



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Václava Štencla v právní věci žalobkyně: **GERBEX s. r. o. „v likvidaci“**, se sídlem Svat. Čecha 115, Uherský Brod, zastoupená advokátem Mgr. Martinem Kornelem, Ph.D., se sídlem Zámecká 488/20, Ostrava, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č. j. 29 Af 55/2020 - 84,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 30. 11. 2021, č. j. 29 Af 55/2020 - 84, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Zlínský kraj zamítl návrh žalobkyně na obnovu části exekučního řízení vedeného Celním úřadem Brno (nyní Celní úřad pro Jihomoravský kraj) pod sp. zn. 28288041/0011/32599/2012. V tomto exekučním řízení vydal jihomoravský celní úřad dražební vyhlášku ze dne 3. 10. 2012, č. j. 32599-242/2012-016200-021, a rozhodnutí o příklepu ze dne 24. 10. 2012, č. j. 35299-282/2012-016200-021, na jejichž základě prodal deset kusů cisternových třinápravových návěsů typu LAG 0-3-39T/3-Axle Fuel Tank o obsahu 36 000 l za cenu nejnižšího podání, jehož výše jen mírně převyšovala jednu třetinu ceny zjištěné znaleckým posudkem. Výše nejnižšího podání byla pro každý cisternový návěs stanovena v rozporu s § 211 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 222 odst. 1 téhož zákona, podle nichž činí výše nejnižšího podání dvě třetiny ceny zjištěné znaleckým posudkem, za což byly příslušné úřední osoby rozsudkem Městského soudu

v Brně ze dne 16. 10. 2018, č. j. 90 T 133/2016-1646, odsouzeny za přečin maření úkolu úřední osoby z nedbalosti podle § 330 odst. 1 a 2 písm. c) trestního zákoníku. Odvolání, které žalobkyně podala proti rozhodnutí zlínského celního úřadu, žalovaný zamítl v záhlaví uvedeným rozhodnutím. Jeho rozhodnutí však zrušil krajský soud napadeným rozsudkem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] V odůvodnění poukázal na pravomocný trestní rozsudek městského soudu uvedený v předchozím odstavci, z jehož obsahu podle něj vyplývá, že důležitý úkol, který byl úředními osobami z nedbalosti zmařen, spočíval v nejobecnější podobě ve správném zabezpečení úhrady daně. Uvedl, že popsany důležitý úkol má z povahy věci velmi úzkou věcnou souvislost s prováděním daňové exekuce a že ani skutkové závěry trestního soudu nezbuzují žádnou pochybnost o tom, že mezi trestnými činy úředních osob a prodejem předmětných cisteren (respektive vyhotovením dražební vyhlášky a vydáním rozhodnutí o příklepu) existuje blízká příčinná souvislost. Krajský soud dále poznamenal, že § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu slouží k tomu, aby v obnoveném řízení bylo v ideálním případě možné eliminovat veškeré vlivy zjištěného trestného činu. Nemusí však podle něj být splněna podmínka, která je vtělena do téhož ustanovení pod písm. a) – tj. že by mělo jít o novotu, která může mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Pokud je tedy naplněna hypotéza § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu, pak je podle něj třeba řízení obnovit bez ohledu na předpoklad, zda v obnoveném řízení bude dosaženo nějaké faktické změny. Rovněž tak není podstatné, jakým způsobem byly znaky skutkové podstaty příslušného trestného činu naplněny (není relevantní, jaký charakter – skutkový či právní – mělo konkrétní nedbalostní pochybení úředních osob). Samo zjištění, že rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem, totiž podle krajského soudu představuje novotu skutkovou.

[3] Krajský soud připustil, že institut obnovy řízení jako mimořádný opravný či dozorčí prostředek vedoucí k prolomení pravomocně ukončených řízení bude v řadě případů spojen s různými (nejenom právními) komplikacemi. To však podle něj nemůže být relevantním důvodem k tomu, aby dané ustanovení nebylo aplikováno. Existence trestného činu, který vedl k dosažení příslušného rozhodnutí, je zákonodárcem předvídaným a natolik silným důvodem, že je řízení nutno obnovit navzdory předpokladu souvisejících obtíží. Právní jistota nabyvatelů prodaných cisteren, na niž poukazovaly celní orgány, je sice podle něj rovněž hodnotou velmi významnou, a je k ní proto třeba přistupovat citlivě, avšak nemá tak zásadní význam, aby představovala překážku pro samotné obnovení řízení.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

II.1 Kasační stížnost

[4] Proti napadenému rozsudku podal žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost. Uvedl v ní, že podmínka stanovená v § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu spočívající v požadavku, aby „rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem“, vyžaduje trestný čin vědomě (úmyslně) zaměřený na vydání rozhodnutí o konkrétním obsahu, a jeho úspěšné dosažení trestným činem pachatele. Toto ustanovení tak podle něj zahrnuje jen úmyslné trestné činy úředních či třetích osob. Neobstojí proto strohý a benevolentní výklad krajského soudu, že postačí *blízká příčinná souvislost* či *velmi úzká věcná souvislost* zahrnující i nedbalostní trestné činy. U nich totiž podle stěžovatele absentuje složka vůle, a tedy i zaměření trestného činu k výsledku. Má za to, že dojde-li být v důsledku

pokračování

nedbalostního trestného činu k vydání rozhodnutí, pak takové rozhodnutí nebylo dosaženo trestným činem. Cílem výše uvedeného nedbalostního trestného činu podle stěžovatele nebylo vydání dražební vyhlášky a rozhodnutí o příklepu se záměrnou nižší vyvolávací cenou předmětu dražby, proto obě rozhodnutí nebyla dosažena trestným činem úředních osob.

[5] Bez ohledu na výše uvedené má však stěžovatel za to, že ze zbylé části § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu vyplývá, že se obnovuje řízení ukončené pravomocným rozhodnutím, jestliže tohoto *konečného pravomocného rozhodnutí* bylo dosaženo trestným činem. Jedinou příčinnou souvislost mezi trestným činem a rozhodnutím by tedy bylo možné hledat vůči konečnému pravomocnému rozhodnutí o příklepu, nikoli vůči předcházejícímu dílčímu úkonu v podobě dražební vyhlášky. Nedbalostní trestný čin v podobě nesprávného určení vyvolávací ceny předmětu dražby byl součástí relativně samostatné fáze řízení o určení ceny předmětu dražby, která zahrnuje průzkum trhu, soustředění podkladů, úřední záznam s určením ceny, a promítne se do dražební vyhlášky, jež se doručuje i povinné (žalobkyni), která tak má možnost se proti ní odvolat. Nezjišťuje se zde cena, za kterou bude předmět dražby prodán, a až samotný výsledek dražby včetně konečného rozhodnutí o příklepu odpoví na otázku, jakou má předmět dražby cenu. Podle stěžovatele je tedy podstatné, že proti dražební vyhlášce existuje samostatná obrana povinného a že nesprávné stanovení nejnižší vyvolávací ceny nelze po vydražení předmětu dražby (rozhodnutí o příklepu) jakkoli napadat. Mezi určením nejnižšího dražebního podání a rozhodnutím o příklepu absentuje přímá příčinná souvislost. Rozhodnutí o příklepu tak podle stěžovatele nebylo přijato ani v důsledku předmětného nedbalostního trestného činu.

[6] Stěžovatel dále krajskému soudu vytýká, že z úřední povinnosti nepřihlédl k prekluzi práva na povolení obnovy řízení. V této souvislosti poukazuje na platební výměr ze dne 17. 5. 2012, č. j. 26393/2012-016200-024, kterým byla žalobkyni vyměřena spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období březen 2012 se splatností dne 10. 5. 2012. Základní šestiletou lhůtu pro placení daně, po jejímž uplynutí nelze obnovu řízení povolit ani nařídit, naposledy přerušilo zřízení zástavního práva rozhodnutím ze dne 19. 6. 2012, č. j. 32599-84/2012-016200-021, a stavěla dvě mezinárodní dožádání pomoci při vymáhání daně – v Německu od 24. 5. 2012 do 20. 4. 2015 a v Polsku od 24. 5. 2012 do 20. 10. 2014, jakož i vymáhání daně soudem probíhající od 22. 5. 2012 do 28. 6. 2012 ve věci vedené Městským soudem v Brně pod sp. zn. 27 E 96/2012 a sp. zn. 27 E 97/2012, a od 22. 5. 2012 do 11. 7. 2012 ve věci vedené Městským soudem v Brně pod sp. zn. 66 E 94/2012. Pokud šestiletá lhůta pro placení daně začala na základě přerušování znovu běžet dne 19. 6. 2012 a stavěla se do 20. 4. 2015, pak podle stěžovatele skončila dne 20. 4. 2021. Napadený rozsudek byl však vydán až dne 30. 11. 2021 – tedy po uplynutí prekluzivní lhůty. Pravidlo stanovené v § 41 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) nelze na předloženou věc aplikovat, neboť daňový řád speciálně upravuje vztah ke správnímu soudnictví a tím vylučuje působnost uvedeného ustanovení. Ustanovení § 160 daňového řádu nestanoví jako zvláštní důvod pro stavění subjektivní šestileté a objektivní dvacetileté prekluzivní lhůty pro placení daně probíhající řízení před soudy.

[7] V poslední kasační námitce stěžovatel namítá, že obnova řízení je v exekučních věcech nepřípustná. Tuto námitku odůvodňuje poukazem na § 177 odst. 1 daňového řádu,

kteřý pro daňovou exekuci zakotvuje subsidiární použití občanského soudního řádu. Stěžovatel uvádí, že daňový řád v otázce obnovy daňové exekuce mlčí, a proto se použije občanský soudní řád. Ten však obnovu výkonu rozhodnutí vylučuje. Analogicky stěžovatel poukazuje i na § 35 odst. 5 exekučního řádu, který rovněž neumožňuje podat návrh na obnovu exekučního řízení. Má proto za to, že obnova řízení není přípustná napříč exekučními právními úpravami – tedy i u daňové exekuce. Taková úprava není podle něj samoučelná. Nejedná se totiž o nalézání hmotného práva (o stanovení práva či povinnosti), jehož předchozí výsledek by bylo možné výsledkem obnoveného nalézacího řízení nahradit. Jde pouze o jednorázovou realizaci stanoveného hmotného práva v procesním řízení, po kterém je právo vykonáno či povinnost uspokojena. Nezůstane zde procesní řízení, které by bylo možné provést znovu. Dotčenou část exekučního řízení nelze pro neexistenci zajištěného předmětu dražby (majetku žalobkyně) obnovit. I pokud by správce daně v důsledku obnoveného řízení získal zpět pod svoji veřejnoprávní kontrolu (zajištění) původní předmět dražby, pak by k závažné tíži žalobkyně došlo k dražbě cisteren zestárlých o deset let provozu, tj. jen ke zlomkovému uspokojení pohledávky správce daně oproti uspokojení z původní proběhlé dražby. Tyto absurdní důsledky jsou podle stěžovatele mimo jiné důvodem, proč je použití mimořádných opravných prostředků a navrácení v předešlý stav napříč exekučními řízeními nepřipustné.

[8] Na závěr stěžovatel poznamenal, že nezpochybňuje odhodlání žalobkyně řešit náhradu škody způsobené trestným činem, avšak cestou k řešení není nepřipustná, prekludovaná a excesivní obnova exekučního daňového řízení, ale řízení ve věcech občanskoprávních.

II.2 Vyjádření žalobkyně

[9] Žalobkyně se ve svém vyjádření ztotožnila se žalovaným v tom, že účelem obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu je eliminovat vliv trestného činu na řízení a konečné rozhodnutí. V posuzovaném případě bylo pravomocně rozhodnuto, že k vydání daňových rozhodnutí došlo trestným činem, a proto je podle žalobkyně třeba řízení obnovit, eliminovat vliv trestné činnosti na vydané rozhodnutí a následně věc znovu vyhodnotit.

[10] Nesouhlasí však s názorem žalovaného, že důvodem pro obnovu řízení může být pouze případ, kdy rozhodnutí bylo dosaženo úmyslným trestným činem. Judikatura ani komentářová literatura, z níž žalovaný v kasací stížnosti cituje, neuvádí jako jeden z předpokladů pro povolení obnovy řízení podle § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu požadavek, aby rozhodnutí bylo dosaženo úmyslným trestným činem. Zdůrazňuje, že z těchto zdrojů vyplývá pouze to, mezi trestným činem a rozhodnutím vydaným ve správním řízení musí existovat příčinná (přímá) souvislost. Skutečnost, že soudy v rámci odůvodnění svých rozhodnutí jako příklady situací, kdy jsou dány důvody pro obnovu řízení, zvolily případy, kdy se jednalo o úmyslné trestné činy, podle žalobkyně neznamená, že právě tento rys je i podmínkou pro povolení obnovy řízení. Formulace § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu má vliv na požadovanou míru příčinné souvislosti mezi spáchaným trestným činem a nezákonným rozhodnutím. Zakládá ovšem pouze požadavek bližšího vztahu trestného činu a nezákonného rozhodnutí, a nikoli podmínku úmyslné formy zavinění. Formulace *rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem* tedy podle ní směřuje k určité

pokračování

vyšší míře příčinné souvislosti v tom smyslu, že k trestnému činu došlo přímo v rámci činnosti směřující k vydání rozhodnutí.

[11] Žalobkyně má za to, že vyšší míra příčinné souvislosti mezi trestným činem a rozhodnutím je zřejmá, neboť nesprávné stanovení nejnižšího možného podání se přímo promítlo do dražební vyhlášky a rozhodnutí o příklepu, což v důsledku vedlo k tomu, že cisterny byly prodány za cenu hluboko pod minimální výši nejnižšího podání a za cenu, za kterou by při správném stanovení nejnižšího podání být prodány nemohly. Trestná činnost odpovědných osob se tak přímo promítla do nezákonných rozhodnutí a je tak dána velice blízká příčinná souvislost mezi trestnou činností a vydanými rozhodnutími.

[12] Nesouhlasí se stěžovatelem dále ani v tom, že nejsou splněny předpoklady pro obnovu řízení, neboť dražební vyhlášku, kterou došlo ke spáchání trestného činu, nelze považovat za rozhodnutí, kterým se řízení pravomocně končí, a nesouhlasí ani s tím, že rozhodnutí o příklepu, který tento charakter má, nebylo přijato v důsledku trestného činu. Tento stěžovatelův názor žalobkyně považuje za příliš formalistický. Usnesením o příklepu podle ní došlo k pravomocnému skončení řízení o prodeji cisteren. Nezbytným podkladem pro toto rozhodnutí byla dražební vyhláška, ve které bylo vadně, pravomocně a konečně stanoveno nejnižší podání, ze kterého rozhodnutí o příklepu následně vycházelo. Skutečnost, že cisterny byly prodány za nižší cenu, než jak povolují příslušné právní předpisy, tak bylo přímo způsobeno vadným stanovením nejnižšího podání v dražební vyhlášce, bez kterého by prodej za takovou cenu nemohl nastat. Je proto jediné logické, že se obnova řízení musí týkat obou těchto rozhodnutí.

[13] Žalobkyně považuje za nedůvodnou i námitku údajné prekluze práva na povolení obnovy řízení. Uvádí, že § 41 s. ř. s. lze uplatnit i v projednávané věci, neboť úmyslem zákonodárce jistě nebylo umožnit, aby daná lhůta uplynula v průběhu soudního řízení. Upozorňuje také, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012 - 33, na který stěžovatel v souvislosti s touto námitkou poukazoval, vyplývá, že nemá v daňových věcech docházet pouze ke stavění objektivní lhůty. Objektivní lhůta je v dané věci podle § 160 odst. 5 daňového řádu 20 let, a tudíž ještě neuplynula. Lze podle ní navíc aplikovat i § 160 odst. 4 písm. a) daňového řádu, podle kterého lhůta pro placení daně neběží po dobu vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem. Platí také, jak potvrzuje komentářová literatura, že stavění lhůt je třeba vždy vykládat ve prospěch daňového subjektu.

[14] Argumentaci žalovaného, kterou odůvodňuje nepřipustnost obnovy řízení u daňové exekuce, považuje žalobkyně za účelovou. Obnova řízení je obsažena v hlavě VII. daňového řádu spolu s dalšími opravnými prostředky. Je proto zřejmé, že se vztahuje i na daňovou exekuci. Konstrukt žalovaného by vedl k absurdnímu závěru, že se v případě daňové exekuce neuplatní žádné opravné prostředky a účastníci by tak neměli žádné nástroje k obraně. Má proto za to, že obnova daňové exekuce je možná.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v intencích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a v rozsahu uplatněných námitek. Vady, ke kterým by musel přihlédnout z úřední povinnosti neshledal, a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[16] Kasační soud se nejdříve zabýval námitkou, že obnova řízení není v daňových exekučních věcech přípustná. Byla-li by totiž tato námitka důvodná, pak by zde nebyl žádný prostor pro úvahy nad otázkami, zda již v dané věci lhůta pro obnovu řízení uplynula, nebo zda je pro obnovu řízení z důvodu uvedeného v § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu podstatná úmyslná forma zavinění.

[17] Stěžovatel nepřípustnost obnovy daňové exekuce odůvodňuje subsidiárním použitím § 254 odst. 2 o. s. ř., jehož aplikaci odvozuje od § 177 odst. 1 daňového řádu.

[18] Podle § 177 odst. 1 daňového řádu platí, že „*n*estanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu.“

[19] Podle § 254 odst. 2 o. s. ř. platí, že „*p*ři výkonu rozhodnutí nelze přerušit řízení z důvodů uvedených v části třetí tohoto zákona a prominout zmeškání lhůty. Nelze také podat žalobu na obnovu výkonu rozhodnutí; žalobu pro zmatečnost lze podat pouze z důvodu uvedeného v § 229 odst. 4.“

[20] Stěžovatel má tedy pravdu v tom, že daňový řád pro daňovou exekuci připouští subsidiární použití občanského soudního řádu. Přesto se pravidlo stanovené v § 254 odst. 2 o. s. ř. na otázku, zda je obnova daňové exekuce přípustná, nepoužije, neboť daňový řád v § 177 odst. 2 subsidiární použití občanského soudního řádu omezuje. Platí podle něj, že „*p*ravomoci správce daně, jakožto exekučního orgánu, upravuje výlučně tento zákon. Tam, kde vystupuje správce daně coby oprávněný z exekučního titulu, použijí se obdobně ustanovení občanského soudního řádu upravující postavení oprávněného.“

[21] Z uvedeného vyplývá, že vystupuje-li správce daně v roli exekučního orgánu, lze občanský soudní řád subsidiárně použít pouze na vedení daňové exekuce, nikoli však na jeho pravomoci, neboť ty komplexně upravuje daňový řád. Oprávnění správce daně povolit na základě návrhu obnovu řízení, tento návrh zamítnout nebo obnovu řízení nařídit z moci úřední není nic jiného než jeho pravomocí rozhodnout o tom, zda se znovu provede řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně. Na tuto pravomoc tak občanský soudní řád nedopadá, a to bez ohledu na existenci či neexistenci předmětu dražby. Nejvyšší správní soud již v rozsudcích ze dne 19. 10. 2004, č. j. 3 As 16/2004 - 73, a ze dne 16. 6. 2023, č. j. 3 As 54/2021 - 38, poukázal na to, že obnova řízení je rozdělena do dvou fází. V první fázi správní orgán rozhoduje o tom, zda obnovu řízení povolí nebo nařídí (*iudicium rescindens*) a teprve v její druhé fázi rozhoduje znovu ve věci (*iudicium rescissorium*). V první fázi tak správní orgán posuzuje pouze to, zda byly splněny podmínky pro obnovu řízení, které jsou taxativně vymezeny v § 117 odst. 1 daňového řádu. Jsou-li tyto podmínky splněny, pak nemůže postupovat jinak, než obnovu řízení na návrh povolit či z moci úřední nařídit. Až v druhé fázi obnovy řízení rozhoduje znovu ve věci, přičemž konečným výsledkem nemusí být nutně meritorní rozhodnutí (srov. důvody pro zastavení daňové exekuce uvedené v § 181 odst. 2 daňového řádu). Závěr krajského soudu, že stěžovatelem popsané právní komplikace spojené s předmětem dražby nemohou být relevantním

pokračování

důvodem k tomu, aby řízení nebylo navzdory splnění zákonných podmínek stanovených pro obnovu řízení obnoveno, je proto správný, obnovu daňového exekučního řízení obecně povolit lze.

[22] Krajský soud dospěl ke správnému závěru i při posouzení, zda byly splněny zákonné podmínky pro obnovu řízení.

[23] Podle § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu platí, že *řízení ukončené pravomocným rozhodnutím správce daně se obnoví na návrh příjemce rozhodnutí, nebo z moci úřední, jestliže rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem.*

[24] Z formulace podmínky „*rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem*“ vyplývá požadavek, aby mezi trestným činem a rozhodnutím existovala příčinná souvislost. V tom se stěžovatel i žalobkyně shodují. Stěžovatel však právě z požadavku příčinné souvislosti mezi trestným činem a rozhodnutím dovozuje, že rozhodnutí musí být dosaženo *úmyslným* trestným činem. Jen tak totiž podle něj existuje mezi trestným činem a rozhodnutím příčinná souvislost. Příčinnou souvislost mezi trestným činem a rozhodnutím však takto vykládat nelze. Neexistuje totiž žádný rozumný důvod, pro který by při splnění dalších zákonných podmínek bylo nutné obnovit řízení, jestliže rozhodnutí bylo dosaženo úmyslným trestným činem, avšak v případě nedbalostní formy zavinění by bylo možné takové rozhodnutí akceptovat. Z příčinné souvislosti mezi trestným činem a rozhodnutím vyplývá pouze požadavek, aby měl trestný čin významnou užší spojitost s rozhodnutím správního orgánu. Tedy aby nebyl pouze jednou z okolností, která k vydání dotčeného rozhodnutí vedla, ale aby byl okolností velmi podstatnou a rozhodující – tzn. aby rozhodnutí bylo následkem trestného činu. Tato podmínka byla v předložené věci splněna, neboť nejnižší podání bylo u devíti cisteren stanoveno v dražební vyhlášce v rozporu s § 211 odst. 5 daňového řádu, což vedlo k naplnění skutkové podstaty § 330 odst. 1 a 2 písm. c) trestního zákoníku. Závěr krajského soudu, že mezi trestnými činy úředních osob a prodejem předmětných cisteren (resp. vyhotovením dražební vyhlášky a vydáním rozhodnutí o příklepu) existuje blízká příčinná souvislost, je tak rovněž správný.

[25] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkou uplynutí prekluzivní lhůty na povolení obnovy řízení. Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že prekluzivní lhůta pro placení daně, v níž lze podle § 119 odst. 4 daňového řádu obnovu řízení povolit nebo nařídit, uplynula dne 20. 4. 2021. Tento časový údaj odůvodnil poukazem na skutečnosti, které měly vliv na její počátek, přerušení i její stavění. Uvedl, že šestiletá lhůta pro placení daně (a tedy i pro obnovu řízení) počala běžet dnem splatnosti spotřební daně, jež byla žalobkyni vyměřena platebním výměrem, a to dne 10. 5. 2012 (§ 160 odst. 1 daňového řádu). Základní dobu této lhůty přerušilo zahájení exekučního řízení dne 18. 5. 2012 [§ 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu] a následně pak zřízení zástavního práva dne 23. 5. 2012 a dne 19. 6. 2012 [§ 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Po každém z těchto úkonů počala šestiletá lhůta pro placení daně běžet znovu. Běh této lhůty stavělo mezinárodní dožádání pomoci při vymáhání daně v Německu a Polsku ve dnech od 24. 5. 2012 do 20. 4. 2015, resp. od 24. 5. 2012 do 20. 10. 2014 [§ 160 odst. 4 písm. g) daňového řádu] a rovněž vymáhání daně soudem ve dnech od 22. 5. 2012 do 28. 6. 2012, resp. od 22. 5. 2012 do 11. 7. 2012 [§ 160 odst. 4 písm. a) daňového řádu]. Tyto údaje nejsou mezi stranami sporné.

[26] Jak vyplývá z ustanovení daňového řádu uvedených v předchozím odstavci, lhůta pro placení daně byla v předložené věci opravdu několikrát přerušena – naposledy dne 19. 6. 2012 zřízením zástavního práva. V mezidobí však došlo rovněž k zastavení běhu této lhůty, a to mezinárodním dožádáním dne 24. 5. 2012. Lhůta, která měla v důsledku zřízení zástavního práva počít běžet znovu dne 19. 6. 2012, se tak rozběhla až dne 20. 4. 2015, kdy skončilo mezinárodní dožádání pomoci při vymáhání daně v Německu. Lze proto uzavřít, že pokud nedošlo k jiné skutečnosti předvídané zákonem, která by na běh této (subjektivní) lhůty měla vliv, pak by její konec připadl na 20. 4. 2021.

[27] A právě v tom je mezi stranami spor. Žalobkyně tvrdí, že lhůta pro placení daně byla zastavena i v důsledku soudního řízení před krajským soudem, v němž krajský soud vydal napadený rozsudek, neboť podle § 41 s. ř. s. lhůty stanovené pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem ve správním soudnictví neběží. Podle stěžovatele se však toto ustanovení soudního řádu správního neuplatní, neboť daňový řád jej s účinností od 1. 1. 2011 komplexně nahradil vlastní úpravou běhu lhůt včetně lhůt pro placení daně.

[28] V tom je třeba dát stěžovateli zapravdu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, upozornil, že ve vztahu k daňovým povinnostem byla úprava stanovená v § 41 s. ř. s. komplexně nahrazena k 1. 1. 2011 daňovým řádem, který zrušil a nahradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Závěry tohoto rozsudku následně potvrdil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, v němž uvedl, že „[n]ení samozřejmě vyloučeno, aby zvláštní zákonná norma použitá § 41 s. ř. s. vyloučila, například i tím, že zvolí zcela samostatnou a ucelenou úpravu běhu lhůt včetně jejich stavení. Příkladem je daňový řád účinný od 1. 1. 2011, jehož § 148 jako zvláštní úprava (lex specialis) zakotvuje plnohodnotnou a dle svého obsahu výlučnou úpravu lhůt pro stanovení daně (srov. obsah tohoto ustanovení včetně pravidel pro stavení lhůty v odst. 4 po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem). Právě výlučnost § 148 daňového řádu jako zvláštní úpravy je důvod, pro který je vyloučeno použití § 41 s. ř. s. V oblasti daňové se tak stal § 41 s. ř. s. obsoletní, nepoužitelný.“ (zvýrazněno soudem).

[29] V uvedených rozsudcích sice Nejvyšší správní soud posuzoval lhůtu pro stanovení daně, a nikoli lhůtu pro placení daně, to však nevyklučuje, aby závěry těchto rozsudků byly jako judikатурní východiska použity i v předložené věci. Zákonodárce totiž v § 148 daňového řádu nově a odlišně od § 41 s. ř. s. upravil nejenom běh a délku lhůty pro vyměření daně, ale v § 160 daňového řádu i běh a délku lhůty pro placení daně. V tomto ustanovení taxativně (komplexně) vymezil důvody, které běh této lhůty přerušují a které ji staví. Důvody stavící běh této lhůty vymezil v § 160 odst. 4 daňového řádu. Řízení vedené v souvislosti s placením daně před správním soudem však mezi ně nezařadil, což lze s ohledem na § 148 odst. 4 písm. a) téhož předpisu, kam obdobný důvod zacílený na stanovení daně naopak zařadil, vyložit jako jeho úmysl, nikoli jako jeho opomenutí. Účelem úpravy stavení lhůt v § 41 s. ř. s. bylo reagovat na skutečnost, že mnohé lhůty stanoví správní a finanční právo natolik krátké, že po zrušení věci soudem a vrácení spisů již nezbývá žádný časový prostor pro další řízení a vydání nového rozhodnutí, neboť lhůta pro uložení trestu či doměření daně již prekludovala (srov. důvodovou zprávu k soudnímu řádu správnímu). Daňový řád však pro placení daně stanoví lhůtu 6 let, což nelze považovat

pokračování

za krátkou lhůtu, na kterou je třeba reagovat úpravou § 41 s. ř. s. Nejvyšší správní soud tak má za to, že pokud by zákonodárce hodlal tuto lhůtu stavět i z důvodu probíhajícího řízení vedeného v souvislosti s placením daní před správním soudem, pak by jej stejně tak, jak to učinil v § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu v souvislosti se stanovením daně, do § 160 odst. 4 zařadil. Jeho úmysl lhůtu pro placení daně z tohoto důvodu nestavět tak vylučuje použití § 41 s. ř. s.

[30] Vzhledem k tomu, že lhůta pro placení daně, v níž je možné povolit či nařídit obnovu daňové exekuce, marně uplynula, je závěr krajského soudu, že předmětné řízení je třeba pro naplnění podmínek stanovených v § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu obnovit, nesprávný. Obnova daňové exekuce již v předložené věci není možná. K uplynutí prekluzivní lhůty přitom byl krajský soud povinen přihlídnout, neboť k zániku tohoto práva se dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu přihlíží z úřední povinnosti nejen v daňovém řízení, ale i v řízení před správním soudem.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Ačkoli krajský soud správně posuzoval stěžovatelovo rozhodnutí podle skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a jeho důvody, pro které shledal toto rozhodnutí nezákonným, i nadále obstojí, jeho závazný právní názor, že je třeba daňové exekuční řízení obnovit, akceptovat nelze. Toto řízení správní orgány nemohou obnovit, neboť lhůta k tomu stanovená již uplynula. Na základě odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí tak bude třeba podle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodnutí správního orgánu prvního stupně zrušit a řízení zastavit.

[32] Jakkoli se lze ztotožnit s výrokem napadeného rozsudku, pouhá správnost výroku nestačí k tomu, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti napadenému rozsudku zamítl. Přezkum Nejvyššího správního soudu totiž není zaměřen pouze na správnost výroku, ale i na rozhodovací důvody a s nimi související vyslovený právní názor, kterým je správní orgán pro další řízení vázán (srov. usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75). Závazný právní názor krajského soudu, že předmětné řízení je třeba obnovit, jelikož došlo k naplnění podmínek § 117 odst. 1 písm. c) daňového řádu, však nemůže s ohledem na prekluzi lhůty pro obnovu řízení ani zčásti obstat, a Nejvyšší správní soud jej proto nemůže v tomto rozsudku korigovat, aniž by ponechal napadený rozsudek nedotčený.

[33] Z výše uvedených důvodů shledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a proto podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku a shrnutým v předchozích odstavcích. V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne podle § 110 odst. 3 s. ř. s. i o nákladech řízení o této kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 11. března 2024

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu