



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **STROJÍRNY TATRA PRAHA, a.s. v likvidaci**, se sídlem Praha 5 – Zličín, K metru 312, IČ: 00674311, zast. JUDr. Janem Hegerem, advokátem se sídlem Jablonec nad Nisou, Dělnická 388, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14.9.2010, č.j.: 11763/10-1500-105418

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 14.9.2010, č.j.: 11763/10-1500-105418 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 10.712,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce advokáta JUDr. Jana Hegera.**

O d ů v o d n ě n í:

Rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“) Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu zamítlo odvolání podané žalobcem proti platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem pro Prahu 5 dne 5.4.2006 pod č.j. 164135/06/005513/6310, kterým byl žalobci podle § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) sdělen předpis penále za prodlení s úhradou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1.1.2004 do 31.12.2004 v celkové výši 7.619.900,- Kč. V odůvodnění napadeného rozhodnutí odvolací orgán konstatoval, že penále vzniklo na základě vyměřené neuhrazené daně z příjmů

právníků osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období roku 2004 ve výši 47.372.380,- Kč. Odvolání, které žalobce podal proti platebnímu výměru na daňové penále, bylo rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 20.12.2006 č.j. FŘ 18828/15/06 zamítnuto. Toto rozhodnutí odvolacího orgánu však Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27.5.2010 č.j. 8Ca 66/2007-35 zrušil pro nepřezkoumatelnost a věc vrátil finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Z tohoto důvodu bylo o odvolání rozhodováno znovu.

Odvolací orgán následně v odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal námitky uplatněné žalobcem v odvolání proti platebnímu výměru na penále. Ten v odvolání namítal, že předpis daňového penále je nesprávný, nedůvodný a vůči němu krajně nespravedlivý. V této souvislosti zmínil, že dne 17.5.2004 mu byl doručen zajišťovací příkaz č.j. 218675/04/005942/7800 ze dne 12.5.2004 na nesplatnou a nestanovenou DPPO za rok 2004 na částku 80.640.000,- Kč. Žalobce požádal o posečkání s termínem složení této částky do 30.6.2004, této žádosti však správce daně nevyhověl a dne 25.5.2004 vydal pod č.j. 232438/04/005942/7538 exekuční příkaz na částku 80.640.000,- Kč. Exekuci uvedené částky z účtu žalobce mohl správce daně vykonat bez ohledu na žalobcem uplatněné opravné prostředky. Citovaný exekuční příkaz nabyl právní moci dne 2.12.2004. Přes vykonatelnost zajišťovacího příkazu a právní moci exekučního příkazu exekuce provedena nebyla s tím, že žalobce byl od 25.5.2004 zbaven možnosti nakládat se svými peněžními prostředky blokovánými na účtu dle uvedeného exekučního příkazu, a to až do 5.9.2005, kdy mu bylo doručeno rozhodnutí o zastavení řízení č.j. 318465/05/005942/6910, vydané správcem daně dne 31.8.2005, kterým byla zastavena daňová exekuce nařízená exekučním příkazem č.j. 232438/04/005942/7538 ze dne 25.5.2004 k vymožení vykonatelného nedoplatku ve výši 80.640.000,- Kč s odůvodněním, že zajišťovací příkaz pozbyl platnosti. Nicméně v důsledku existence tohoto exekučního příkazu do dne 5.9.2005 byl žalobce zbaven možnosti zaplatit DPPO za rok 2004 v řádném termínu splatnosti daně. Současně s rozhodnutím o zastavení řízení správce daně vydal další exekuční příkaz č.j. 318486/05/005942/6910 na částku 50.403.830,05 Kč, z čehož se DPPO za rok 2004 týkal nedoplatek ve výši 46.829.805,05 Kč. Žalobce dále v odvolání namítl, že podáním ze dne 28.6.2005 upozornil správce daně na blokaci svých prostředků exekučním příkazem, která mu brání v řádném a včasném zaplacení DPPO za rok 2004, když exekuce do této doby nebyla realizována. Správce daně nemohl očekávat, že žalobce zaplatí splatnou daň z volných prostředků, a to ani částečně, neboť mu muselo být jasné, že taková úhrada by jej mohla přivést do finanční tísně. Žalobce se zcela domníval a byl v dobré víře, že správce daně, tak jako dosud, využije všech svých oprávnění a pravomocí a příslušnou částku daně si vybere. Správce daně však svým nesprávným úředním postupem způsobil paradoxní situaci, kdy v důsledku své nečinnosti dostal žalobce do prodlení se splněním daňové povinnosti. V této souvislosti zmínil žalobce zmiňuje rovněž rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č.j. FŘ 12952/15/05 ze dne 22.11.2005, které se otázkou vymáhání daně a vzniku příslušenství zabývalo na základě odvolání žalobce proti exekučnímu příkazu, který správce daně vydal dne 31.8.2005 pro částku ve výši 50.403.830,05 Kč, v němž finanční ředitelství uvádí na str. 3: „správce daně měl po doručení exekučního příkazu č.j. 232438/04/005942/7538 ze dne 25.5.2004 zaslat peněžnímu ústavu vyrozumění o nabytí právní moci,“ a dále na straně 6 téhož rozhodnutí: „skutečnost, že správce daně nevyrozuměl peněžní ústav o nabytí právní moci a z toho plynoucí následně vzniklé exekuční náklady z dalšího exekučního řízení a též vzniklé penále z neuhrazené DPPO za rok 2004 by mohlo být důvodem pro prominutí příslušenství daně. “ I nadřazený správce daně tedy věc vnímá přinejmenším tak, že správce daně nekonal, jak konat měl, a v žalobci vzbuzuje naději, že mu možná penále, které bude vyměřeno, bude prominuto. Prominout lze ovšem toliko tomu, kdo se provinil a byl za své provinění potrestán. Žalobce je ale toho názoru, že se v daném případě žádným způsobem neprovinil a především nezavinil

prodlení se zaplacením daně, když vybrání této daně bylo v podstatě od vydání exekučního příkazu v rukou správce daně a i nejvyšší vyměřená částka byla po celou dobu na účtu žalobce a mohla být správcem daně bez jakýchkoliv problémů včas vybrána. Snížením nebo prominutím penále by dle názoru žalobce rovněž došlo k poskytnutí nedovolené podpory v rozporu s předpisy Evropské unie.

Odvolací orgán po shrnutí odvolacích námitek v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že při přezkoumání platebního výměru na daňové penále zjistil následující skutečnosti a došel k těmto závěrům: Dne 29.6.2005 podal žalobce na Finanční úřad pro Prahu 5 pod č.j. 261415/05/005513/6310 přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2004 na daňovou povinnost ve výši 47.372.380,- Kč, kterou správce daně vyměřil v souladu s ust. § 46 odst. 5 ZSDP. Jelikož vyměřenou daň v zákonné lhůtě neuhradil, vzniklo mu v souladu s ust. § 63 ZSDP penále, jehož výši mu správce daně sdělil předmětným platebním výměrem. Podle ust. § 63 ZSDP ve znění účinném do 31.12.2006 je-li daňový dlužník v prodlení, vzniká mu penále za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to od původního dne splatnosti. Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníku platebním výměrem. Dlužná DPPO za zdaňovací období roku 2004 vyměřená a předepsaná na základě výše uvedeného daňového přiznání ve výši 47.372.380,- Kč byla splatná dle ust. § 40 odst. 1 a 3 ZSDP dne 30.6.2005. Jelikož dlužná daň nebyla do 30.6.2005 uhrazena, následujícího dne, tj. dne 1.7.2005, začalo žalobci ze zákona vznikat penále, které bylo také ihned splatné. Správce daně platebním výměrem na daňové penále pouze sdělil předpis tohoto penále a k jeho uhrazení stanovil v souladu s ust. § 63 odst. 4 ZSDP náhradní lhůtu splatnosti, protože původní lhůta splatnosti již uběhla. Penále vzniká z dlužného nedoplatku na dani každým dnem poté, co marně uplynula bez úhrady platební povinnosti zákonná lhůta splatnosti, a je též splatné dnem svého vzniku. Rozhodnutí, kterým správce daně sděluje výši penále, má deklaratorní povahu, vznik povinnosti platit penále pouze deklaruje, protože tato povinnost vzniká na základě zákona. Nejde tedy o rozhodnutí konstitutivní povahy, kterým by povinnost platit penále byla zakládána. Předpis penále musí být daňovému dlužníku vždy sdělen, a to nejdéle v promlčecí lhůtě pro vybrání daně dle § 70 ZSDP.

Odvolací orgán konstatoval, že platební výměr na penále byl vydán správně a důvodně a žalobcem zmiňovaná daňová řízení nemají na jeho vydání vliv. Dále uvedl, že penále patří mezi sankce, které se uplatňují obligatorně v případě nesplnění povinnosti zaplatit daň ve stanoveném termínu. Penále nabíhá automaticky, bez možnosti ovlivnění této skutečnosti správcem daně. Jestliže z právního předpisu nevyplývá, že by záleželo na správním uvážení správce daně, zda penále uloží či neuloží (např. podle toho, zda daňový subjekt mohl či nemohl daňovou povinnost uhradit v termínu splatnosti), nelze správci daně vytýkat, že podle platné právní úpravy postupoval. K žalobcem zmiňované zajišťovací exekuci odvolací orgán uvedl, že správce daně vydal dne 12.5.2004 pod č.j. 218675/04/005942/7880 zajišťovací příkaz, kterým žalobci přikázal, aby nejdéle do 3 dnů ode dne doručení tohoto zajišťovacího příkazu zajistil ve prospěch správce daně DPPO za zdaňovací období roku 2004 v předpokládané výši 80.640.000,- Kč. Tento zajišťovací příkaz převzal zástupce žalobce dne 17.5.2004. Proti zajišťovacímu příkazu bylo podáno odvolání, které bylo rozhodnutím finančního ředitelství č.j. FŘ 6178/15/04 ze dne 2.7.2004 zamítnuto. Dne 18.5.2004 žalobce podal ke správci daně žádost o posečkání s termínem jistoty nejpozději do 30.6.2004. V této žádosti je mimo jiné uvedeno, že žalobce má u svého bankovního účtu k dispozici finanční prostředky vázané termínovaným vkladem a zrušením by mu vznikly další škody a sankce. Rozhodnutím ze dne 21.5.2004 č.j. 235589/04/005942/6910 správce daně žádost zamítl. Na

termínovaném účtu žalobce byla ke dni převzetí výše uvedeného zajišťovacího příkazu částka 195.000.000,- Kč, ale žalobce neuhradil správci daně v zajišťovacím příkaze požadovanou částku (ani její část). Proto správce daně vydal dne 25.5.2004 pod č.j. 232438/04/005942/7538 exekuční příkaz na příkázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank dle ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) ZSDP na výše uvedenou částku, tj. 80.640.000, - Kč. Exekuční příkaz převzal zástupce odvolatele dne 7.6.2004 a bylo proti němu podáno odvolání, které bylo rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č.j. FR 6738/15/04 ze dne 29.11.2004 zamítnuto. V souladu s ust. 305 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o.s.ř.“) vyrozumí správce daně peněžní ústav o tom, že rozhodnutí o nařízení výkonu rozhodnutí nabylo právní moci. Exekuční příkaz č.j. 232438/04/005942/7538 nabyl právní moci dne 2.12.2004. V daném případě ale správce daně peněžní ústav o nabytí právní moci nevyrozuměl. Exekuci uvedené částky mohl správce daně vykonat až po nabytí právní moci exekučního příkazu, nikoliv bez ohledu na podané odvolání, jak se mylně domnívá žalobce. V daném případě lze souhlasit se žalobcem, že s touto blokovanou částkou nemohl jakkoliv nakládat. Nicméně exekučním příkazem ze dne 25.5.2004 byl postižen účet žalobce, na kterém byly finanční prostředky vázány termínovaným vkladem, a jak sám žalobce v žádosti o posečkání ze dne 18.5.2004 uvádí, zrušením (tedy realizací exekučního příkazu) by mu vznikly sankce ze strany peněžního ústavu a další škody. Poté, co DPPO za rok 2004 byla splatná, pozbyl výše uvedený zajišťovací příkaz platnosti a správce daně následně zastavil řízení ve věci daňové exekuce nařízené exekučním příkazem č.j. 232438/04/005942/7538. V ten samý den, tj. 31.8.2005, správce daně vydal exekuční příkaz na celkovou částku 49.415.520,05 Kč (částka 46.829.805,05 Kč byla splatný nedoplatek na DPPO za rok 2004). Tato částka byla navýšena o exekuční náklady za výkon zabavení ve výši 988.310,- Kč. Odvolací orgán konstatoval, že ke dni doručení exekučního příkazu ze dne 25.5.2004 peněžnímu ústavu, tj. ke dni 25.5.2004, bylo na termínovaném účtu žalobce cca 170.000.000,- Kč. Ke dni 1.9.2005, ke dni doručení rozhodnutí o zastavení exekučního řízení (nařízeného exekučním příkazem ze dne 25.5.2004) peněžnímu ústavu a ke dni doručení nového exekučního příkazu peněžnímu ústavu, byla na termínovaném účtu žalobce částka cca 117.000.000,- Kč. Po celou dobu, tedy od 25.5.2004 do 1.9.2005, neklesla částka na termínovaném účtu žalobce pod částku 117.000.000,- Kč. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce měl od 25.5.2004 do 1.9.2005 k dispozici minimálně 37.000.000,- Kč. Odvolací orgán je toho názoru, že žalobce od 1.7.2005 do 1.9.2005, od splatnosti DPPO za rok 2004 do dne doručení výše uvedeného rozhodnutí o zastavení exekučního řízení, částku 30.000.000,- Kč nepotřeboval k žádné bankovní operaci, neboť v té době částka na termínovaném vkladu neklesla pod 117.000.000,- Kč. Pokud by žalobce částku 30.000.000,- Kč potřeboval k bankovním operacím, jistě by námitky ohledně blokování částky 30.000.000,- Kč nad rámec zákonné úpravy uplatnil podstatně dříve, než v odvolání proti exekučnímu příkazu ze dne 31.8.2005. Odvolací orgán také zcela nesouhlasí s tvrzením žalobce, že na základě exekučního příkazu ze dne 25.5.2004 byl zbaven možnosti zaplatit DPPO za rok 2004 v řádném termínu splatnosti této daně, neboť, jak bylo výše uvedeno, žalobce měl ke dni splatnosti této daňové povinnosti na termínovaném vkladu minimálně 117.000.000,- Kč, a mohl tedy nakládat s prostředky ve výši cca 37.000.000,- Kč (cca 117.000.000 - cca 80.000.000 Kč). Mohl tedy alespoň částečně DPPO za rok 2004 uhradit. Na tomto místě odvolací orgán poznamenal, že z částky 80.000.000,- Kč (resp. 50.000.000,- Kč), z důvodu nepřevedení této částky na účet správce daně, získal žalobce po dobu cca jeden a půl roku nemalé úroky.

Odvolací orgán tedy částečně nesouhlasí s tvrzením žalobce, že blokáci účtu mu bylo bráněno v řádném a včasném zaplacení daně, neboť žalobce měl ke dni splatnosti daňové

povinnosti na termínovaném vkladu minimálně 117.000.000,- Kč, a mohl tedy nakládat s prostředky ve výši cca 37.000.000,- Kč (tyto prostředky po celou dobu „blokace“ výše uvedeného účtu nepoužil k žádné obchodní transakci). Mohl tedy alespoň částečně DPPO za rok 2004 uhradit. K tvrzení žalobce, že pokud by i jen částečně uhradil splatnou daň z volných prostředků, mohla by jej taková úhrada přivést do finanční tísně, odvolací orgán uvedl, že z praxe finančních úřadů je zřejmé, že daňoví dlužníci, pokud podají opravný prostředek proti vydanému exekučnímu příkazu, v nejednom případě uhradí dluh z volných finančních prostředků, aby minimalizovali případné nabíhající příslušenství daně. Žalobce dopisem ze dne 28.6.2005 upozornil správce daně na blokaci účtu, ale následně nepožádal o povolení posečkání daně do úhrady daňové povinnosti realizací exekučního příkazu, popř. do odblokování účtu, ač musel očekávat, že neuhrazením daňové povinnosti nejpozději v den její splatnosti (bez ohledu na důvod nesplnění povinností), mu vznikne ze zákona povinnost uhradit příslušenství daně, v daném případě penále. Odvolací orgán se zabýval i otázkou, proč správce daně nezaslal peněžnímu ústavu vyrozumění o nabytí právní moci a proč žalobce upozornil správce daně na nerealizaci exekučního příkazu až dopisem ze dne 29.6.2005, přestože exekuční příkaz ze dne 25.5.2004 nabyl právní moci již dne 2.12.2004, a dospěl ke zjištění, že, jak vyplývá z úředního záznamu ze dne 31.8.2006 a z vyjádření správce daně ze dne 13.9.2006, se ke správci daně dostavil po zamítavém rozhodnutí o žádosti o posečkání se složením jistoty v částce 80.640.000,- Kč do 30.6.2004 zástupce žalobce Ing. Berka s tím, že se chtěl domluvit na podmínkách vycházejících ze zajišťovacího příkazu ze dne 12.5.2004. Při jednání Ing. Berka uvedl, že částka uvedená v zajišťovacím příkaze bude daleko menší a navrhl, zda by nemohla být zajištěná částka ponechána na účtu u příslušné banky s tím, že z ní bude mít žalobce větší úrok. Pokud by byla celá částka převedena na účet správce daně, nebude z vrácené částky (z rozdílu mezi částkou zajištěnou a vyměřenou) úrok žádný a žalobce bude celkem zbytečně krácen. Pokud tyto finanční prostředky zůstanou na účtu, bude započítán úrok v nezanedbatelné výši. Vzhledem k tomu, že od doby zajištění do splatnosti DPPO za rok 2004 uplynul 1 rok, byl tento návrh akceptován a došlo k dohodě, že nebude zasláno vyrozumění o nabytí právní moci příslušné bance a finanční prostředky budou zajištěny na účtu až do uhrazení vyměřené DPPO za rok 2004, což mělo být k 30.6.2005. K obratu v jednání zástupce žalobce došlo v době, kdy mu byl doručen exekuční příkaz ze dne 31.8.2005 s uvedením exekučních nákladů, i když byl na tuto skutečnost při jednání upozorněn s tím, že se jedná pouze o zajišťovací exekuci s pozdějším vypočtením exekučních nákladů a toto mu bylo dále při jednání v říjnu 2005 opětovně vysvětleno.

Správce daně měl dle odvolacího orgánu po nabytí právní moci exekučního příkazu ze dne 25.5.2004 č.j. 232438/04/005942/7538 zaslat peněžnímu ústavu vyrozumění o nabytí právní moci, což neučinil, a to z důvodů výše uvedených. V daném případě tedy nepostupoval zcela standardním způsobem. Ve vztahu k názoru žalobce, že prominout lze toliko tomu, kdo se provinil a za své provinění byl potrestán, odvolací orgán v odůvodnění napadeného rozhodnutí zopakoval, že penále patří mezi sankce, které se uplatňují obligatorně v případě nesplnění povinnosti zaplatit daň ve stanoveném termínu. Penále nabíhá automaticky, bez možnosti ovlivnění této skutečnosti správcem daně. Jestliže z právního předpisu nevyplývá, že by záleželo na správním uvážení správce daně, zda penále uloží či neuloží (např. podle toho, zda daňový subjekt mohl či nemohl daňovou povinnost uhradit v termínu splatnosti), nelze správci daně vytýkat, že podle platné právní úpravy postupoval. Ohledne žalobcem zmiňované veřejné podpory odvolací orgán poznamenal, že poskytnutí úlevy na dani, resp. jejím příslušenství je veřejnou podporou tehdy, je-li individuální, tzn. je-li poskytnuto skutečně na základě správní úvahy. Je-li však úprava daňových úlev jednoznačná, tzn. je-li přesně stanoveno, za jakých podmínek bude úleva poskytnuta a v jaké výši, tj. je-li úleva

(v daném případě příslušenství daně) předvídatelná, o veřejnou podporu se nejedná. Ministerstvo financí ČR vydalo Pokyn D-330, kterým stanovilo přesná a jednotná pravidla tak, aby ve stejných případech bylo finančními úřady (resp. Ministerstvem financí) při promíjení příslušenství daně postupováno naprosto stejně a aby pro daňové subjekty bylo rozhodování správce daně o jejich žádostech předvídatelné.

Odvolací orgán podotkl, že přezkoumává-li rozhodnutí, kterým bylo stanoveno penále, zjišťuje, zda daňová povinnost, ze které je počítáno penále, byla řádně vyměřena, zda skutečně nebyla platební povinnost splněna ve lhůtě splatnosti a zda je penále počítáno za každý den prodlení počínaje dnem splatnosti daně a konče jeho platbou. Pokud byly tyto podmínky splněny, pak již zkoumá jen to, zda bylo penále stanoveno v zákonné výši, tj. v daném případě ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Veškeré tyto podmínky byly v daném případě splněny. Jestliže byl odvolateli uložen postih ve formě penále za neuhrazení daně ve lhůtě splatnosti, ale žalobce v odvolání tvrdí, že neuhrazení daně nezavinil, míří tato námitka mimo rozhodovací důvody, neboť penále vzniká přímo ze zákona a správce daně jeho vznik nemůže ovlivnit. Na základě výše uvedených skutečností tedy odvolací orgán dospěl k závěru, že předmětný platební výměr na daňové penále na daň z příjmů právnických osob podle § 63 ZSDP byl správcem daně vydán oprávněně.

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení (poznámka soudu: původním žalovaným bylo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu jakožto odvolací orgán, který napadené rozhodnutí vydal. Podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu ke dni 1.1.2013 zaniklo a jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství. Od uvedeného data je tedy žalovaným v této věci v souladu s § 69 s.ř.s. Odvolací finanční ředitelství). Žalobce v žalobě namítl, že mu bylo předepsáno nespravedlivě a nedůvodně daňové penále, aniž se správce daně a zejména žalovaný zabývali jím tvrzenými a dokládanými skutečnostmi, které se týkají vzniku tohoto penále. V napadeném rozhodnutí bylo povinností žalovaného vypořádat se se všemi důvody uvedenými v odvolání, což se však nestalo. Žalovaný při posuzování důvodů uvedených v odvolání zcela abstrahoval od souvislostí a účelově hodnotil postup správce daně, a to pouze v části některých zákonných ustanovení ZSDP. Jeho rozhodnutí je postaveno pouze na konstatování, že daňové penále ze zákona vzniklo a bylo po právu vyměřeno, bez ohledu na to, že vznik penále zapříčinil sám správce daně svou nečinností, resp. nesprávným úředním postupem. Žalovaný zjevně přehlíží a nehodnotí nedodržování zásad daňového řízení ze strany správce daně, zejména porušení ust. § 2, odst. 1 - 3 ZSDP. Tento jeho postup je dle mínění žalobce v rozporu s účelem zákona, úmyslem zákonodárce a zásadami výkonu veřejné moci.

V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek Městského soudu v Praze č.j. 8 Ca 17/2006 - 35 ze dne 26.6.2008 vydaný v řízení mezi týmiž účastníky o důvodnost a oprávněnost požadavku žalovaného na úhradu exekučních nákladů. Správní soud tímto rozsudkem vyhověl žalobě a své rozhodnutí odůvodnil mj. tím, že správce daně měl dostatečné prostředky k tomu, aby potřebné finanční prostředky včas do své dispozice dostal, a aby tak zajistil daňové zájmy státu. Exekuční řízení však nebylo vedeno tak, aby byly předmětné finanční prostředky vymoženy. Dle názoru soudu způsob vedení prvního exekučního řízení (na 80,64 mil. Kč) není v souladu se zákonem ani se zájmem státu. Proto ani exekuční příkaz ze dne 31.8.2005 (na 50,403 mil. Kč) tak, jak byl vydán, není po právu, když vinou správce daně nebyla zajištěna realizace předchozí exekuce a tuto nerealizaci nelze dávat k tíži žalobce. Soud proto shledal důvodnými námitky žalobce o porušení základních

zásad daňového řízení stanovených v ust. § 2 odst. 2 a 3 ZSDP. S poukazem na tento právní názor soudu žalobce dovozuje, že ani v tomto případě nemůže být důvodný, oprávněný a spravedlivý požadavek žalovaného na zaplacení penále ve výši 7.619.900,- Kč, když jde o daňové penále uplatněné správcem daně a vzniklé v důsledku nerealizace exekučního příkazu na částku 80,64 mil. Kč.

Žalobce dále namítl, že pokud jde o otázku důvodnosti, správnosti a spravedlivosti uplatněného předpisu daňového penále, žalovaný se v napadeném rozhodnutí omezuje pouze na tu skutečnost, že daňové penále ze zákona vzniklo počínaje dnem 1.7.2005, protože daňová povinnost, tj. dlužná DPPO za rok 2004 v částce 47.372.380,- Kč, nebyla k datu splatnosti, tj. k 30.6.2005, zaplacená. Žalobce uvedl, že právě v této části odůvodnění napadeného rozhodnutí shledává nesprávnost posouzení svých námitek ohledně nesprávnosti, nedůvodnosti a nespravedlivosti uplatněného daňového penále (nemíní tím otázku nesprávnosti vyměření penále jako takového) především v souvislosti se samou podstatou věci, čímž má na mysli, že ze strany správce daně byly proti žalobci využity s dostatečnou časovou (počínaje květnem 2004) i finanční (v částce 80,6 mil Kč) rezervou veškeré možné nástroje (zajišťovací příkaz, exekuční příkaz, do 7.1.2005 ještě k uvedenému výkon rozhodnutí zřízením soudcovského zástavního práva na všech nemovitostech zapsaných na LV 316), aby budoucí DPPO za rok 2004 mohl správce daně včas a v plné výši vybrat.

Tím, že správce daně nekonal v souladu se ZSDP, resp. konal zejména v rozporu s ust. § 2, odst. 1-3, jakož i ust. § 75 téhož zákona, svojí nečinností způsobil vznik daňového penále a paradoxně ještě bez právního důvodu po datu 1.7.2005 zadržoval formou nařízené exekuce finanční prostředky žalobce přesahující výši splatné daňové povinnosti, a to v částce vyšší než 33 mil. Kč. Nespravedlivost žalobce spatřuje v tom, že kromě postihu ve smyslu výše zmíněného nedůvodného, resp. zbytečného zadržování finančních prostředků byl namísto viníka (správce daně) postižen formou uplatněného vysokého daňového penále.

Pokud penále ze zákona vzniklo a bylo ihned splatné, mělo být správcem daně evidováno na osobním účtu nedoplatků daňového subjektu (žalobce) a zde vykazováno. Takto ovšem správce daně nepostupoval, což dokazuje výpis z osobního účtu nedoplatků vyhotovený na žádost žalobce k 31.7.2005, v němž není žádné daňové penále vykázáno.

Žalobce dále namítl, že v další části napadeného rozhodnutí žalovaný v zásadě konstatuje procesní průběh daňového řízení včetně exekuce, aniž by se zabýval meritem věci, tj. proč exekuce provedena nebyla. Žalovaný připouští, že v důsledku blokace finančních prostředků s nimi žalobce nemohl nakládat a ke správci daně, resp. jeho nečinnosti, se vyjadřuje velmi úsporně větou, že správce daně peněžní ústav o nabytí právní moci nevyrozuměl. V ostatním se snaží ospravedlnit a obhajovat postup správce daně jako správný a zákonný. Pomíjí základní skutečnosti vedoucí k jiným závěrům a z důvodů, které žalobce příliš nechápe a které považuje za irrelevantní, se snaží argumentovat např. zůstatky finančních prostředků na účtu žalobce. Problém nečinnosti správce daně se žalovaný snaží nahradit údajnou nečinností žalobce (daňového subjektu), když, jak uvádí, tento mohl zaplatit alespoň část daně z neexekuovaného zbytku svých finančních prostředků. Tuto argumentaci považuje žalobce za absurdní a zavádějící. Zdůrazňuje přitom, že předmětem sporu je daňové penále, a to vzniklo dne 1.7.2005 v důsledku nečinnosti správce daně. Exekuční příkaz ze dne 25.5.2004 na částku Kč 80.640.000,- Kč byl pravomocný a správce daně si měl a mohl splatnou DPPO za rok 2004 v částce Kč 47.372.380,- Kč vybrat k termínu 30.6.2005. Byl na to dokonce upozorněn žalobcem v průvodním dopise ze dne 28.6.2005 k podanému přiznání k DPPO za rok 2004, osobně předaném na podatelnu správce daně dne 29.6.2005.

Dle žalobce je prokazatelné, že správce daně zcela nepochopitelně nekonal ani po 1.7.2005 a ani následně, např. v souvislosti s písemnou žádostí žalobce o vrácení přeplatku na dani z převodu nemovitostí s přísl. ze dne 1.8.2005 pod zn. GŘ/STP/315/2005 (doplněnou dne 8.8.2005), kdy měl za povinnost zkoumat, zda žalobce nemá jiné daňové nedoplatky. Lze se tedy domnívat, že správce daně začal konat až poté, co žalobce písemně požádal o zaslání stavu osobního účtu daňových nedoplateků dopisem ze dne 29.8.2005. Patrně v reakci na shora uvedené zvolil správce daně dne 31.8.2005 zcela nestandardní postup, když ani v tomto termínu nerealizoval splatnou a zajištěnou DPPO za rok 2004, ale exekuční řízení dle exekučního příkazu z 25.5.2004 svým rozhodnutím zastavil a téhož dne (31.8.2005) vydal dva nové exekuční příkazy čj. 318486/05/005942/2610 na částku 50.403.830,05 Kč (zde správce daně vykázal nedoplatek na DPPO za rok 2004 v částce Kč 46 829 805,05, zbývající částku krom exekučních nákladů činily nedoplatky na daňové penále z DPH) a čj. 318528/05/005942/6910 na částku 743.674,- Kč za nedoplatek na daňové penále z DPFO a exekuční náklady. V této souvislosti žalobce konstatoval, že všechny jeho splatné daňové nedoplatky měl správce daně zajištěny exekučními příkazy. Zkoumání stavu finančních prostředků na jeho účtu správcem daně tedy žalobce považuje za nedůvodné a neoprávněné a argumentaci žalovaného v tomto smyslu za zavádějící a irelevantní, stejně jako tvrzení žalovaného, že i za stavu, kdy daň mohla být na základě nařízené exekuce v plné výši vybrána, měl žalobce daně platit ze svých volných prostředků. Takový postup žalobce by mohl by být hodnocen jako nezodpovědný a v rozporu s povinností členů vedení společnosti nakládat s majetkem jako řádný hospodář. Takovým krokem by mohla být společnost naprosto bezdůvodně přivedena do platební neschopnosti i k úpadku, když v té době neměla zdaleka vyjasněné a splacené závazky vůči svým věřitelům a neměla beze zbytku vyřízeny rovněž restituční nároky.

To, že je mu správním orgánem vytýkáno, že současně s podáním daňového přiznání nepožádal o povolení posečkání daně do úhrady daňové povinnosti realizací exekučního příkazu, přijde žalobci zcela mimo realitu. Z jeho strany nebyl důvod, aby o posečkání žádal, když bylo plně v režii a kompetenci správce daně, aby si daň včas vybral, neboť snad proto použil s předstihem všechny pro něj dostupné instrumenty. Žalobce ani neví, na základě čeho by měl takto postupovat, jak takovou žádost náležitě odůvodnit a na základě čeho by správce daně žádosti o posečkání vyhověl.

Pokud se žalovaný odvolává na úřední záznam ze dne 31.8.2006 a na vyjádření správce daně ze dne 13.9.2006, žalobce namítl, že se k těmto tvrzením žalovaného nemůže vyjádřit, neboť takovým záznamem nedisponuje a není mu ani jasné, k čemu má posloužit záznam ze srpna 2006, když vznik penále se datuje k 1.7.2005. Pokud byl dodatečně nějaký úřední záznam z nějakého jednání pořízen, pak jej žalobce zcela odmítá. Tvrzení žalovaného o tom, že došlo k dohodě mezi žalobcem a správcem daně, že správce daně nezašle příslušné bance vyrozumění o právní moci exekučního příkazu a finanční prostředky budou zajištěny na účtu až do uhrazení vyměřené DPPO za rok 2004, tj. do 30.6.2005, je podle žalobce nepodložené a nepravdivé. Takové ujednání by zcela jistě muselo být časově omezeno nejpozději do doby splatnosti DPPO, mařilo by smysl a účel nařízené exekuce a zcela jistě by z něho musel být pořízen úřední záznam podepsaný jak zástupcem žalobce, tak správcem daně. Žalobce zmiňovaný záznam zpochybňuje, neboť časově nezapadá do příslušného období splatnosti daně a není mu známo, že by takový záznam byl z jeho strany potvrzen.

Žalobce trvá na tom, že se neprovinil a nezapříčinil prodlení se zaplacením daně, a tudíž neví, proč by měl být potrestán (zaplacením penále) a proč by měl žádat o prominutí vyměřeného trestu (penále). Závěrem poznamenal, že v období roku 2004 (duben - červen)

podal u Ministerstva financí žádosti o prominutí penále v šesti případech ohledně částky celkem 9.645.431,- Kč a ani jediná koruna mu prominuta nebyla.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ve vyjádření k žalobě především zdůraznil, že předmětné daňové penále vzniklo ze zákona, a to neuhrazením daňové povinnosti nejpozději v den její splatnosti a že správce daně nemůže žádným způsobem tuto skutečnost ovlivnit. Zda předmětné daňové penále správce daně žalobci sdělí či nikoliv a zda jej následně předepíše do evidence, nezáleží na správním uvážení správce daně (ani žalovaného). Pokud je žalobce toho názoru, že daňové penále vzniklo nečinností správce daně, mohl na tuto nečinnost upozornit nadřízený správní orgán a pokud je toho názoru, že daňové penále vzniklo v důsledku nesprávného úředního postupu, nelze se nápravy dovolávat v rámci odvolání proti platebnímu výměru na daňové penále a následně žalobou u správního soudu, neboť tato námitka míří mimo rozhodovací důvody. Žalobcem namítaný nesprávný úřední postup předcházející vydání platebního výměru na daňové penále nemůže být důvodem pro nevydání předmětného platebního výměru na daňové penále, neboť daňové penále vzniká přímo ze zákona. Jiná situace nastává u exekučního příkazu, kdy správce daně rozhoduje o jeho vydání dle svého správního uvážení. Žalobcem zmiňovaným rozsudkem Městského soudu v Praze sp. zn. 8 Ca 17/2006, jehož předmětem bylo posouzení oprávněnosti vydání exekučního příkazu č.j. 318486/05/005942/6910, resp. rozhodnutí žalovaného č.j. FŘ 12952/15/05, bylo rozhodnutí č.j. FŘ 12952/15/05 zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Soud v rozsudku vyjádřil názor, že způsob vedení prvního exekučního řízení (zajišťovací exekuce) nebyl v souladu se zákonem ani se zájmem státu. Proto ani exekuční příkaz č.j. 318486/05/005942/6910 není po právu, když vinou správce daně nebyla zajištěna realizace předchozí exekuce (zajišťovací exekuce) a tuto nerealizaci nelze dávat k tíži žalobce. Soud proto shledal důvodnými námitky žalobce zvláště o porušení základních zásad daňového řízení stanovených v § 2 odst. 2 a 3 ZSDP. Závěry uvedené v tomto rozsudku však nelze vztahovat na řízení ve věci vydání předmětného platebního výměru na daňové penále, neboť daňové penále vzniká přímo ze zákona a správce daně ani žalovaný nemůže při vydání platebního výměru na daňové penále zohledňovat postupy v předchozích daňových řízeních, byť by byly nesprávné a vedly by ke vzniku penále. Při vydání platebního výměru na daňové penále správce daně postupoval zcela v souladu se všemi platnými právními předpisy a neporušil ani ustanovení § 2 odst. 1 až 3 ZSDP.

K námitce žalobce, že penále mělo být evidováno a vykázáno na jeho osobním daňovém účtu, žalovaný uvedl, že dne 29.6.2005 podal žalobce na Finanční úřad pro Prahu 5 pod č.j. 261415/05/005513/6310 přiznání k DPPO za zdaňovací období roku 2004 na daňovou povinnost ve výši 47.372.380,- Kč, kterou správce daně vyměřil v souladu s ust. § 46 odst. 5 ZSDP. Jelikož žalobce vyměřenou daň v zákonné lhůtě neuhradil, vzniklo mu v souladu s ust. § 63 ZSDP penále, jehož výši mu správce daně sdělil platebním výměrem. Dle § 63 ZSDP je-li daňový dlužník v prodlení, vzniká mu penále za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to od původního dne splatnosti. Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníku platebním výměrem. Dlužná DPPO za zdaňovací období roku 2004 vyměřená a předepsaná na základě výše uvedeného daňového přiznání ve výši 47.372.380,- Kč byla splatná dle ust. § 40 odst. 1 a 3 ZSDP dne 30.6.2005. Jelikož dlužná daň nebyla do 30.6.2005 uhrazena, den následující, tj. dne 1.7.2005, začalo žalobci ze zákona vznikat penále, které bylo také ihned splatné. Správce daně platebním výměrem na daňové penále pouze sdělil předpis tohoto penále a k jeho uhrazení stanovil náhradní lhůtu splatnosti. Penále vzniká z dlužného nedoplatku na dani každým dnem

poté, co marně uplynula bez úhrady platební povinnosti zákonná lhůta splatnosti, a je též splatné dnem svého vzniku. Rozhodnutí, kterým správce daně sděluje výši penále, má deklaratorní povahu, vznik povinnosti platit penále pouze deklaruje, protože tato povinnost vzniká na základě zákona. Nejde tedy o rozhodnutí konstitutivní povahy, kterým by povinnost platit penále byla zakládána. Předpis penále musí být daňovému dlužníku vždy sdělen, a to nejdéle v promlčecí lhůtě pro vybrání daně dle ust. § 70 ZSDP. Je-li platební výměr na daňové penále žalobci řádně doručen, stává se účinným a správce daně je, po uplynutí náhradní lhůty splatnosti, předepíše na osobní daňový účet. Bez řádného doručení platebního výměru na daňové penále daňovému subjektu nelze daňové penále na osobní daňový účet předepsat a v daňové evidenci vykazovat. Žalovaný konstatoval, že napadené rozhodnutí bylo vydáno správně a důvodně a žalobcem zmiňovaná předchozí daňová řízení týkající se daňové exekuce nemají na jeho vydání vliv.

K námitce, že se nezabýval meritem věci, tj. proč nebyla provedena exekuce, žalovaný konstatoval, že meritem věci není zkoumání, proč nebyla realizována zajišťovací exekuce, ale skutečnost, zda správce daně byl nebo je oprávněn vydat platební výměr na daňové penále, když penále vzniká ze zákona a nabíhá automaticky, bez možnosti ovlivnění této skutečnosti správcem daně. Správci daně při vydání platebního výměru na daňové penále není dána možnost se rozhodnout dle svého správního uvážení, zda platební výměr vydá či nikoliv.

Žalovaný dále uvedl, že jakmile je zajištěná daňová povinnost vyměřena a stane se splatnou, zajišťovací příkaz dle ZSDP pozbývá platnosti. Z tohoto důvodu správce daně nemohl zajišťovací exekuci nařízenou exekučním příkazem ze dne 25.5.2004 realizovat, ale musel ji zastavit, což rozhodnutím ze dne 31.8.2005 učinil.

K opakované námitce nečinnosti správce daně žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce mohl na tuto nečinnost (spočívající v nerealizaci exekučního příkazu ze dne 25.5.2004) upozornit nadřízený správní orgán, což neučinil. Ohledně námitky žalobce, že na jeho straně nebyl důvod, aby žádal o posečkání daně, žalovaný uvedl, že žalobce věděl, že k realizaci exekučního příkazu ze dne 25.5.2004 nedošlo, což je patrné z jeho dopisu ze dne 28.6.2005 (doručeného správci daně dne 29.6.2005 spolu s daňovým přiznáním k DPPO za rok 2004) a vědět mohl a měl, že k realizaci zajišťovací exekuce již reálně nemůže dojít, neboť zajišťovací příkaz, který byl exekučním titulem, pozbude vyměřením a splatností daňové povinnosti na DPPO za rok 2004 platnosti.

Pokud jde o úřední záznam, ten dle § 13 ZSDP podepisuje pouze pracovník správce daně, který jej vyhotovil. K namítané nerealizaci nařízené exekuce po dobu osmnácti měsíců pak žalovaný uvedl, že nařízená exekuce nebyla realizována po dobu sedmi měsíců, tj. od nabytí právní moci exekučního příkazu (ve kterém byl exekučním titulem zajišťovací příkaz) do pozbytí platnosti tohoto zajišťovacího příkazu.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce ve vztahu k argumentaci správního orgánu, že předmětné daňové penále vzniklo ze zákona a že správce daně nemůže tuto skutečnost žádným způsobem ovlivnit, uvedl, že správce daně tuto skutečnost ovlivnil, resp. přímo zavinil, a to způsobem, který žalobce popsal v žalobě a který byl již soudem zkoumán a posouzen v jiném řízení vedeném mezi týmiž účastníky pod sp. zn. 8 Ca 17/2006. V uvedeném řízení bylo soudem shledáno, že správce daně postupoval vůči žalobci v rozporu se zákonem a se zájmem státu tím, jak vedl první exekuční řízení. V prvním případě byly důsledkem takového konání správce uplatňované exekuční náklady a v nyní projednávané věci je důsledkem následně uplatněné daňové penále. Daňové penále by žalobci nevzniklo,

kdyby správce daně postupoval v souladu se zákonem a realizoval včas exekuci splatnou DPPO. Z odůvodnění rozsudku sp. zn. 8 Ca 17/2006 vyplývá, že nerealizaci předchozí exekuce správcem daně nelze dávat k tíži žalobce, a lze se tedy právem domnívat, že k tíži žalobce nelze dávat ani daňové penále vzniklé následně v přímé souvislosti s tímto nesprávným postupem správce daně. Úsilí žalovaného obhájit legitimitu postupu správce daně tím, že zcela vytrženě hodnotí celý proces z hlediska vymezení pojmu daňového penále, které ze zákona vzniklo, je dle mínění žalobce z hlediska logického uvažování absurdní a neakceptovatelné.

Pokud žalobce požádal v souladu s § 62 odst. 7 ZSDP o výkaz nedoplatků, a to zejména k datu zpracování roční auditované účetní uzávěrky, tj. k 31.12.2005, kde výslovně v žádosti uvedl účel a požadavek na rozčlenění daňových nedoplatků na jistiny u jednotlivých druhů daní, jakož i příslušenství (penále), lze logicky předpokládat, že osobní výkaz nedoplatků bude obsahovat časově správné a pravdivé údaje, aby stav závazků a pohledávek byl reálně a věrohodně zobrazen v účetnictví a nedošlo k jeho zkreslení. Z tvrzení žalovaného, resp. z jeho postupu vyplývá, že osobní výkaz nedoplatků, resp. „potvrzení o stavu osobního účtu“ (dále jen „potvrzení“) nezobrazuje skutečný stav závazků a pohledávek vůči správci daně, a to ani těch, které byly již splatné. Tento postup vede ke zkreslení účetnictví, a tím i reálného stavu hospodaření daňového subjektu. Na základě žádosti žalobce o osobní výkaz nedoplatků mělo být, pokud nějaké daňové penále vzniklo ze zákona, jak žalovaný tvrdí, k příslušnému datu dopočítáno a vykázáno v „potvrzení“ bez ohledu na termín vydání či nevydání příslušného platebního výměru.

Tvrzení žalovaného o pozbytí platnosti zajišťovacího příkazu, a tím i nemožnosti realizovat exekuci, je podle žalobce neopodstatněné, neboť nevyplyvá z žádného z ustanovení ZSDP ani z vlastního exekučního titulu. I v případě, kdy by zajišťovací příkaz pozbyl platnosti, nedošlo tím k uvolnění finančních prostředků žalobce, když daňová exekuce na částku dle zajišťovacího příkazu (80.640.000,- Kč) byla zastavena správcem daně dne 31.8.2005 (tedy dva měsíce po splatnosti DPPO), přičemž byla souběžně nařízena exekuce nová, která byla realizována z důvodů, které žalobce nechápe, až dne 8.12.2005. Takový postup ze strany správce daně je flagrantním porušením práva obecně, je šikanózním vůči žalobci a v poslední řadě je také v rozporu se zájmem státu na včasném výběru daní.

Tvrzení žalovaného, že žalobce měl na nečinnost správce daně upozornit nadřízený správní orgán, pokládá žalobce za absurdní a zavádějící. Má za to, že žalovaný se jím snaží nečinnost správce daně nahradit nečinností žalobce. Žalobce neví, na základě čeho mohl a měl vědět, že k realizaci exekuce dle zajišťovacího výkazu již reálně nemůže dojít, když navíc ve stejný den, kdy správce daně tuto exekuci zastavil, nařídil exekuci novou. Pokud úřední záznam zmiňovaný žalovaným existuje, žalobci o něm není nic známo. Dle jeho názoru taková písemnost za podmínek, za jakých byla pořízena, nic nedokládá a nedokumentuje.

Městský soud v Praze na základě podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů. V posuzované věci vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 2 odst. 1 ZSDP při správě daně jednají správci daně v řízení o daních (dále jen "daňové řízení") v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, chrání zájmy státu a dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.

Podle § 2 odst. 2 ZSDP správci daně postupují v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

Podle § 13 ZSDP úřední záznam zachycuje skutečnosti mající vztah k daňovým spisům jinde neuvedené, např. různá ústní sdělení, oznámení, poznámky, obsah telefonických hovorů, odkazy na jiné spisové materiály, výpisy ze záznamů ať již vlastních nebo cizích a další skutečnosti k věci se vztahující a zjištěné správcem daně. Úřední záznam podepíše pracovník správce daně, který ho vyhotovil, s uvedením data. V úředním záznamu odkáže též na zdroj informace v záznamu uvedené. Pro další náležitosti úředního záznamu platí přiměřeně ustanovení týkající se protokolu.

Podle § 71 odst. 1 ZSDP je-li odůvodněná obava, že úhrada nesplatné nebo dosud nestanovené daně bude v době jejich splatnosti a vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi, může správce daně s uvedením důvodů, pro něž pokládá vybrání za ohrožené, vydat zajišťovací příkaz. V zajišťovacím příkaze uloží daňovému subjektu, aby nejdéle do tří dnů v příkaze uvedenou částku daně zajistil ve prospěch správce daně, a to způsobem v příkaze uvedeným, zejména složením jistoty na jeho účet nebo do určené depozitní úschovy.

Podle § 63 odst. 1 ZSDP, ve znění účinném do 31.12.2006, daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.

Podle § 63 odst. 2 ZSDP, v témže znění, penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.

Podle § 63 odst. 4 ZSDP je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.

Podle § 73 odst. 6 písm. a/ ZSDP, ve znění účinném do 7.3.2006, se daňová exekuce provádí vydáním exekučního příkazu na příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky.

Podle § 73 odst. 7 věty první ZSDP se pro výkon daňové exekuce se použije přiměřeně občanského soudního řádu.

Podle § 305 o.s.ř. o tom, že usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí nabylo právní moci, soud vyrozumí oprávněného a peněžní ústav; peněžnímu ústavu vyrozumění doručí do vlastních rukou.

Podle § 307 odst. 1 o.s.ř. výkon rozhodnutí se provede odepsáním vymáhané pohledávky a jejího příslušenství z účtu a jejím vyplacením oprávněnému. Byl-li výkon rozhodnutí nařízen na více účtů povinného, provede peněžní ústav výkon rozhodnutí z jednotlivých účtů podle pořadí uvedeného v usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí.

Podle § 307 odst. 2 o.s.ř. peněžní ústav provede výkon rozhodnutí ve dni, který následuje po doručení vyrozumění podle § 305; není-li však pohledávka povinného z účtu ještě splatná, provede peněžní ústav výkon rozhodnutí ve dni, který následuje po její splatnosti. Výkon rozhodnutí se provede i tehdy, postačuje-li pohledávka povinného z účtu jen k částečnému uspokojení oprávněného.

Podle § 268 odst. 1 písm. b/ o.s.ř. výkon rozhodnutí bude zastaven, jestliže rozhodnutí, které je podkladem výkonu, bylo po nařízení výkonu zrušeno nebo se stalo neúčinným.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.

Postup správce daně spočívající v zastavení exekučního řízení vedeného dle exekučního příkazu ze dne 25.5.2004, jehož exekučním titulem byl zajišťovací příkaz č.j. 218675/04/005942/7800 ze dne 12.5.2004 na nesplatnou a nestanovenou DPPO za rok 2004 znějící na částku 80.640.000,- Kč, poté, co se DPPO žalobce za uvedené období stala splatnou, a zároveň vydání nového exekučního příkazu, k němuž došlo dne 31.8.2005, nelze označit za „zcela nestandardní postup“, jak namítá žalobce. Zajišťovací příkaz je při splnění podmínek stanovených v § 73 odst. 4 ZSDP exekučním titulem. V průběhu tzv. zajišťovací exekuce (tedy exekuce prováděné z titulu zajišťovacího příkazu) může dojít k situaci předvídané v § 268 odst. 1 písm. b) o.s.ř. (ve spojení s § 73 odst. 7 ZSDP), tedy k tomu, že rozhodnutí, které je podkladem výkonu, se stalo neúčinným. Ač sice ZSDP s výjimkou uvedenou v § 71 odst. 3 výslovně neřeší otázku délky doby platnosti zajišťovacího příkazu, z jeho předběžné povahy (viz též č. 143/2004 Sb. NSS; „jde o dočasný prostředek k zajištění účelu daňového řízení“), tedy lépe řečeno z podmínek stanovených pro možnost jeho vydání, je třeba dojít k jednoznačnému závěru, že okamžikem splatnosti dosud nesplatné nebo dosud nestanovené daně, jejíž úhrada byla zajišťována dle § 71 ZSDP, zajišťovací příkaz pozbývá platnosti, a stává se tak neúčinným ve smyslu § 268 odst. 1 písm. b) o.s.ř. Nutno zdůraznit, že tato skutečnost nemá žádný dopad na posuzování zákonnosti jeho vydání, čili na otázku vzniku jeho účinků a jeho právní existenci. Zajišťovací exekuce proto musí být formálně ukončena, a to zastavením exekučního řízení dle § 27 odst. 1 písm. g) ZSDP za přiměřeného použití výše uvedeného ustanovení občanského soudního řádu. Případná následující exekuce na téže dani je již tzv. exekucí uhrazovací, kde exekučním titulem je vykonatelné rozhodnutí, jímž byla stanovena daň (platební výměr, dodatečný platební výměr), vykonatelný výkaz nedoplatků nebo splatná částka zálohy na daň; v takovém případě však musí správce daně vydat nový exekuční příkaz (shodně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26.4.2006 č.j. 3 Afs 5/2004 – 63). V zastavení exekučního řízení vedeného dle exekučního příkazu ze dne 25.5.2004, jehož exekučním titulem byl zajišťovací příkaz č.j. 218675/04/005942/7800 ze dne 12.5.2004, tedy soud žádné pochybení ze strany správce daně nespatřuje.

Soud však shledal opodstatněnou klíčovou námitku žalobce, že příčinou prodlení s úhradou splatné DPPO za rok 2004, a tím i příčinou vzniku penále, nebylo jeho pochybení, ale nezákonný postup správce daně.

V průběhu daňového řízení, jež vyústilo ve vydání napadeného rozhodnutí, byl správcem daně dne 12.5.2004 vydán zajišťovací příkaz, jímž bylo žalobci přikázáno, aby nejdéle do 3 dnů ode dne doručení tohoto příkazu zajistil DPPO za období od 1.1.2004 do 31.12.2004 v částce 80.640.000,- Kč ve prospěch správce daně složením jistoty v téže výši. Dne 25.5.2004 byl pak správcem daně vydán pod č.j. 232438/04/005942/7538 exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank, jímž bylo peněžnímu ústavu (HVB Bank Czech Republic a.s.) přikázáno, aby od okamžiku, kdy mu bude doručen tento exekuční příkaz, z účtů žalobce až do výše vykonatelného nedoplatku v částce 80.640.000,- Kč nevyplácel peněžní prostředky, neprováděl na ně započtení ani s nimi jinak nenakládal, a aby ve dni, který následuje po doručení vyrozumění, že exekuční příkaz nabyl právní moci, provedl odepsání prostředků dlužníka z účtu či účtů vedených peněžním ústavem až do výše vykonatelného nedoplatku a vyplatil je správci daně na v exekučním příkaze uvedený účet. V souzené věci je nesporné, že tento exekuční příkaz, který nabyl právní moci dne 2.12.2004, nebyl správcem daně vůbec realizován, resp. že správce daně nevyrozuměl jmenovaný peněžní ústav o tom, že exekuční příkaz nabyl právní moci, takže k odepsání „blokovaných“ prostředků žalobce z účtu ve prospěch správce daně nedošlo. Jak již bylo soudem konstatováno shora, zajišťovací příkaz č.j. 218675/04/005942/7800 ze dne 12.5.2004, který byl exekučním titulem pro vydání exekučního příkazu ze dne 25.5.2004, pozbyl platnosti okamžikem splatnosti daně, jejíž úhradu zajišťoval, a stal se tak neúčinným.

Nelze přisvědčit argumentaci žalovaného, že žalobcem zmiňovaná daňová (exekuční) řízení nemají žádný vliv na vznik penále a na vydání předmětného platebního výměru na penále. Pokud by totiž správce daně v exekučním řízení postupoval v souladu se zákonem a vyrozuměl peněžní ústav o nabytí právní moci exekučního příkazu ze dne 25.5.2004, jak bylo jeho povinností, měl by prostředky potřebné k úhradě daňové povinnosti žalobce jako jistotu na svém účtu k dispozici dokonce ještě předtím, než se daň stala splatnou a v okamžiku splatnosti daně mohla být z těchto prostředků žalobcova DPPO v plné výši uhrazena. V takovém případě by k žádnému prodlení žalobce se zaplacením daně, a tedy ani ke splnění podmínek pro uplatnění penále, nedošlo.

Správcí daně ve vyrozumění peněžního ústavu nic nebránilo. Argumentuje-li žalovaný v napadeném rozhodnutí úředním záznamem ze dne 31.8.2006, podle kterého měl zástupce žalobce Ing. Berka správci daně navrhnout, aby zajištěná částka byla ponechána na účtu u příslušné banky, správce daně tento návrh akceptoval a došlo mezi nimi k dohodě, že příslušné bance nebude zasláno vyrozumění o nabytí právní moci (exekučního příkazu), nelze tuto argumentaci akceptovat. Postup správce daně v exekučním řízení je kogentně upraven zákonem a k případným návrhům daňového subjektu na odchýlení se od tohoto zákonem stanoveného postupu správce daně nesmí přihlížet. I kdyby ze strany žalobce skutečně zazněl návrh, který je zmiňován v úředním záznamu ze dne 31.8.2006 zpracovaném Josefem Pechou, což žalobce v žalobě popírá, bylo povinností správce daně tento návrh odmítnout a postupovat v souladu s § 305 o.s.ř., tj. vyrozumět peněžní ústav o tom, že exekuční příkaz ze dne 25.5.2004 nabyl právní moci. Jestliže tak správce daně neučinil, porušil zákon, a právě toto porušení zákona bylo hlavní příčinou prodlení se zaplacením DPPO za rok 2004. Soud k tomu dodává, že o obsahu jednání se žalobcem (jeho zástupcem) měl být formálně sepsán protokol o ústním jednání s náležitostmi uvedenými v § 12 ZSDP a nikoliv úřední záznam, k jehož

vyhotovení navíc došlo se značným časovým odstupem, který sám o sobě věrohodnost záznamu zpochybňuje. Nicméně ani vyhotovení protokolu o jednání, který by zachycoval tutéž dohodu mezi žalobcem a správcem, která je nastíněna v úředním záznamu, by nemohlo vést soud k jinému závěru, než že bylo zákonnou povinností správce daně vyrozumět peněžní ústav o tom, že exekuční příkaz ze dne 25.5.2004 nabyl právní moci. Nesplnění této povinnosti není možné kvalifikovat jako „ne zcela standardní postup“ správce daně, jak to činí žalovaný, neboť se zcela jednoznačně jedná o postup, který je v rozporu se zákonem. Na tomto místě nelze než přisvědčit názoru žalobce, že případná dohoda správce daně s daňovým subjektem, jejíž podstatou je nerespektování povinnosti zakotvené v § 305 o.s.ř., *zcela máří smysl a účel nařízené exekuce*.

Žalobci nelze v projednávané věci klást k tíži, že měl na účtu (účtech) u peněžního ústavu ještě další „neblokované“ prostředky, ze kterých mohl DPPO za rok 2004 v okamžiku její splatnosti alespoň zčásti uhradit. Žalobce očekával a mohl oprávněně spoléhat na to, že správce daně bude v daňovém exekučním řízení postupovat v souladu se zákonem, jak mu ukládá § 2 odst. 1 ZSDP. Po vydání zajišťovacího příkazu na dosud nesplatnou daň, zahájení exekučního řízení a nabytí právní moci exekučního příkazu ze dne 25.5.2004 mohl tedy žalobce důvodně očekávat, že jeho daňová povinnost bude v okamžiku její splatnosti v plné výši uhrazena z částky, na kterou se tento exekuční příkaz vztahoval. Nebylo proto důvodu, aby tutéž daň platil z jiných prostředků.

Lze shrnout, že porušení zákona, kterého se dopustil správce daně v exekučním řízení, bylo hlavní příčinou prodlení žalobce se zaplacením DPPO za rok 2004, a tím i vzniku penále. Pokud by správce daně v exekučním řízení postupoval v souladu se zákonem a vyrozuměl peněžní ústav o nabytí právní moci exekučního příkazu ze dne 25.5.2004, jak bylo jeho povinností, měl by prostředky potřebné k úhradě daňové povinnosti žalobce v podobě jistoty na svém účtu k dispozici ještě předtím, než se daň stala splatnou a v okamžiku splatnosti daně mohla být z těchto prostředků žalobcova DPPO v plné výši uhrazena. Jak zdejší soud konstatoval již v rozsudku ze dne 26.6.2008 č.j. 8 Ca 17/2006 – 52, je zřejmé, že správce daně měl dostatečné prostředky k tomu, aby potřebné finanční prostředky včas dostal do své dispozice, a aby tak zajistil daňové zájmy státu. Exekuční řízení však vzhledem k vytčenému pochybení správce daně nebylo vedeno tak, aby byly předmětné finanční prostředky vymoženy a daň včas zaplacená. Vydání platebního výměru na penále za této situace se dle náhledu soudu přičí základní zásadě daňového řízení formulované v § 2 odst. 2 ZSDP, podle níž správci daně při vyžadování plnění povinností daňových subjektů v daňovém řízení volí *jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení*, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Cíle řízení, tj. vybrání daně ve stanovené výši, mohlo a mělo být v souzené věci dosaženo vydáním zajišťovacího příkazu ze dne 12.5.2004 a následně vedeného exekučního řízení. Pokud se tak nestalo, a to výlučně v důsledku nezákonného postupu správce daně, nejedná se o porušení zákonné povinnosti ze strany žalobce, který se zajištěnou částkou podléhající exekuci již nemohl disponovat a nemohl rovněž (na rozdíl od správce daně) nijak ovlivnit další průběh exekučního řízení a včasnost úhrady své daňové povinnosti z exekuované částky. Žalobci vzhledem k výše uvedenému nelze klást za vinu, že nezaplatil splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti, a požadovat od něj zaplacení penále. Tento požadavek správce daně, stejně jako požadavek formulovaný žalovaným v napadeném rozhodnutí, že žalobce měl DPPO za rok 2004 v okamžiku její splatnosti alespoň zčásti zaplatit z jiných zdrojů, je ve smyslu § 2 odst. 2 ZSDP prostředkem, jenž žalobce nespravedlivě zatěžuje nad přípustnou míru, a je z tohoto důvodu nezákonný.

Žalobce nebyl ze zákona povinen žádat při podání daňového přiznání o povolení posečkáni daně či upozorňovat nadřízený správní orgán na nečinnost správce daně spočívající v nerealizaci exekučního příkazu ze dne 25.5.2004. Pokud takto nejednal, nelze z toho vyvozovat žádné závěry, které by měly dopad na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Pro rozhodnutí soudu ve věci samé je rovněž zcela irelevantní skutečnost, že v potvrzení o stavu osobního daňového účtu vydaném žalobci nebylo předmětné penále uvedeno. Ani k této skutečnosti proto soud při svém rozhodování nepřihlížel.

Se zřetelem ke všem shora uvedeným skutečnostem a citovaným zákonným ustanovením soudu nezbylo než napadené rozhodnutí pro nezákonnost zrušit (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). V souladu s ust. § 78 odst. 4 s.ř.s. soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem, který soud ve zrušujícím rozsudku vyslovil, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Za splnění podmínek zakotvených v ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobce s tímto postupem výslovně souhlasil a žalovaný nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Ve druhém výroku tohoto rozsudku přiznal soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 2.000,- Kč a v nákladech souvisejících s právním zastoupením žalobce advokátem. Tyto jsou tvořeny jednak odměnou za právní zastoupení žalobce advokátem, a to za tři úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepsání žaloby, replika), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., 2.100,- Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f/ vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1.9.2006). Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny třemi paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1.9.2006) a částkou 1.512,- Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, tedy činí 10.712,- Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši, a to ve stanovené lhůtě k rukám právního zástupce žalobce advokáta JUDr. Jana Hegera (§ 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.).

P o u č e n í :

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. 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 Praze dne 30. května 2013

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Matznerová, DiS.