



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Petra Černého, Ph.D., a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: V. N., narozený dne „X“,
bytem „X“,
zastoupený JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem,
sídlem Kostelní náměstí 233/1, 412 01 Litoměřice,

proti
žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 6. 2017, č. j. 25958/17/5200-10424-709923,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 6. 2017, č. j. 25958/17/5200-10424-709923, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 9. 2013, č. j. 1782289/13/2507-24801-506742. Tímto platebním výměrem správce daně podle § 264odst. 14 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(dále jen „daňový řád“), a podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), sdělil žalobci předpis penále za prodlení úhrady daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 ve výši 1 165 920 Kč. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud zrušil také zmíněný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení.

Žaloba

2. V žalobě žalobce namítal, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal s odvolacími námitkami tak, jak mu uložil Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 31. 1. 2017, č. j. 15 Af 63/2014-32, jímž zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného v dané věci pro vady řízení spočívající v nevypořádání odvolacích námitek. K vypořádání odvolací námítka, že při totožném obsahu odvolání a totožném skutkovém a právním stavu je žalovaný vázán rozhodnutím, jímž ve věci V. B. odvolání vyhověl a platební výměr zrušil, žalobce zdůraznil, že žalovaný nemůže argumentovat skutečností, o které v okamžiku vydání soudem zrušeného rozhodnutí nevěděl, ani vědět nemohl. Podle žalobce proto žalovaný nemůže tvrdit, že dne 20. 2. 2015 Generální finanční ředitelství nařídilo ve věci V. B. přezkoumání rozhodnutí, ani poukazovat na výsledky tohoto přezkoumání. Žalobce podotkl, že předmětná odvolací námitka byla zcela důvodná a žalovaný použil nové skutečnosti, které nastaly až po vydání původního rozhodnutí, v neprospěch žalobce toliko ve vyjádření k původní žalobě a nemohl je subsumovat do původního rozhodnutí. Podle žalobce platí, že nebylo-li možné subsumovat vyjádření žalovaného k věci V. B. do původního rozhodnutí, které bylo soudem zrušeno, není právně možné, aby tak žalovaný učinil v napadeném rozhodnutí. Žalobce vyslovil, že soud měl dospět k závěru, že novum ve věci V. B. není důvodem pro zrušení rozhodnutí pro vady řízení, nýbrž pro nezákonnost, když evidentně v době jeho vydání nebylo rozhodováno při totožném obsahu odvolání a totožném skutkovém a právním stavu, jímž byl žalovaný vázán (rozhodnutí ve věci V. B.). Žalovaný tím podle žalobce porušil předvídatelnost práva.
3. K vypořádání odvolací námítka upozorňující na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 52/2013 žalobce uvedl, že tvrzení žalovaného je právně nemožné, neboť žalovanému jako součásti moci výkonné není při správním rozhodování dovoleno argumentovat tím, že rozsudek Nejvyššího správního soudu je logicky nedotažený a nemá oporu v zákoně. Tato argumentace navíc podle žalobce nesplňuje to, k čemu žalovaného zavázal Krajský soud v Ústí nad Labem ve výše zmíněném rozsudku ze dne 31. 1. 2017, neboť není adekvátní odpovědí na žalobcův argument a neodpovídá podmínkám přezkoumatelnosti rozhodnutí. Žalobce dále připomněl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí užil jen závěr rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 52/2013, který vytrhl z kontextu, a že se rovněž v daném řízení rozsáhle vyjádřil ke kasační stížnosti.
4. Žalobce poukázal též na skutečnost, že ve svém odvolání také tvrdil, že v platebním výměru není v záhlaví u místa „V Litoměřicích dne“ uvedeno datum, pod tím se uvádí „Elektronicky podepsáno 26. 9. 2013, RSDr. M. P., vedoucí referátu I. odd. vyměřovací a EDA“ a na druhé straně platebního výměru je pod poučením otisk úředního razítka, jméno, příjmení, pracovní Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zařazení

a vlastnoruční podpis. To je podle žalobce v rozporu s § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu, podle kterého nelze nahradit elektronický podpis vlastnoručním podpisem úřední osoby, neboť elektronický podpis nahrazuje podpis vlastnoruční, nikoli opačně. Navíc u podpisu osoby není uvedeno datum, kdy byl platební výměr podepsán, když za takové datum nelze považovat datum uvedené v záhlaví u elektronického podpisu. Z tohoto důvodu považoval žalobce platební výměr za nicotný, neboť ve smyslu § 105 odst. 2 daňového řádu trpí vadami, které jej činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným. Uvedení pracovního zařazení EDA označil žalobce za zcela nesrozumitelné, neboť mu není zřejmé, co to znamená. Z platebního výměru pak není zřejmé ani to, na jakou adresu měl žalobce podat odvolání, neboť v záhlaví byly uvedeny adresy Finanční úřad pro Ústecký kraj, Velká Hradební 26/61, Ústí nad Labem, a Územní pracoviště v Litoměřicích, Masarykova 2000, Litoměřice. Těmito odvolacími důvody se žalovaný podle žalobce vůbec nezabýval, a proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Dodal, že předmětné důvody uvedené v odvolání nebyly podnětem na prohlášení
nicotnosti
a nemohly být odloženy pouhou písemností. K tomu žalobce odkázal na komentář k § 105 odst. 5 daňového řádu v publikaci Baxa, J. a kol. *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal průběh řízení a odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že dostal své zákonné povinnosti a jako odvolací orgán přezkoumal platební výměr v rozsahu požadovaném v odvolání a přihlédl i ke skutečnostem, které vyšly při přezkoumávání najevo. Žalovaný připomněl, že v případě V. B. bylo výsledkem přezkumného řízení potvrzení předepsaného penále, a bylo tak rozhodnuto stejně jako ve věci žalobce. Zdůraznil, že přihlédnutí ke skutečnostem, které vyšly najevo v průběhu odvolacího řízení a jejich uplatnění v rámci argumentace k odvolacím námitkám nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí. Žalovaný poznamenal, že se ve svém rozhodnutí vyjádřil i k rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 52/2013.
6. S názorem žalobce, že se nezabýval námitkou nicotnosti platebního výměru, žalovaný nesouhlasil. Poukázal na bod 6 napadeného rozhodnutí, kde uvedl, že část II. podaného odvolání byla posouzena podle obsahu jako podnět na prohlášení nicotnosti rozhodnutí, který byl odložen písemností ze dne 24. 10. 2013, č. j. 26409/13/5000-14502-711324, neboť nebyl naplněn ani jeden z důvodů uvedených v § 105 odst. 2 daňového řádu. Podle žalovaného je třeba podání posuzovat podle zásady materiální pravdy, kdy součástí podání označeného jako odvolání byla i námitka nicotnosti platebního výměru podle § 105 odst. 2 daňového řádu, kterou posoudil jako podnět na prohlášení nicotnosti a vypořádal ji samostatně.

Ústní jednání soudu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

7. Při jednání soudu konaném dne 17. 1. 2018 právní zástupce žalobce zopakoval, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vycházel ze skutečností, které v době vydání původního rozhodnutí neexistovaly a které nemohl znát. Dále poukázal na nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a na nesrovnalosti ve vztahu k podpisu platebního výměru. Po referátu ze správního spisu právní zástupce žalobce uvedl, že by soud měl zvážit, zda je možné ověřit souhlas elektronické podoby rozhodnutí s listinnou podobou prostřednictvím ověřovací doložky, jak to učinil správce daně u platebního výměru na daňové penále ze dne 26. 9. 2013. Podle názoru právního zástupce žalobce to možné není, a proto ponechal na posouzení soudu, zda lze listinu založenou ve správním spise považovat za platební výměr. Právní zástupce žalobce poznamenal, že mu není jasné, co znamená zkratka EDA uvedená v platebním výměru v rámci označení funkce příslušného pracovníka správce daně. Poukázal rovněž na skutečnost, že v platebním výměru jsou uvedeny dvě adresy správce daně. Podle právního zástupce žalobce měl žalovaný povinnost vypořádat se s námitkou nicotnosti v samotném rozhodnutí o odvolání a není přípustné, aby vypořádání této námítky vyčlenil do nějakého jiného dokumentu. Rovněž považoval za nepřipustné, aby žalovaný konstatoval, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu je logicky nedotažené a nemá oporu v zákoně. Závěrem právní zástupce žalobce zdůraznil, že není možné, aby žalovaný bral v potaz skutečnosti, které vznikly později, než bylo vydáno jeho prvotní rozhodnutí ve věci.
8. Pověřená pracovnice žalovaného při tomtéž jednání konstatovala, že všechny žalobcem vznášené otázky byly napadeným rozhodnutím řádně vypořádány. Žalobu označila za nedůvodnou a navrhla její zamítnutí v plném rozsahu.

Správní spis

9. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Dodatečným platebním výměrem ze dne 24. 9. 2008, č. j. 94013/08/196911/6537, Finanční úřad v Litoměřicích (dále jen „finanční úřad“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 1 117 516 Kč a daňovou ztrátu ve výši – 38 617 Kč. Odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 22. 5. 2009, č. j. 4850/09-1100-500331, které nabylo právní moci dne 25. 5. 2009. Rozhodnutím o posečkání daně ze dne 10. 12. 2008, č. j. 111019/08/196911506537, které bylo právnímu zástupci žalobce doručeno téhož dne, finanční úřad žalobci na jeho žádost doručenou dne 3. 11. 2008 povolil posečkání daně z příjmů fyzických osob v částce 1 117 516 Kč. Rozhodnutím o posečkání daně ze dne 8. 9. 2009, č. j. 84224/09/196911506537, které bylo právnímu zástupci žalobce doručeno dne 11. 9. 2009, finanční úřad žalobci na jeho žádost doručenou dne 26. 8. 2009 povolil posečkání daně z příjmů fyzických osob v částce 1 117 516 Kč, z toho posečkáno 1 117 499 Kč. Rozhodnutím o posečkání úhrady daně ze dne 22. 2. 2012, č. j. 24276/12/196911506742, které bylo žalobci doručeno dne 5. 3. 2012, finanční úřad žalobci na jeho žádost zaevidovanou dne 24. 1. 2012 povolil posečkání daně z příjmů fyzických osob v částce 1 117 516 Kč, z toho posečkáno 1 113 845 Kč. Rozhodnutím o posečkání úhrady daně ze dne 17. 1. 2013, č. j. 62163/13/2507-24801-506742, které bylo žalobci doručeno dne 22. 1. 2013, správce daně žalobci na jeho žádost zaevidovanou dne 19. 12. 2012 povolil posečkání daně z příjmů fyzických osob v částce 1 117 516 Kč, z toho Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

posečkáno 1 112 900 Kč. Rozhodnutím ze dne 12. 2. 2013, č. j. 230060/13/2507-25200-506917, které bylo žalobci doručeno dne 20. 2. 2013, správce daně zřídil k zajištění žalobcem neuhrazené daně doměřené dodatečným platebním výměrem č. j. 94013/08/196911/6537 zástavní právo k nemovitostem ve vlastnictví žalobce, a to k pozemkům parc. č. „X“ a „X“ a k budově č. p. „X“ stojící na pozemku parc. č. „X“, vše v katastrálním území Litoměřice, zapsané na listu vlastnictví č. „X“. Dne 26. 9. 2013 vydal správce daně shora uvedený platební výměr na penále, proti němuž podal žalobce odvolání, o kterém žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím, jež nabylo právní moci dne 14. 6. 2017.

Posouzení věci soudem

10. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věť druhé a třetí a v § 75 odst. 2 věť první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
11. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Nejprve se soud zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že se žalovaný nevypořádal s jeho námitkou nicotnosti platebního výměru. Soud prostudoval odůvodnění napadeného rozhodnutí a shledal, že žalovaný k této problematice uvedl, že podnět na prohlášení nicotnosti platebního výměru, který tvořil část II. odvolání, byl odložen písemností ze dne 24. 10. 2013, č. j. 26409/13/5000-14502-711324. V závěru napadeného rozhodnutí pak žalovaný konstatoval, že platební výměr byl vydán v souladu s právními předpisy. Žalobci lze proto přisvědčit, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí skutečně věcně nevypořádal s jednotlivými důvody, které podle žalobce způsobovaly nicotnost platebního výměru, nicméně nejednalo se o opomenutí na straně žalovaného, nýbrž o přímý důsledek toho, jak si žalovaný příslušnou část odvolání vyložil. Žalovaný ji totiž podle obsahu posoudil jako podnět k prohlášení nicotnosti podle § 105 odst. 5 daňového řádu a jednotlivými žalobcem uplatněnými důvody se zabýval ve zmíněné písemnosti ze dne 24. 10. 2013, která byla právnímu zástupci žalobce doručena dne 29. 10. 2013. Žalobce tak byl s právním názorem žalovaného na jednotlivé argumenty uvedené v části II. odvolání seznámen. Za situace, kdy žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádal námitky uvedené v části II. odvolání odkazem na samostatnou písemnost, konstatoval soulad platebního výměru na penále s právními předpisy a vyjádřil se i ke všem ostatním odvolacím důvodům, vyhodnotil soud napadené Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí jako přezkoumatelné. Podle názoru soudu by bylo přehnaným formalismem, pokud by napadené rozhodnutí zrušil jen proto, aby žalovaný přenesl obsah písemnosti ze dne 24. 10. 2013 do rozhodnutí o odvolání.

13. Otázkou nicméně zůstává, zda byl postup žalovaného, který část odvolání posoudil jako podnět k prohlášení nicotnosti, vypořádal ji samostatně, a nikoli v odůvodnění napadeného rozhodnutí, správný. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu platí, že „[v] odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.“ Z tohoto ustanovení jednoznačně vyplývá povinnost odvolacího orgánu reagovat v odůvodnění rozhodnutí o odvolání na všechny argumenty odvolatele (žalobce). Žalovaný tedy sice byl oprávněn posoudit část odvolání jako podnět k prohlášení nicotnosti, ovšem to jej nezbavovalo povinnosti alespoň ve stručnosti zodpovědět uplatněné námitky týkající se nicotnosti platebního výměru také v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný tím, že se omezil na vypořádání těchto námitek v písemnosti ze dne 24. 10. 2013, porušil § 116 odst. 2 daňového řádu a dopustil se vady řízení. Soud však zohlednil skutečnost, že předmětné námitky nezůstaly nezodpovězeny, a žalobce tak měl možnost se seznámit s právním názorem žalovaného na danou problematiku, který se navíc plně shoduje s názorem soudu. Vzhledem k tomu, že se předmětné námitky týkaly toliko formálních vad platebního výměru, ohledně kterých existuje ustálená judikatura, a že žalovaný na ně reagoval, byť tak neučinil v napadeném rozhodnutí, dospěl soud k závěru, že popsána vada neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
14. K žalobcem vytýkaným formálním vadám platebního výměru, soud připomíná, že podle § 102 odst. 1 písm. g) a h) daňového řádu platí, že „[r]ozhodnutí obsahuje podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby, a datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.“ Z obsahu správního spisu soud zjistil, že tento obsahuje pouze listinu označenou platební výměr na daňové penále bez vlastnoručního podpisu a bez razítka, přičemž v jeho záhlaví je uvedeno: „Elektronicky podepsáno 26. 09. 2013, RSDr. M. P., vedoucí referátu I. odd. vyměřovací a EDA“. K této listině je připojena doložka o shodě podle § 67 odst. 4 daňového řádu potvrzující, že stejnopis souhlasí doslovně s elektronickým originálem. Z toho podle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že platební výměr byl nejprve vyhotoven v elektronické podobě a opatřen elektronickým podpisem včetně uvedení data připojení elektronického podpisu, a teprve následně byl vytištěn a tento výtisk byl založen do spisu. Vzhledem k tomu, že originální podoba předmětného platebního výměru je elektronická a soudu byl spis předložen v listinné podobě, využil správce daně ověření shody podle § 67 odst. 4 daňového řádu, aby soudu doložil, že ve správním spisu založený výtisk elektronického platebního výměru je totožný s jeho originálem v elektronickém spisu. Podle názoru soudu měl správce daně k tomuto účelu užít autorizované konverze, která jediná umožňuje převod dokumentu z elektronické podoby do listinné a naopak. Skutečnost, že namísto toho postupoval podle § 67 odst. 4 daňového řádu, však nijak nezasáhla do práv žalobce.
15. Prvotní podoba předmětné platebního výměru je tedy podoba elektronická a v této podobě by byl také platební výměr zaslán žalobci prostřednictvím datové schránky. Vzhledem k tomu, že nebylo možné jej tímto způsobem žalobci zaslat, musel správce daně vyhotovit i Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

jeho listinnou verzi, kterou následně odeslal žalobci prostřednictvím České pošty. Listinnou podobu přitom správce daně vyhotovil vytištěním elektronicky podepsaného platebního výměru. Za situace, kdy platební výměr doručený žalobci obsahuje podle jeho tvrzení také vlastnoruční podpis RSDr. M. P. a otisk úředního razítka, přičemž žalobce netvrdí, že by k němu byla připojena doložka o konverzi, je podle názoru soudu zřejmé, že výtisk určený pro odeslání žalobci byl po vytištění opatřen vlastnoručním podpisem úřední osoby, která byla shodná s tou osobou, která podepsala platební výměr v elektronické podobě uznávaným elektronickým podpisem, a současně byl opatřen i otiskem úředního razítka, jak vyžadoval § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu.

16. Skutečnost, že listinná podoba dotčeného platebního výměru byla získána vytištěním elektronicky podepsané verze, vyplývá ze záhlaví jeho první strany, kde je umístěna doložka „Elektronicky podepsáno 26. 09. 2013, RSDr. M. P., vedoucí referátu I. odd. vyměřovací a EDA“. Podle názoru soudu vlastnoruční podpis úřední osoby lze nesporně nahradit jejím elektronickým podpisem. V předmětném případě však platební výměr, který byl v listinné podobě žalobci zaslán, nebyl zjevně podepsán elektronickým podpisem, protože elektronická podoba tohoto platebního výměru nebyla konvertována do listinné podoby v souladu s § 24 odst. 1 a 2 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů, přičemž současně ani nebyla podepsána elektronickým podpisem, jelikož nedošlo k jeho ověření v souladu s § 24 odst. 1 písm. b) a c) téhož zákona. Doložka umístěná na vytištěném platebním výměru tedy nepředstavuje elektronický podpis, neboť platební výměr odeslaný žalobci v listinné podobě nevznikl konverzí, a pouze deklaruje skutečnost, že předmětný platební výměr byl vyhotoven vedle listinné podoby i v elektronické podobě. Jediným podpisem, který listinná podoba platebního výměru odeslaná žalobci obsahuje, je tudíž vlastnoruční podpis RSDr. M. P., k němuž je v souladu s § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu připojeno razítko. Faktem tak zůstává, že platební výměr, který byl v listinné podobě odeslán žalobci, byl v souladu se zákonem platně podepsán pouze vlastnoručním podpisem úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a byl opatřen otiskem úředního razítka. Za datum vlastnoručního podepsání lze přitom považovat den, kdy byl k elektronické podobě platebního výměru připojen uznávaný elektronický podpis, neboť jiné datum na předmětném dokumentu uvedeno není. Soud proto konstatuje, že v tomto ohledu nevykazuje platební výměr žádné nedostatky, rozhodně není nicotný a uvedeným postupem nebylo nijak zasaženo do práv žalobce. Obdobné závěry učinil též Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22. 11. 2017, č. j. 6 Afs 8/2017-48, dostupném na www.nssoud.cz.
17. Za vadu platebního výměru (natožpak za důvod jeho nicotnosti) nelze považovat ani uvedení žalobci neznámé zkratky EDA v označení pracovního zařazení osoby, která platební výměr vydala. Žalobce neuvedl, jak konkrétně tato skutečnost zasáhla do jeho práv, a proto soud danou námitku považuje za účelovou. Pouze na okraj soud dodává, že tato zkratka znamená „evidence daní“, jak ostatně žalovaný žalobci vysvětlil i ve výše zmíněné písemnosti ze dne 24. 10. 2013, která byla právnímu zástupci žalobce doručena dne 29. 10. 2013.
18. K námitce dvou adres správce daně uvedených v platebním výměru a z nich vyplývajících údajné nejasnosti, kam měl žalobce podat odvolání, soud podotýká, že v uvedení adresy správce daně a adresy jeho územního pracoviště neshledal žádné pochybení. Žalobce si mohl vybrat, na Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

kterou z těchto adres své odvolání podá. Za situace, kdy žalobce odvolání podal včas a toto bylo věcně projednáno, dospěl soud k závěru, že k žádnému porušení jeho práv v tomto ohledu nedošlo.

19. Dále se soud zaměřil na námitku, že žalovaný nemůže argumentovat skutečností, o které v okamžiku vydání soudem zrušeného předchozího rozhodnutí v dané věci nevěděl, ani vědět nemohl. Této námitce soud nepřisvědčil. Žalobce by si především měl uvědomit, že žalovaný rozhodoval podle skutkového a právního stavu ke dni vydání napadeného rozhodnutí, kdy již znal výsledek řízení ve věci V. B. a byl oprávněn tím argumentovat. Ze žádného ustanovení zákona nevyplývá, že by se skutkový stav fixoval k datu vydání prvního rozhodnutí v dané věci a že by nebylo možné přihlížet ke skutečnostem, které vyjdou najevo v dalším řízení po případném zrušení takového rozhodnutí. Právě naopak, daňový řád v § 8 odst. 1 větě druhé části za středníkem výslovně daňovým orgánům ukládá, aby ke všemu, co vyšlo najevo, přihlížely. Žalovaný proto podle názoru soudu nijak nepochybil, když v reakci na odvolací námitku žalobce, že je vázán rozhodnutím, jímž ve věci V. B. odvolání vyhověl a platební výměr zrušil, argumentoval přezkumným řízením a konečným výsledkem řízení ve věci V. B., byť tyto skutečnosti nastaly až po vydání prvního rozhodnutí o odvolání žalobce, které bylo následně soudem zrušeno.
20. Na uvedených závěrech nic nemění ani skutečnost, že soud původní rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení s odůvodněním, že se žalovaný s předmětnou odvolací námitkou nevypořádal. To, že soud uložil žalovanému na danou námitku odpovědět, neznamena, že byl žalovaný při vypořádání dané námítky omezen tím, co věděl či mohl vědět v době vydání původního rozhodnutí. Žalobce se mýlí, pokud se domnívá, že soud měl původní rozhodnutí žalovaného zrušit pro nezákonnost s tím, že v dané době nebylo při totožném obsahu odvolání a skutkovém i právním stavu rozhodnuto shodně jako ve věci V. B. Soud totiž musel dát žalovanému příležitost k tomu, aby své nedostatečně zdůvodněné rozhodnutí dodatečně řádně odůvodnil a vysvětlil, proč rozhodl jinak než v případě V. B. Soud proto trvá na správnosti svých závěrů vyslovených v rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 15 Af 63/2014-32.
21. Soud neshledal nic nepatřičného ani na argumentaci žalovaného reagující na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 52/2013 zdůrazňovaný žalobcem v odvolání. Žalobce by měl mít na paměti, že pokud není správní (daňový) orgán v dané konkrétní věci vázán závazným právním názorem soudu vysloveným ve zrušujícím rozsudku soudu, může se ve své argumentaci vymezit vůči soudní judikatuře, pokud své závěry řádně zdůvodní. V projednávané věci nebyl žalovaný přímo vázán zmíněným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, a proto mu nic nebránilo zaujmout k předmětnému rozsudku negativní stanovisko a učinit závěr odlišný. Napadené rozhodnutí je přitom třeba posuzovat komplexně, což znamená, že za reakci žalovaného na odvolací námitku upozorňující na rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 52/2013 nelze považovat toliko vyjádření žalovaného, že je logicky nedotažený a nemá oporu v zákoně, nýbrž celou argumentaci žalovaného vysvětlující, proč dochází k přerušení lhůty pro vybrání a vymáhání daně. V tomto směru považuje zdejší soud napadené rozhodnutí za řádně odůvodněné a nesouhlasí s názorem žalobce, že odpověď na jeho argumenty nebyla dostatečná. Soud navíc zdůrazňuje, že závěry žalovaného plně odpovídají právnímu názoru vyslovenému v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

správního soudu ze dne
27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56, publ. pod č. 3336/2016 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, jak bude popsáno níže.

22. Žalobce se mylí, pokud se domnívá, že žalovaný napadeným rozhodnutím porušil předvídatelnost práva. Soud naopak shledal, že žalovaný ohledně běhu lhůty pro sdělení penále rozhoduje zcela konzistentně a odchýlil se pouze ve zmíněném případě pana V. B., kde ovšem později svůj názor korigoval a napodruhé rozhodl shodně jako v projednávané věci. Správnost právního názoru žalovaného na tuto problematiku navíc potvrdila i judikatura Nejvyššího správního soudu, přičemž žalobcem zdůrazňovaný rozsudek tohoto soudu sp. zn. 7 Afs 52/2013 představuje určitý exces, který byl následně překonán. Soud proto konstatuje, že ani nerespektování závěrů předmětného rozsudku, ani odlišné první rozhodnutí žalovaného ve věci V. B. neznamenají, že by se žalovaný dopustil porušení předvídatelnosti práva, a tato námitka není důvodná.
23. Následně se soud z úřední povinnosti zaměřil na posouzení otázky, zda v projednávané věci nedošlo k prekluzi oprávnění daňových orgánů vybrat penále. Nejprve soud musel určit relevantní právní úpravu. Vzhledem k tomu, že se jedná o penále za prodlení žalobce s plněním jeho daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005, jejíž splatnost nastala za účinnosti ZSDP a platební výměr na penále byl vydán až za účinnosti daňového řádu, soud připomíná, že je nutno respektovat přechodná ustanovení tohoto zákona.
24. Podle § 264 odst. 13 daňového řádu, „*[u]plynula-li lhůta pro podání řádného daňového tvrzení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, uplatní se penále podle dosavadních právních předpisů.*“ Podle odstavce 14 téhož ustanovení „*[p]ro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se uplatní úrok z prodlení podle dosavadních právních předpisů.*“ Obě tato přechodná ustanovení shodně vedou k aplikaci právní úpravy obsažené v ZSDP, pokud rozhodná skutečnost pro vznik povinnosti platit penále či úrok z prodlení nastala před účinností daňového řádu. Na projednávanou věc nicméně dopadá výhradně § 264 odst. 14 daňového řádu, neboť penále podle § 63 ZSPD ve znění účinném do 31. 12. 2006 se odvíjelo od splatnosti daně, se kterou pracuje právě § 264 odst. 14 daňového řádu, a svou povahou se blížilo úroku z prodlení, nikoli charakteru penále v tom smyslu, jak je chápe daňový řád. Povinnost aplikovat § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 přitom vyplývá z čl. VI bodu 3 věty druhé zákona č. 230/2006 Sb., podle kterého „*[p]ro daně, jejichž původní den splatnosti nastal do účinnosti tohoto zákona, se použije § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.*“ V projednávané věci nastala splatnost daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 dne 31. 3. 2006, tj. před 1. 1. 2007, kdy nabyl účinnosti zákon č. 230/2006 Sb. V souladu s § 264 odst. 14 daňového řádu ve spojení s čl. VI bodem 3 větou druhou zákona č. 230/2006 Sb. se proto na případ žalobce uplatní penále podle § 63 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006.
25. Citovaná ustanovení se ovšem týkají pouze toho, podle jakého právního předpisu má být žalobce penalizován. Pokud za účinnosti ZSDP počala daňovým orgánům plynout lhůta pro vyrozumění o předpisu penále, která je podle § 63 odst. 4 věty čtvrté ZSDP vázána na lhůtu, v níž se promlčuje vybrání daně, a tato lhůta neuplynula před nabytím účinnosti daňového řádu, je třeba na tuto lhůtu aplikovat přechodné ustanovení § 264 odst. 5

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daňového řádu, podle kterého platí, že „[b]ěh 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.“ Lhůtu pro placení daně upravuje § 160 daňového řádu, a proto podle názoru soudu žalovaný postupoval správně, pokud za účinnosti tohoto zákona posuzoval běh a délku předmětné lhůty právě podle § 160 daňového řádu.

26. Pokud jde o možnost přerušení a znovu obnovení běhu lhůty pro vybrání a vymáhání daně, soud poukazuje na výše již zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56, publ. pod č. 3336/2016 Sb. NSS, dostupné na www.nssoud.cz, jímž byla sjednocena judikatura správních soudů týkající se běhu lhůty k vybrání a vymáhání daně. V tomto usnesení Nejvyšší správní soud zcela jednoznačně vyslovil, že „[ú]kon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně podle § 70 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále dle § 63 odst. 4 věty čtvrté části za středníkem tohoto zákona a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2 tohoto zákona.“ Odlišné právní názory dříve přijaté některými krajskými soudy a některými senáty Nejvyššího správního soudu, a to včetně žalobcem akcentovaného rozsudku ze dne 19. 12. 2013, č. j. 7 Afs 52/2013-34, byly tímto usnesením rozšířeného senátu překonány, a proto zdejší soud v projednávané věci vycházel výhradně z předmětného usnesení, s jehož závěry se plně ztotožňuje.
27. Lhůta pro vybrání a vymáhání daně byla upravena v § 70 odst. 1 ZSDP tak, že „[p]rávo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.“ Podle § 40 odst. 1 věty druhé ZSDP je přitom daň splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení, tj. ve lhůtě tří měsíců po uplynutí zdaňovacího období (srov. § 40 odst. 3 větu první ZSDP). Daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 byla splatná do 31. 3. 2006, tudíž šestiletá lhůta pro vybrání a vymáhání této daně by bez dalšího uplynula dne 31. 12. 2012. Běh této lhůty však byl v souladu s citovaným právním názorem Nejvyššího správního soudu přerušen jednotlivými úkony směřujícími k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, mezi které ustálená judikatura řadí mimo jiné rozhodnutí o zřízení zástavního práva a rozhodnutí o povolení splátek nebo o posečkání daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 5 Afs 46/2011-62, nebo ze dne 15. 4. 2011, č. j. 2 Afs 82/2010-56, oba dostupné na www.nssoud.cz).
28. Podle § 70 odst. 2 ZSDP platí, že „[j]e-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5.“ Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Podle § 160 odst. 1 věty první daňového řádu „[n]edoplatek nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let.“ Podle odstavce 2 téhož ustanovení, „[b]yl-li před uplynutím lhůty pro placení daně správcem daně učiněn úkon podle odstavce 3, běží lhůta pro placení daně znovu ode dne, v němž byl tento úkon učiněn.“ Podle § 160 odst. 3 daňového řádu „[ú]konem přerušujícím běh lhůty pro placení daně je a) zahájení exekučního řízení podle tohoto nebo jiného zákona, b) zřízení zástavního práva, nebo c) oznámení rozhodnutí o posečkání nebo rozhodnutí, kterým se mění stanovená doba posečkání.“

29. Z citovaných ustanovení vyplývá, že pravidla upravující přerušení běhu lhůty pro vybrání a vymáhání daně stanovená v § 160 daňového řádu jsou shodná s předchozí úpravou uvedenou v § 70 odst. 2 ZSDP, a to s jediným rozdílem, že podle starší právní úpravy běží po přerušení nová lhůta až po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový subjekt zpraven o úkonu způsobujícím přerušení lhůty, zatímco daňový řád váže počátek běhu nové lhůty na den, v němž byl takový úkon učiněn. V každém případě však zdejší soud s ohledem na podobnost právní úpravy považuje závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovené v jeho usnesení ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014-56, k § 70 odst. 2 ZSDP za plně aplikovatelné i ve vztahu k § 160 daňového řádu.
30. Vzhledem k tomu, že před uplynutím lhůty pro vybrání a vymáhání daně vydal finanční úřad rozhodnutí o posečkání daně ze dne 10. 12. 2008, které bylo právnímu zástupci žalobce doručeno téhož dne, došlo tímto dnem k přerušení předmětné lhůty a od 1. 1. 2009 počala plynout nová šestiletá lhůta, jejíž konec by bez dalšího připadl na 31. 12. 2014. Stejně následky má také rozhodnutí o posečkání daně ze dne 8. 9. 2009, které bylo právnímu zástupci žalobce doručeno dne 11. 9. 2009, kdy v souladu s § 70 odst. 2 ZSDP došlo k přerušení lhůty k vybrání a vymáhání daně. Od 1. 1. 2010 tak počala plynout nová šestiletá lhůta, jejíž konec by bez dalšího připadl na 31. 12. 2015. Rovněž rozhodnutí o posečkání úhrady daně ze dne 22. 2. 2012, které bylo žalobci doručeno dne 5. 3. 2012, rozhodnutí o posečkání úhrady daně ze dne 17. 1. 2013, které bylo žalobci doručeno dne 22. 1. 2013, a rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 12. 2. 2013, přerušila běh lhůty pro vybrání a vymáhání daně, a to v souladu s § 160 odst. 2 daňového řádu. V důsledku posledního přerušení předmětné lhůty, které nastalo zřízením zástavního práva dne 12. 2. 2013, počala tato lhůta plynout znovu a skončí dne 12. 2. 2019. Soud proto nemá žádné pochybnosti o tom, že platební výměr na penále ze dne 26. 9. 2013, který nabyl právní moci společně se žalobou napadeným rozhodnutím dne 14. 6. 2017, byl vydán a stal se pravomocným před uplynutím lhůty pro vybrání a vymáhání daně, resp. lhůty pro vyrozumění předpisu penále, která ji kopíruje, tudíž k prekluzi nedošlo a napadené rozhodnutí není nezákonné.
31. S ohledem na výše uvedené soud uzavírá, že žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
32. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty

na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti **musí** být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Ústí nad Labem 17. ledna 2018

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.