



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobce **P. S.**, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem v Prostějově, Sádky 1605/2, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. listopadu 2013, čj. 27047/13/5000-14503-711090, **t a k t o :**

I. Žaloba se zamítá.

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

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikované rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění neuhrazené daně a jejího příslušenství a dané rozhodnutí potvrdil.

Žalobce uvedl, že mezi ním a žalovaným je sporná toliko otázka týkající se posouzení prekluze práva pro vybrání daně a to konkrétně otázka, zda rozhodnutí o posečkání daně vydané Finančním úřadem v Novém Bydžově je zákonné a zda jeho vydání vedlo k přerušení prekluzivní lhůty pro placení daně. Zdůraznil, že v ostatním se plně ztotožňuje se žalovaným rozhodnutím.

Žalobce poukázal na skutečnost, že u daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 uplynula lhůta pro placení daně, proto z důvodu zániku daňové povinnosti nelze k této zaniklé povinnosti zřídit zástavní právo. Upozornil na ust. § 160 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a ust. § 264 odst. 5 dané právní úpravy, z nichž dovodil, že nedoplatek na dani nelze vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Uvedl dále, že počátek běhu této lhůty se řídí zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „zákon o správě daní“). Za počátek běhu lhůty označil datum 31. 3. 2005, tedy datum pro podání daňového přiznání. K prekluzi tak dle žalobce došlo již v roce 2011. Žalobce zdůraznil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nesprávně dovodil, že došlo k přerušení prekluzivní doby a přetržená lhůta pak započala běžet znovu. Toto své stanovisko opřel o skutečnost, že správce daně učinil úkon ve smyslu ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní tím, že vydal rozhodnutí o posečkání daně. S těmito závěry žalobce nesouhlasil a uvedl, že během prekluzivní lhůty nedošlo dle jeho názoru k žádnému úkonu, který by dle ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní vyhovoval tomuto ustanovení a způsobil přerušení prekluzivní lhůty. Upozornil rovněž, že pro vydání rozhodnutí o posečkání daně nebyly splněny podmínky řízení. Žalobce totiž nežádal správce daně o posečkání daně, ale toliko o odklad vykonatelnosti ve smyslu ust. § 73 odst. 9 zákona o správě daní. Žádost učinil ve svém odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu v Novém Bydžově ze dne 29. 4. 2009. Fakticky tak žalobce v závěru svého odvolání ze dne 11. 5. 2009 dával správci daně podnět k odložení vykonatelnosti napadených platebních výměrů. Zdůraznil, že z jeho odvolání nebylo v žádném případě možné dovodit, že by snad žádal o posečkání daně. Žalobce měl za to, že nezbytnou podmínkou posečkání daně je žádost daňového subjektu, která je přesně specifikována. Odkázal přitom na odbornou literaturu, jež obsahuje výklad ust. § 60 odst. 1 zákona o správě daní, dle níž k posečkání daně může dojít pouze na žádost daňového dlužníka, takže k vydání rozhodnutí o posečkání daně nemůže správce daně přistoupit z vlastní vůle. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce správce daně o posečkání daně nežádal, nebyly splněny zákonné podmínky pro vydání rozhodnutí o posečkání daně. Upozornil dále, že zákon o správě daní neumožňoval podat odvolání proti rozhodnutí o posečkání daně, žalobce se tak nemohl s úspěchem domáhat zrušení takového rozhodnutí. Proto považuje dané rozhodnutí za nulitní (nicotný) správní akt, neboť nebyly splněny podmínky pro jeho vydání. Uvedl rovněž, že pokud si správce daně nebyl jist, co žalobce žádá, měl jej přinejmenším postupem dle § 21 odst. 8 zákona o správě daní vyzvat k odstranění vad podání. K otázce nicotnosti správního aktu pak žalobce odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 11. 2010, sp. zn. IV. ÚS 1463/09, dle něhož je „nicotným správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, které mají za následek, že ve skutečnosti správní akt vůbec nevznikl, v důsledku čehož z něho pro adresáty nevyplývají žádné povinnosti. Tyto vady jsou natolik závažné, že působí faktickou neexistencí samotného správního aktu“.

K otázce samotné prekluzivní lhůty dané ust. § 70 zákona o správě daní a potažmo ust. § 160 daňového řádu žalobce uvedl, že dle jeho názoru nebyla žádným úkonem přerušena. Došlo tak k prekluzi práva vybrat daň, a proto nelze žádným způsobem zajistit neexistující povinnost žalobce.

Žalobce rovněž poukázal na skutečnost, že postup správce daně i žalovaného je ve vztahu k zajištění daňové povinnosti v rozporu se základními zásadami správy daní, jakož i se zákonnými požadavky na provádění výkonu rozhodnutí, potažmo zajištění daně. Upozornil přitom na ust. § 175 odst. 2 daňového řádu, dle něhož je správce daně povinen volit takový způsob vymáhání, aby výše nákladů spojených s vymáháním, které bude daňový subjekt povinen uhradit, nebyla ve zjevném nepoměru k výši nedoplatku. Žalovaný přitom tuto námitku žalobce odmítl uznat z důvodu, že za dobu mezi podáním odvolání a jeho vyřízením narostl nedoplatek o 5.000.000 Kč. Z důvodu tohoto růstu je pak zajištění veškerého majetku dle názoru žalovaného přiměřené. K tomu žalobce poukázal na rozpor pramenící patrně z nezohlednění data vzniku nedoplatku, tedy před 1. 1. 2007, kdy ještě platila rozdílná úprava penále. Žalobce tak rozporoval tvrzení žalovaného o rychlosti růstu jeho nedoplatků. S ohledem na ust. § 63 odst. 2 zákona o správě daní ve znění účinném k 31. 12. 2006, byl doměrek žalobce úročen 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí. Žalobce upozornil, že ke dni sepsání žaloby tak úrok z prodlení u nedoplatků činil zanedbatelných 0,07 % p.a. Z toho důvodu označil za nesprávné tvrzení žalovaného, že za dobu vyřizování odvolání narostl nedoplatek o 5.000.000 Kč.

Dále žalobce upozornil, že žalovaný odmítl jeho odvolací námitku, aniž by bylo patrné, že ji fakticky přezkoumal. Z rozhodnutí žalovaného totiž není nijak seznatelné, jaké kroky k ohodnocení majetku učinil. Žalovaný se dle názoru žalobce nijak nepokusil hodnotu majetku zjistit, a bez toho nelze danou odvolací námitku řádně posoudit. Tuto skutečnost přitom mohl správce daně buď s žalobcem konzultovat nebo aplikovat ust. § 195 daňového řádu, popřípadě uložit žalobci zajištění znaleckého posudku. To se však nestalo, a proto žalobce považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Upozornil, že zastavený nemovitý majetek několikanásobně převyšuje hodnotu 15.000.000 Kč, tudíž zastavení obchodního podílu bylo nepřiměřené a vedlo ke škodám na straně žalobce.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že se prvotně zabýval otázkou stanovení počátku běhu lhůty pro placení daně. Dal zapravdu žalobci, že se počátek běhu lhůty odvozuje od data původní splatnosti daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004. Datum původní splatnosti předmětné daně tak bylo 31. 3. 2005. V souladu s ust. § 70 odst. 1 zákona o správě daní a se pak právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. V případě, že by nenastala žádná ze skutečností, která by měla za následek stavění či přerušení výše uvedené lhůty, skončila by tato lhůta dnem 31. 12. 2011. Žalovaný pak následně posuzoval, zda skutečně nedošlo k žádnému úkonu, který by vyhovoval ust. § 70 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a potažmo ust. § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu. Nepřisvědčil přitom názor u žalobce, že žádný takový úkon proveden nebyl. Upozornil, že správcem daně byl proveden úkon ve smyslu ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní, konkrétně rozhodnutí o posečkání daně ze dne 24. 6. 2009, které bylo žalobci doručeno dne 8. 7. 2009 a je jeho tehdejšímu zástupci dne 1. 7. 2009. Tímto rozhodnutím bylo povoleno posečkání doměřené daně z příjmů osob podávajících přiznání za zdaňovací období roku 2004. Žalovaný upozornil, že jeho názor potvrzují i rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2011, čj. 2 Afs 82/2010-56 a ze dne 11. 1. 2012, čj. 2 Afs 69/2011-49. Na uvedené skutečnosti přitom nemůže nic změnit ani fakt, že žalobce následně podmínky uvedené v rozhodnutí o posečkání nedodržel, neboť porušení těchto podmínek nelze přikládat k tíži správce daně, ale naopak k tíži žalobce. Pokud tedy rozhodnutí z tohoto důvodu pozbude platnosti, nebude mít tato skutečnost vliv na účinky, které vydání předmětného rozhodnutí o posečkání svěřuje ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní. Žalovaný tak vyslovil přesvědčení, že rozhodnutí o posečkání daně ze dne 24. 6. 2009 přerušilo běh promlčecí lhůty ve smyslu ustanovení § 70 odst. 2 zákona o správě daní, přičemž tato lhůta počala znovu běžet po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl žalobce o předmětném úkonu informován.

Za další podstatné považoval žalovaný posouzení otázky, zda i řízení vedená před správním soudem mohla mít za následek stavění lhůty pro placení daně ve smyslu ust. § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“). K této otázce žalovaný dále konstatoval, že řízení před správními soudy se vztahovalo ke lhůtě pro vyměření daně, kdežto lhůta, která byla předmětem odvolacího řízení, je lhůtou vztahující se k řízení při placení daně.

K další žalobní námitce žalovaný uvedl, že žalobcem zmiňovaná ust. § 175 odst. 2 a § 177 daňového řádu dopadají na řízení exekuční, nikoliv na řízení zajišťovací. Ačkoliv oba tyto druhy řízení spadají pod řízení při placení daní, jedná se o jednotlivá dílčí řízení ve smyslu ust. § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu, která je nutno od sebe odlišovat. Řízení zajišťovací má vlastní úpravu v ust. § 167 a následujícího daňového řádu. Právní úprava zástavního práva je pak úpravou speciální. Ačkoliv daňový řád nestanoví, aby zajišťovaný majetek odpovídal výši nedoplateků, je nepochybné, že musí správce daně postupovat v souladu se zásadou přiměřenosti. Uvedl dále, že z odvolání žalobce je patrné, že směřuje pouze proti rozhodnutí ze dne 11. 4. 2013, kterým byl zastaven obchodní podíl žalobce. Nepřiměřenost výše zástavy je namítána pouze ve vztahu k tomuto obchodnímu podílu. Žalovaný uvedl, že v předmětném rozhodnutí je zajišťována celková částka 10.235.482 Kč,

nicméně žalobce si neuvědomuje, že zástavní právo se vztahuje i na příslušenství zajištěné pohledávky dle ust. § 155 odst. 1 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku. Výše nedoplatku ke dni podání doplnění odvolání činí dle zjištěných informací částku 15.154.392 Kč a vzhledem k neuhrazení jistiny se nadále zvyšuje. Žalovaný tak nemohl přisvědčit ani námitce nepřiměřenosti rozsahu zajištění, neboť předmětný nedoplatek v současné chvíli činí o 5.000.000 Kč více, než v době vydání rozhodnutí, jež bylo předmětem odvolacího řízení. Toto navýšení tak nepochybně několikanásobně převyšuje hodnotu zastaveného obchodního podílu žalobce.

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že žalobce ve svém odvolání ze dne 11. 5. 2009 žádal o odložení vykonatelnosti napadených platebních výměrů, v žádosti však nespécifikoval, že se jedná o žádost ve smyslu ust. § 73 odst. 9 zákona o správě daní. Bylo tedy na správci daně, jak tuto žádost posoudí. Dále uvedl, že ust. § 73 odst. 9 uvedené právní úpravy nehovoří o odložení vykonatelnosti rozhodnutí, ale o odložení přímo výkonu rozhodnutí. Tyto dva termíny je přitom třeba zásadně odlišovat. Vykonatelnost rozhodnutí je určitou vlastností rozhodnutí, kdy je dána možnost domáhat se splněním povinností, které byly stanoveny předmětným rozhodnutím, i proti vůli příjemce tohoto rozhodnutí. V daňovém řízení je tak činěno prostřednictvím daňové exekuce. Oproti tomu výkon rozhodnutí je již přímo samostatným řízením, jehož prostřednictvím se správce daně proti vůli daňového subjektu domáhá splnění povinností, která byla stanovena vykonatelným rozhodnutím. Výkonem rozhodnutí je tak myšleno provedení daňové exekuce. Ust. § 73 odst. 9 tak hovoří o odložení daňové exekuce, nikoliv o odložení vykonatelnosti rozhodnutí, které pak může být exekučním titulem. Ze znění žádosti žalobce dle žalovaného vyplývá, že nežádal o odložení daňové exekuce. Žádná daňová exekuce ani nebyla správcem daně zahájena, tudíž i v případě, že by žalobce žádal o odklad daňové exekuce, nebylo by možno této žádosti vyhovět. Žalovaný zdůraznil, že správce daně nemohl usoudit, že se jedná o žádost o odklad výkonu rozhodnutí ve smyslu ust. § 73 odst. 9 zákona o správě daní. Oproti tomu tuto skutečnost posoudil jako žádost o posečkání, byť nebylo výslovně uvedeno, že je žádáno o posečkání úhrady daně. Správce daně však posuzuje podání dle obsahu ve smyslu ust. § 21 odst. 6 zákona o správě daní, a to i v případě, že je nesprávně označeno. Žádost o posečkání úhrady daně tak vůbec nemusí obsahovat termín posečkání. K žalobní námitce týkající se nepřiměřeného způsobu zajištění daně žalovaný uvedl, že žalobce považoval za nepřiměřené zřízení zástavního práva pouze ve vztahu ke svému obchodnímu podílu, nikoliv ke zbývajcímu nemovitému či movitému majetku. Z toho důvodu také žalovaný neposuzoval přiměřenost zajištění vůči veškerému majetku, neboť to žalobce nerozporoval. Nepřiměřenost navíc žalobce nespatořoval v poměru výše nedoplatku k hodnotě obchodního podílu, ale vůči možné škodě spočívající v neuskutečnění investiční akce. Ani v odvolacím řízení ani v žalobě však žalobce tvrzení o nepřiměřenosti ničím nedoložil. Žalovaný zdůraznil, že vzhledem k výši nedoplatku se mu rozsah zajištění daně jeví jako přiměřený. S tímto názorem žalobce nesouhlasil, bylo tedy na něm, aby prokázal, že je rozsah zajištění nepřiměřený. K podpoře svých tvrzení o nepřiměřenosti zajištění daně však žalobce nepředložil žádné důkazy.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem souhlas a napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 27. 1. 2015, čj. 31 Afs 2/2014-32). Proti tomuto rozhodnutí brojil žalovaný kasační stížností, na základě níž Nejvyšší správní soud rozsudek zdejšího soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 27. 5. 2015, čj. 4 Afs 48/2015-32).

Konstatoval v něm, že *„Jedinou a zásadní otázkou, která je mezi stranami sporná a na níž Nejvyšší správní soud tudíž zaměřil svou pozornost, je posouzení toho, zda při rozhodování o zřízení zástavního práva dle ustanovení § 170 daňového řádu je nutné podrobně zkoumat hodnotu zastavované věci a tuto hodnotu porovnávat s výší neuhrazené*

daně.....Z výše citované právní úpravy (ustanovení § 5 odst. 3 daňového řádu) a navazující judikatury Nejvyššího správního soudu a Nejvyššího soudu jednoznačně vyplývá, že i v případě rozhodování o zřízení zástavního práva podle ustanovení § 170 daňového řádu se uplatní princip proporcionality. Princip proporcionality však nelze podle názoru Nejvyššího správního soudu vykládat a aplikovat tak, že jeho prostřednictvím vytvoříme zcela novou právní úpravu spočívající v daném případě ve vytvoření povinnosti pečlivě zjišťovat hodnotu zastavovaného majetku a tu porovnávat s výší daňového nedoplatku. Základní zásady je totiž nutné vnímat jako principy, jejichž prostřednictvím je korigován ryze formální výklad práva a postup za tím účelem, aby bylo dosaženo spravedlivého výsledku s ohledem na tyto všeobecně přijímané hodnoty, které fungují jako materiální korektiv normativního právního aktu. Podle nálezu Ústavního soudu ze dne 21. 12. 1993, sp. zn. Pl. ÚS 19/91, „Ústava České republiky není založena na hodnotové neutralitě, není jen pouhým vymezením institucí a procesů, ale včleňuje do svého textu i určité regulativní ideje vyjadřující základní nedotknutelné hodnoty demokratické společnosti. Ústava akceptuje a respektuje princip legality jako součást celkové koncepce právního státu, neváže však pozitivní právo jen na formální legalitu, ale výklad a použití právních norem podřizuje jejich obsahově materiálnímu smyslu, podmiňuje právo respektováním základních konstitutivních hodnot demokratické společnosti a těmito hodnotami také užití právních norem měří.“ V nálezu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, vyjádřil Ústavní soud názor, podle něhož „představuje jazykový výklad pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.). Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“

Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, „že ani při zachování zásady přiměřenosti nelze ustanovení § 170 daňového řádu vyložit tím způsobem, že ukládá správci daně povinnost, která v tomto ustanovení zcela zjevně obsažena není. Princip přiměřenosti, který je dle rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu plně uplatnitelný i při rozhodování o zřízení zástavního práva, má chránit pouze před zjevnými excesy správce daně. To znamená, že z celého okruhu možných případů, v nichž přichází v úvahu zřízení zástavního práva prostřednictvím aplikace ustanovení § 170 daňového řádu, vylučuje ty, v nichž by postup správce daně byl zjevně nepřiměřený, nespravedlivý, formální, případně kdy by vykazoval znaky šikanózního postupu. Typickým příkladem takového nesprávného postupu by podle názoru Nejvyššího správního soudu bylo zřízení zástavního práva k majetku, jehož hodnota bude již na první pohled - bez nutnosti podrobného znaleckého zkoumání, ale za použití zdravého rozumu a obecných znalostí o cenové relaci - činit několik desítek milionů korun, přičemž zástavní právo bude zřízeno kvůli neuhrazené dani v řádech tisíců korun a kdy bude zjevné, že daňový subjekt má jiné disponibilní majetkové prostředky, jejichž prostřednictvím by mohl neuhrazenou daň uhradit.“

Nejvyšší správní soud tedy vyslovil přesvědčení, že „neproporcionální je takový postup, kdy správce daně zajistí majetek, který zjevně převyšuje hodnotu neuhrazené daně, a to řádově. Je nutné rovněž poukázat na to, že v daném případě se jedná o zřízení zástavního práva, nikoli o samotnou exekuci, tj. výkon rozhodnutí, byť si je Nejvyšší správní soud vědom toho, že se jedná o blízký institut, neboť pokud nebude dlužná daň daňovým subjektem uhrazena, bude následně s největší pravděpodobností přistoupeno k daňové exekuci. Aplikaci principu proporcionality je totiž nutné vnímat i v tom smyslu, že v takovém případě ještě nedochází k vlastní exekuci a zbavení vlastnických práv daňového subjektu k takovému majetku. S ohledem na to, že zřízením zástavního práva dochází k menšímu zásahu do právní sféry daňového subjektu, než je tomu v případě daňové exekuce, je tedy přípustná míra ingerence správce daně větší, než je tomu u samotné daňové exekuce. Postup správce daně v předmětné věci nelze v žádném případě označit za neproporcionální, ale za souladný se zákonem. Nejvyšší správní soud v tomto směru totiž musí zdůraznit, že je to daňový subjekt, který porušil své povinnosti a který neuhradil svou daňovou povinnost.

Byť tedy s postupem správce daně takový daňový subjekt nebude s největší pravděpodobností souhlasit, samotný nesouhlas daňového subjektu neznamená, že správce daně jedná neproporcionálně, resp. nezákonně. Nejvyšší správní soud má totiž za to, že proporcionalitu nelze vnímat jednostranně tím způsobem, že se přihlédne pouze k výši majetku, kterého se zásah správce daně týká, ale je nutné zohlednit i ty skutečnosti, které správce daně k takovému jednání vedly. To znamená, že neproporcionálním není a priori takové jednání správce daně, které se týká majetku značné hodnoty, protože je zejména nutné zohlednit i výši neuhrazené daně, kvůli níž správce daně takové jednání učinil. V tomto směru je nutné zdůraznit, že žalobce svá tvrzení ohledně vysoké hodnoty zastaveného majetku, který údajně několikanásobně převyšuje výši jeho daňového nedoplatku, nijak nedoložil, ač tak podle názoru Nejvyššího správního soudu mohl učinit již v průběhu daňového řízení minimálně tím, že by předložil odhad tamější realitní kanceláře ohledně předpokládané výše prodejní ceny dotčených nemovitostí.....společnost ZE-KOV METAL s.r.o., nemá ve veřejném (dříve obchodním) rejstříku žádné účetní zprávy, ani jakékoli jiné informace o její činnosti. Pokud by správce daně měl zjišťovat hodnotu podílu žalobce v této společnosti, musel by ji, resp. žalobce kontaktovat, a vyžádat si od ní příslušné podklady, což by žalobce nepochybně informovalo o tom, že tu existuje nebezpečí zřízení zástavního práva, tudíž by měl možnost účel vedeného řízení o zřízení zástavního práva zmařit.“

Nejvyšší správní soud dále uvedl, že „Vycházejí z těchto zásad Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že postup správce daně, resp. stěžovatele, nebyl neproporcionální. Z obsahu daňového spisu totiž vyplývá, že žalobce má neuhrazenou daň včetně příslušenství ve výši několika desítek milionů korun, kterou neuhradil ani po několika letech, přičemž tento dluh i podle samotného žalobce neustále narůstá. Pokud správce daně za takové situace rozhodne o zřízení zástavního práva k majetku, který je větší hodnoty a pravděpodobně převyšuje výši daňového nedoplatku, nelze pouze na základě této skutečnosti dovozovat nezákonnost takového postupu, zvláště když samotný žalobce neuvedl žádný relevantní důkazní prostředek, který by prokázal, že postup správce daně je skutečně nepřiměřený. K opačnému závěru by bylo možné dospět pouze tehdy, pokud by bylo na první pohled zřejmé, že hodnota zastaveného majetku zcela zjevně několikanásobně převyšuje nedoplatek, což není posuzovaný případ. Nejvyšší správní soud připouští, že množství zastavovaného majetku je poměrně značné a jeho pravděpodobná hodnota je vysoká, avšak jak již bylo výše vysvětleno, samotná výše hodnoty zastaveného majetku nedokládá, že by postup správce daně byl neproporcionální. Nejvyšší správní soud v tomto směru souhlasí se stěžovatelem, že to byl právě žalobce, kdo v souladu se zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (práva náležejí bdělým) měl a mohl prokazovat, že obecné úvahy správce daně o velikosti a hodnotě zastavovaného majetku a o přiměřenosti jeho postupu při zřízení zástavního práva jsou nesprávné. Pokud v tomto směru v daňovém řízení uváděl, že ve vztahu k jeho obchodní společnosti ZE-KOV METAL s.r.o. je postup správce daně nepřiměřený, protože mu brání v získání akreditivu u komerční banky, a že je připraven poskytnout správci daně součinnost za účelem prokázání hodnoty svého majetku, je takový postup zcela nedostatečný. Podle názoru Nejvyššího správního soudu mu totiž nic nebránilo již v době této nabídky prokázat, jakou hodnotu má zastavovaný majetek, případně jeho část, která by byla způsobilá k úhradě celé výše daňového nedoplatku. Svá tvrzení ohledně výše hodnoty zastaveného majetku žalobce rovněž neprokázal ani v řízení před soudem, ačkoli na něm spočívalo břemeno tvrzení a břemeno důkazní podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s.ř.s..... Nejvyšší správní soud totiž dospěl s ohledem na výše uvedené k závěru, že správce daně nepostupoval nepřiměřeně, pokud zastavil výše specifikovaný majetek žalobce, protože nebylo ničím prokázáno, že postup správce daně byl nepřiměřený, neboť hodnota zastavovaného majetku zcela zjevně řádově nepřevyšuje výši daňového nedoplatku.“

Krajský soud znovu přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s.ř.s. a usoudil následovně.

Na základě závazných názorů shora vyslovených Nejvyšším správním soudem dospěl krajský soud k závěru, že žalobní námitka poukazující na nezákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva není důvodná. Nejvyšší správní soud jednoznačně konstatoval, že postup správce daně při zajištění daňové povinnosti nebyl neproporcionální a že správce daně nepostupoval nepřiměřeně, když hodnota zastavovaného majetku zjevně řádově nepřevyšovala výši daně. Krajský soud se s tímto názorem ztotožňuje a na obsah odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu shora prezentované v plném rozsahu odkazuje. Žalobní námitku ohledně nepřiměřeného způsobu zajištění daňové pohledávky proto považuje za nedůvodnou.

K věci dále uvádí.

Podanou žalobou vznesl žalobce rovněž námitku týkající se prekluze práva vybrat a vymáhat daň. I touto námitkou se krajský soud zabýval již v předcházejícím rozsudku ze dne 27. 1. 2015, čj. 31 Af 2/2014-32. Jeho závěry nebyly zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu vyvráceny ani zpochybněny. Krajský soud tedy na svých vyslovených závěrech nadále setrvává a ve shodě se svým rozsudkem ze dne 27. 1. 2015 vydaným v této věci uvádí následující skutková zjištění a právní závěry.

Ze skutkových okolností projednávané věci je zřejmé, že správce daně doměřil žalobci dne 29. 4. 2009 na základě výsledků daňové kontroly daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 5 522 848 Kč. Proti danému rozhodnutí se žalobce odvolal a současně žádal, aby „odvolací orgán odložil vykonatelnost napadených rozhodnutí od okamžiku pravomocného rozhodnutí soudu ve věci“. Na základě této žádosti správce daně posečkání daně dne 24. 6. 2009 povolil do pravomocného rozhodnutí Krajského soudu v Hradci ve věci žaloby 31 Ca 19/2009. Dále ze správního řízení vyplynulo, že dodatečně vyměřená daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období nebyla uhrazena řádně a včas a správce daně tudíž vydal dne 2. 4. 2013 platební výměr na daňové penále, jímž žalobci sdělil předpis ve výši 6 010 007 Kč. Z předmětného rozhodnutí vyplývá, že bylo vypočteno od původního data splatnosti, tedy od 31. 3. 2005 do vystavení platebního výměru na daňové penále, tedy do data 2. 4. 2013. Při výpočtu byly přitom zohledněny všechny úhrady daňového nedoplatku. Správce daně i žalovaný tak měli za to, že výpočet byl proveden v souladu se zákonem o správě daní a daňovým řádem, neboť lhůta pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek započala běžet podle zákona o správě daní a ke dni 1. 1. 2011 a dle ust. § 160 odst. 1 daňového řádu činila 6 let. Správce daně i žalovaný vyslovili přesvědčení, že právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek není podle daňového řádu promlčeno, jakož není promlčeno ani právo správce daně na penále vzniklé z důvodu prodlení s placením splatné daně. Byli tedy názoru, že lhůta pro vybrání daní uplyne dne 31. 12. 2015. Dané datum přitom odvozovali od skutečnosti, že běh promlčecí lhůty, jejíž počátek je datován dnem 1. 1. 2006, byl přerušen úkonem ve formě rozhodnutí o posečkání daně z příjmů vydaným v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 zákona o správě daní a doručeným žalobci k datu 8. 7. 2009. Promlčecí lhůta tak počala znovu běžet od 1. 1. 2010.

S názorem žalovaného se žalobce neztotožnil a namítal, že rozhodnutí o posečkání daně nebylo způsobilé běh promlčecí lhůty přerušit, neboť se jedná o rozhodnutí nulitní.

Předně krajský soud konstatuje, že k otázce přerušení běhu promlčecí lhůty ve vztahu k rozhodnutí o posečkání daně se již vyjádřil ve svých předcházejících rozhodnutích, např. rozsudku ze dne 24. 5. 2012, čj. 31 Af 107/2011-31, v němž se přiklonil k jednoznačnému závěru, že rozhodnutí o povolení splátek je nutno považovat za úkon přerušující běh promlčecí lhůty ve smyslu ust. § 70 odst. 2 zákona o správě daní. Krajský soud přitom při vyslovení tohoto závěru vycházel ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 15. 4. 2011, čj. 2 Afs 82/2010-56, z něhož dovodil, že „Rozhodnutí správce daně o posečkání daně nebo o jejím zaplacení ve splátkách jsou úkony, jimiž správce daně zajišťuje její vybrání, když uzná, že tu jsou důvody,

bránící řádnému vybrání v termínu původní splatnosti a rovněž uzná, že zatím není třeba přikročit k výkonu rozhodnutí. Jedná se o úkony prováděné správcem daně v zájmu řádného vybrání daně ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o správě daní a tyto úkony jsou také fakticky schopny tento cíl zajistit.....Povolení posečkání daně či splátek není vázáno žádnými pravidly, na jakou dobu má být povoleno a jak mají být splátky rozloženy. Není tak vyloučeno, aby takovým úkonem sice došlo k přerušení promlčecí lhůty, ovšem současně byly splátky rozloženy na dobu delší než nově založená lhůta. Toto ustanovení tomu má zabránit, byť pouze brání tomu, aby správce daně fakticky, byť částečně, možnost vybrání daně neoslabil.“

Žalobce nad rámec uvedeného uplatňuje ve své žalobě jednoznačné stanovisko, že v projednávané věci nemohlo k přerušení promlčecí lhůty dojít z toho důvodu, že vydané rozhodnutí o posečkání daně nebylo způsobilé běh promlčecí lhůty přerušit, když se jednalo o rozhodnutí nulitní. Svůj názor opírá o tvrzení, že o posečkání daně nežádal a pokud správce vydal rozhodnutí, učinil tak z vlastního podnětu, což žalobce s odkazem odbornou literaturu považoval za nezákonný postup. S tímto názorem se krajský soud neztotožnil.

Ze správního spisu prokazatelně vyplynulo, že žalobce podal u správce daně dne 12. 5. 2009 odvolání proti vydaným platebním výměrům na daň z příjmů, v jehož závěru žádal, „aby odvolací orgán odložil vykonatelnost napadených rozhodnutí od okamžiku pravomocného rozhodnutí soudu ve věci“. Bylo tak zřejmé, že se žalobce domáhal určité úlevy při placení daně do doby rozhodnutí soudu, nicméně svůj požadavek nepřesně identifikoval, když nevycházel z právních institutů, které mu nabízel příslušný procesní právní předpis. Správce daně tak žádost žalobce s ohledem na ust. § 21 odst. 6 zákona o správě daní posoudil dle jejího obsahu jako žádost o posečkání daně, kterou upravuje ust. § 60 zmiňované právní úpravy a v intencích tohoto ustanovení následně rozhodl. Krajský soud při posouzení žádosti žalobce vycházel z faktu, že pokud žalobce žádal odklad vykonatelnosti platebních výměrů, měl tak na mysli postup, který by odložil následně hrozící výkon rozhodnutí. Splnění takového požadavku umožňoval zákon o správě daní třemi způsoby – a to prominutím daně, povolením splátek a posečkáním daně s její úhradou. Je nepochybné, že žádost žalobce nelze vyložit jako žádost o prominutí daně, nelze ji považovat ani za žádost o úhradu daně ve splátkách. Krajský soud se obdobně jako správce daně i žalovaný přiklonil k názoru, že žalobce de facto žádal o posečkání daně, neboť realizace tohoto institutu má za následek, že výkon rozhodnutí není možno provést do doby posečkání daně s její úhradou. V návaznosti na tento závěr pak konstatuje, že správce daně ani žalovaný nepochybili, když žalobci na základě jeho žádosti povolili posečkání s úhradou daně, což v konečném důsledku mělo za následek přerušení promlčecí lhůty pro vymáhání a vybrání daňového nedoplatku.

Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je nedůvodná, a proto ji ve smyslu ust. § 78 odst. 7 daňového řádu zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu proto nevzniklo. Ze spisu nevyplynulo, že by žalovanému náklady v souvislosti s tímto řízením vznikly. Proto soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozsudku.

P o u č e n í :

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). Případně-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.

V Hradci Králové dne 26. srpna 2015

Mgr. Marie Kocourková, v. r.
předsedkyně senátu