku daňový subjekt současně poučit, že takový úkon vede k přerušení a novému běhu promlčecí lhůty, jde zjevně nad rámec povinností správce daně vymezených v zákoně i nad rámec obecné poučovací povinnosti.“ Podstata projednávané věci (žalobní a kasační argumentace) tedy zjevně byla v něčem jiném. Nejvyšší správní soud nepopírá, že v uvedeném rozsudku je obsažena stěžovatelem uváděná věta „Zřízení zástavního práva s ohledem na § 160 odst. 6 daňového řádu brání nástupu účinku promlčení vůči zajištěnému nedoplatku po dobu 30 let od zápisu zástavního práva, k čemuž došlo dne 9. 4. 2010, a proto konec lhůty připadá až na 9. 4. 2040.“ Nicméně nelze pominout ani předchozí část odůvodnění, v níž Nejvyšší správní soud mimo jiné též popsal a aproboval veškeré nutné úkony přerušující běh lhůty. Pokud obecně konstatoval, že konec lhůty u zřízeného zástavního práva připadá na 9. 4. 2040, nelze z toho dovozovat, že by snad explicitně vyslovil, že by se tak mohlo, či v daném případě mělo, stát bez jakékoli činnosti správce daně; tato otázka nebyla řešena. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že v rozsudku sp. zn. 1 Afs 132/2020 nenalezl žádný odůvodněný závazný právní názor, který by byl kolidující. Dílčí závěty, které první senát v rozsudku učinil, nejsou pro posouzení nyní projednávané věci zavazující.

[42] Nejvyšší správní považuje za vhodné poukázat na to, že právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku sp. zn. 5 Afs 90/2020, s nímž stěžovatel polemizuje, byl v podobě právních vět schválených plénem NSS zveřejněn ve Sbírce rozhodnutí NSS pod. č. 4218/21: „I. Ustanovení § 160 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nelze vykládat tak, že po zápisu zástavního práva do veřejného registru běží nepřetržitá lhůta pro placení daně v délce 30 let; odst. 6 citovaného ustanovení je *lex specialis* k odst. 5, nikoli však k odst. 1 citovaného ustanovení. II. Právo správce daně vybrat daňový nedoplatek, který je zajištěn zástavním právem, zaniká za 30 let od data, kdy bylo zapsáno. Tato doba správci daně svědčí pouze tehdy, pokud v rámci šestileté prekluzivní lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, učinil relevantní úkon předvídaný v § 160 odst. 3 citovaného zákona.“ Uvedený právní názor byl následně respektován v již výše citovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 337/2020, ze dne 4. 6. 2021; rozhodujícímu senátu není známa jiná judikatura, kterou by bylo možno označit za rozpornou s názorem vysloveným ve věci nyní projednávané.

[43] Nejvyšší správní soud rovněž v projednávané věci opakovaně konstatuje, že aby 30ti letou 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

pokračování

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] Pokud stěžovatel ve své argumentaci odkazuje rovněž na § 264 odst. 3 daňového řádu, je třeba konstatovat, že v daném případě je posuzována speciální prekluzivní lhůta pro placení daní, je proto na místě použít odst. 5 téhož ustanovení, nikoli obecné ustanovení o (jakýchkoli) lhůtách. Nadto není ani zřejmé, jaký závěr z uvedeného ustanovení (odst. 3) stěžovatel ve prospěch svého názoru dovozuje.

[45] Stěžovatel na podporu své argumentace stran použití postupu dle § 70 zákona o správě daní a poplatků poukazuje též na § 264 odst. 15 daňového řádu: „*Zástavní práva, jejichž rozsah byl vymezen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachována se všemi účinky podle dosavadních právních předpisů i po nabytí účinnosti tohoto zákona.*“ Uvedené ustanovení se však nikterak netýká otázky prekluze, ale samotného institutu zástavního práva, jeho rozsahu. Jinými slovy, na již dříve zřízených zástavních právech se z hlediska jejich obsahu, rozsahu či účinků ve vztahu k jejich adresátům či jiným osobám nic nemění.

[46] 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.

[47] Stěžovatel tvrdí, že tímto úkonem je ústní jednání, o kterém byl pořízen protokol č. j. 147006/08/289940/1188 ze dne 18. 8. 2008 a ze kterého vzešla domluva na způsobu úhrady zajištěných nedoplatků; dle jeho názoru se jednalo o úkon, který nepochybně imanentně souvisel s vybráním nedoplatků zajištěných zástavním právem zřízeným rozhodnutím č. j. 176046/07/289940/1188, ze dne 29. 10. 2007 a směřoval k němu. O úkonu byl žalobce jakožto daňový dlužník nepochybně dne 18. 8. 2008 zpraven, když se ho osobně se svým zástupcem účastnil.

[48] Nejvyšší správní soud nemůže stěžovateli přisvědčit. Především je třeba konstatovat, že ačkoli krajský soud v odůvodnění rozsudku (bod 65) odkazuje na výzvu správce daně ze dne 15. 7. 2008, kterou byl žalobce předvolán k osobnímu jednání ve věci daňových nedoplatků a kterou stěžovatel doplnil v rámci jednání dne 5. 8. 2021, není tato výzva obsahem torza správního spisu. Nelze tudíž zjistit, k čemu byl žalobce touto výzvou vyzván, resp. nelze posoudit její obsah. Nadto účel samotného jednání nelze seznat ani z protokolu ze dne 18. 8. 2008, v němž je uveden přehled nedoplatků (je zřejmé, že se týká úhrady nedoplatků na základě exekučního příkazu ze dne 29. 10. 2007 v celkové výši 13 714 064 Kč) a dále se v něm konstatuje průběžné plnění daňových povinností žalobcem a možný nástin řešení týkající se prodeje nemovitosti, který předkládá žalobce. Nejvyšší správní soud podotýká, že způsob vedení spisu zdaleka nevyhovuje zákonným požadavkům na vedení spisu. Soudem identifikovaná výzva není nadto ani uvedena v soupisu písemností, které stěžovatel doložil ke kasační stížnosti; v něm je pouze pod položkou B 10 protokol ze dne 18. 8. 2008, předchozí B 9 je rozsudek NSS

sp. zn. 2 Afs 131/200, následující položka B 11 je znalecký posudek ze dne 6. 4. 2009; další položka B 12 - rozhodnutí o zastavení exekuce ze dne 21. 7. 2010, následující položka B 13 - žádost o provedení cenového posouzení je až ze dne 27. 1. 2014.

[49] Nejvyšší správní soud konstatuje, že ze spisu, resp. jeho zrekonstruovaného torza, nevyplývá žádný úkon „navazující“ na ústní jednání ze dne 18. 8. 2008, z něhož by bylo možno usuzovat na aktivitu správce daně směřující k vymáhání nedoplatků, který by byl sto potvrdit samotné ústní jednání, resp. protokol z něj jakožto kvalifikovaný úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. Bezprostředně po ústním jednání nenásledovaly žádné další kroky ze strany správce daně, nadto, jak již bylo uvedeno, v samotném protokolu není uvedeno nic, co by bylo možno považovat za relevantní úkon správce daně, který by naplnil kvalifikační předpoklady ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 160 odst. 3 daňového řádu, a který by bylo možno v intencích setrvalé judikatury považovat za úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty.

[50] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu v souladu se zákonem; krajský soud postupoval v intencích předchozího zrušujícího rozsudku NSS, přezkoumatelným způsobem odůvodnil své právní úvahy, podrobně posuzoval jednotlivé stěžovatelem uplatněné úkony z hlediska jejich relevance, na základě skutkového stavu, který ze správního spisu a při jednání zjistil, dospěl ke správnému závěru, že u části nedoplatků již právo k jejich vymáhání je prekludováno, neboť protokol z ústního jednání ze dne 18. 8. 2008 zjevně není úkonem způsobilým běh lhůty k některým nedoplatkům přerušit.

[51] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[52] O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobci dle pravidla úspěchu ve věci náleží náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti; Nejvyšší správní soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, které mu vznikly v souvislosti s právním zastoupením v řízení o kasační stížnosti. Právní zástupce učinil jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti), za který mu náleží odměna ve výši 3100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.], dále se mu přiznává částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem 3400 Kč. Tuto částku je povinen stěžovatel uhradit žalobci k rukám advokáta do 30-ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. října 2022

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu