ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **CZT a. s.,** IČ 25272322
Piletická 486, 503 41 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ř**editelství, IČ 72080043
Masarykova 427/31, 602 00 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. července 2019, č.j. 29562/19/5100-41456-711929,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

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

Odůvodnění:

1. Včas podanou žalobou namítal žalobce nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl jeho odvolání do rozhodnutí Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj č. j. 1893359/18/2701-80541-608353 ze dne 8. 11. 2018, o zřízení zástavního práva, vydané podle ust. § 170 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a ust. § 1309 a násl. zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), a toto rozhodnutí potvrdil.

I. Žalobní argumentace

2. Žalobce měl za to, že žalovaný nezjistil v rozsahu nezbytném pro rozhodnutí skutkový stav tak, aby o něm nebyly důvodné pochybnosti a dospěl tak na základě provedených důkazů k nesprávným skutkovým zjištěním. Žalovaný dle žalobce sice v úvodu odůvodnění rozhodnutí rekapituluje skutečnosti, které tomuto vydání předcházely, avšak neuvádí zcela zásadní skutečnost, a to že jím zmiňované dodatečné platební výměry na spotřební daň za únor až červen 2006 a srpen až říjen 2006 neexistují. Ve stejný den, kdy žalovaný vydal rozhodnutí, byla uvedená skutečnost potvrzena na nejvyšší úrovni soudní soustavy. Žalovaný tedy pochybil, pakliže uvedl, že spotřební daň za tabákové výrobky byla žalobci doměřena za období únor až říjen 2006 (s výjimkou měsíce července 2006). Naopak je zřejmé, a to primárně z hlediska materiálního, že daň z přidané hodnoty byla doměřena ze základu (dodatečně zjištěné zvýšení základu daně právě o spotřební daň), který činí 0 Kč a navíc správce daně uplatňuje z takovéto daně penále, které počítá z chybně doměřené DPH.

3. Žalobce vyslovil nesouhlas s postupem žalovaného a jeho hodnocením jednotlivých odvolacích námitek. K tomu uvedl následující.

Ad A) - Probíhající soudní přezkum ve věci exekučního příkazu

4. Žalovaný, jak žalobce uvedl, naznačil, že si je vědom toho, že žalobě proti exekučnímu příkazu týkajícímu se téže pohledávky a týchž rozhodnutí byl přiznán krajským soudem odkladný účinek, nicméně tato skutečnost není rozhodnutí o zřízení zástavního práva na překážku, neboť se jedná pouze o zajišťovací institut, kdy motivuje dlužníka k uhrazení dluhu a dále prodlužuje dobu, po kterou lze daňový nedoplatek vymáhat.

5. Žalobce vyslovil nesouhlas s uvedenou argumentací a uvedl, že zřízení zástavního práva představuje zcela zásadní zásah do vlastnického práva určitého subjektu, kdy s ohledem na výši zajišťované pohledávky, pokud tato převyšuje hodnotu zatížené věci, je hodnota věci takto zatížené prakticky nulová.

Ad B) - Neexistence platebních výměrů na penále

6. Žalovaný, jak žalobce uvedl, stran předmětné námitky konstatoval, že rozhodnutí stanovující daň zajištěnou zástavním právem zřízeným napadeným rozhodnutím je nutno v souladu se zásadou presumpce správnosti správních aktů považovat za správné a zákonné, jelikož dosud nebylo k tomu příslušným orgánem rozhodnuto o opaku.

7. K tomu žalobce konstatoval, že v daném případě však platební výměry na penále ve skutečnosti neexistují, a tedy u nich ani nelze uvažovat jakoukoliv presumpci správnosti. Údajné obživnutí platebních výměrů na penále je totiž pouze výsledkem nezákonného postupu správce daně a jím vydaných nezákonných rozhodnutí (tato rozhodnutí byla napadena správními žalobami, o kterých nebylo dosud správními soudy rozhodnuto). Žalovaný celou věc poněkud bagatelizuje a vyvolává dojem, že věc probíhá zcela standardně, o čemž má svědčit i správní žaloba podaná žalobcem – žalovaný konstatuje, že žalobce ostatně proti třetímu rozhodnutí o odvolání vydanému v přezkumném řízení může také podat žalobu ve správním soudnictví, což žalobce učinil. Je však otázkou, nakolik lze spravedlnost, která bude deklarována až po mnoha a mnoha letech, považovat se spravedlnost dostatečně efektivní, resp. zda to může být vnímáno jejím adresátem, zejména když v mezidobí musí brojit proti dalším krokům správce daně v

podobě instrumentů směřujících k vymožení resp. zajištění tvrzené daňové povinnosti (penále).

8. Žalobce připomenul, že principiálně se jedná o to, že rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27647/13/5000-14306-711377 bylo zamítnuto odvolání podané žalobcem proti předmětným platebním výměrům na penále. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce správní žalobu, o které bylo vedeno řízení Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 52 Af 1/2014. Dne 20. 3. 2014 došlo k vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o uspokojení (č. j. 5675/14/5000-14306-711377) žalobce dle § 124 daňového řádu, pročež soud řízení dne 2. 4. 2014 zastavil ve smyslu § 62 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Následně však, po zastavení řízení Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 52 Af 1/2014, došlo k nařízení přezkumu posledně zmiňovaného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství dle § 121 daňového řádu a posléze též k vydání přezkumného rozhodnutí, které rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č. j. 5675/14/5000-14306-711377 ze dne 20. 3. 2014 zrušilo, v důsledku čehož dle názoru správce daně platební výměry na penále „obživly“.

9. Žalobce zrekapituloval, že proti příslušným posledně zmiňovaným rozhodnutím brojí následujícími žalobami:

   1) Žaloba ve věci nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013, ve znění přezkumného rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014, směřuje proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2015, č. j. MF-5475/2015/3902-3, a je vedena u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6 Af 39/2015.

   2) Žaloba podaná ke Krajskému soudu v Brně, vedená pod sp. zn. 29 Af 18/2016 pak směřuje proti rozhodnutí, jímž Generální finanční ředitelství zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2015, č. j. 15720/15/5300-22443-711377. Tímto rozhodnutím Odvolací finanční ředitelství v rámci přezkumného řízení změnilo svoje dřívější rozhodnutí ze dne 15. 11. 2013, ve znění přezkumného rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014. Krajský soud v Brně řízení sp. zn. 29 Af 18/2016 přerušil usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 8. 3. 2018, jelikož výsledek řízení vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 6 Af 39/2015 (kde je řešena zákonnost nařízení přezkoumání rozhodnutí) může vliv na rozhodnutí Krajského soudu v Brně o věci samé.

10. Žalobce měl za to, že v dané věci je plně aplikovatelný právní názor vyslovený v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č.j. 8 Afs 15/2007-75 ze dne 14. 4. 2009 bod 54; v souzené věci brání vydání nových rozhodnutí překážka věci již rozhodnuté, neboť daňový řád (mimo ustanovení § 124a) neumožňuje „obživnutí“ již zrušených rozhodnutí, resp. podmínkou „obživnutí“ ve smyslu § 124a daňového řádu, je popření právního názoru krajského soudu soudem vyšší instance.

11. K institutu přezkumného řízení upraveného v ustanovení § 121 a násl. daňového řádu žalobce uvedl, že ten je možný mimo jiné uplatnit pouze za předpokladu existujícího rozhodnutí, nikoliv rozhodnutí, které právně neexistuje. Nařízení přezkoumání rozhodnutí bylo tedy v přímém rozporu s usnesením Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 1/2014-96, které bylo vydáno v souladu s § 62 odst. 3 a § 47 písm. b) s. ř. s. poté, co v rámci soudního řízení odvolací finanční ředitelství oznámilo Krajskému soudu v Hradci Králové, že hodlá vydat rozhodnutí, jímž žalobce zcela uspokojí, když dne 20.

3. 2014 vydalo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí pod č. j. 5675/14/5000-4306-711377. Toto rozhodnutí nabylo právní moci předmětným usnesením Krajského soudu v Hradci Králové, protože bylo vydáno v souladu s § 62 odst. 3 a § 47 písm. b) s. ř. s., přičemž závaznost předmětného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové vyplývá i pro správce daně s odvoláním na ustanovení §§ 47, 53, 54 a 55 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 121 odst. 2 daňového řádu, dle něhož v rozsahu, ve kterém bylo rozhodnutí vydané při správě daní přezkoumáno ve správním soudnictví, nelze nařídit přezkoumání rozhodnutí.

12. Žalobce měl za to, že správce daně nemůže nikterak eliminovat důsledky soudního rozhodnutí tím, že nařídí přezkoumání rozhodnutí, jehož právní moc je vázána právě na právní moc soudního rozhodnutí, tedy na právní moc usnesení Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 52 Af 1/2014-96 o zastavení řízení. Nařízení přezkoumání takového rozhodnutí Odvolacího finanční ředitelství č.j. 5675/14/5000-4306-711377 ze dne 20. 3. 2014 (kterým OFŘ Platební výměry na penále zrušilo), nebo dokonce vydání rozhodnutí, kterým je posledně uvedené rozhodnutí OFŘ zrušeno, nemůže negovat důsledky citovaného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové. Žalovaný se tedy mýlí, pokud akceptuje nařízení přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finanční ředitelství č.j. 5675/14/5000-4306-711377 ze dne 20. 3. 2014 a výsledek přezkumného řízení (kterým OFŘ Platební výměry na penále zrušilo).

13. Vzhledem k výše uvedenému žalobce uzavřel, že rozhodně nebyly naplněny zákonné podmínky pro zřízení zástavního práva, neboť chybí zcela základní předpoklad pro zřízení zástavního práva – rozhodnutí deklarující vznik zajišťovaných daňových pohledávek, které by bylo s to vyvolat jakékoliv právní účinky.

Ad C) - Nezákonnost penále

14. Dále žalobce připomenul, že projednávaná věc je součástí dlouholetého sporu, který žalobce s orgány celní a finanční správy ohledně dodatečného vyměření spotřební daně a v návaznosti na to také daně z přidané hodnoty týkající se doutníků Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin. Spotřební daň na doutníky Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin byla dodatečně doměřena rozhodnutími Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 22. 10. 2010. Tato rozhodnutí žalobce napadl správními žalobami. Posléze, dne 28. 4. 2011, vydal Finanční úřad v Pardubicích dodatečné platební výměry na DPH. Odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství v Hradci Králové rozhodnutím ze dne 16. 9. 2011, č. j. 5429/11-1300-601383. Potvrdilo přitom, že se doměření opírá o nová pravomocná rozhodnutí celního ředitelství. Skutečnost, že DPH byla doměřena na základě výsledků daňové kontroly provedené celním úřadem, vyplývá též ze zprávy o daňové kontrole provedené správcem daně. Žalobce znovu zdůraznil, že daň z přidané hodnoty byla doměřena ze základu (dodatečně zjištěné zvýšení základu daně právě o spotřební daň), který činí 0 Kč a nyní ještě správce daně uplatňuje z takovéto daně penále, které počítá z chybně doměřené DPH. Generální ředitelství cel rozhodnutími ze dne 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013 jednotlivé dodatečné platební výměry Celního úřadu Pardubice ze dne 21. 11. 2007 zrušilo a řízení zastavilo. O této skutečnosti žalobce informoval Odvolací finanční ředitelství dne 13. 5. 2013 podáním nazvaným „Opětovné doplnění žádosti o povolení obnovy řízení“. Následně však Celní úřad pro Pardubický kraj přípisem ze dne 21. 5. 2013 vyrozuměl žalobce o tom, že na základě žádosti Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 17. 5. 2013 zaslal tomuto správci daně částku 6 581 106 Kč jako nedoplatek na DPH související právě s nezákonně

doměřenou spotřební daní. Ze strany správce daně tak došlo k převodu značné sumy finančních prostředků, aniž by o tom byl žalobce s předstihem jakkoli vyrozuměn, a to na nezákonně doměřenou DPH. Následně, namísto toho, aby správce daně z úřední povinnosti napravil nezákonný stav, tj. DPH stanovil ve správné výši, vydal dne 17. 5. 2013 platební výměry na penále za období, po kterou byl žalobce dle mínění správce daně v prodlení s úhradou DPH (doměřenou ze základu zahrnujícího nezákonně doměřenou spotřební daň). Naprosto paradoxně správce daně navíc vyčíslil penále za období, kdy měl stát (jehož je správce daně orgánem) až na několik málo měsíců (v nichž však rovněž vykazoval daňový účet žalobce kladný zůstatek – přeplatek - v částce kolem 1 mil. Kč) u sebe (na účtu celního úřadu) částku získanou dle zajišťovacích příkazů Celního úřadu Pardubice ve výši 37 015 931,79 Kč. Uvedenou částku měl stát u sebe již od 27. 3. 2007.

15. Žalobce zdůraznil, že uvedenou otázkou se však žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nezabýval, a předmětné rozhodnutí je proto v tomto směru nepřezkoumatelné. Žalovaný v rozhodnutí fakticky jen uvedl, že na tomto místě nepřísluší zabývat se zákonností či správností platebních výměrů na daňové penále a výší předepsaného penále a žalovaný pak pouze podotkl, že tato otázka je předmětem přezkumu v řízení o žalobě, kterou žalobce podal proti výše uvedenému rozhodnutí o odvolání. Nicméně žalobce, jak zdůraznil, byl vydáním platebních výměrů na penále poškozen v souvislosti s nezákonně doměřenou spotřební daní již poněkolikáté. Navíc správce daně je povinen, aby poté, co zruší své rozhodnutí ohledně vyšší daňové povinnosti (zde na spotřební dani) zpětně zohlednit tuto skutečnost (zpětně vzniklý přeplatek), i pokud jde o úročení nedoplatků na jiné dani (zde DPH). Jinými slovy, za dobu trvání přeplatku vzniklého pozdější změnou doměrku na spotřební dani, má správce daně povinnost přihlédnout k takto vzniklému přeplatku pro úročení nedoplatku DPH. Uvedené situace se dotýká i judikatura Nejvyššího správního soudu, na kterou žalobce odkázal - rozsudek Nevyššího správního soudu č. j. 5 Afs 72/2009 – 75 ze dne 14. 12. 2009, z něhož jednoznačně vyplývá, že správce daně není oprávněn započítat do počtu dnů prodlení dobu, po kterou byl na účtu žalobce evidován vratitelný přeplatek.

16. Žalobce rovněž připomenul, že Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že pokud je na daňovém účtu poplatníka (plátce) evidován přeplatek, resp. vyměřený nárok na odpočet DPH, je správce daně povinen postup podle § 64 odst. 2 daňového řádu uplatnit. Předepíše-li správce daně za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, daňovému subjektu penále z titulu existence nedoplatku na jiné dani, postupuje v rozporu se zákonem.

17. Tento závěr je dle žalobce třeba použít i v situaci, kdy byl nedoplatek doměřen např. na základě zjištění v rámci daňové kontroly a v době vracení (dřívějších) přeplatků nedoplatek na účtu daňového subjektu evidován nebyl. Správci daně je § 64 odst. 2 zákona o správě daní stanovena povinnost použít evidovaný vratitelný přeplatek, neřeší však, zda tak má činit i zpětně. V případě dodatečně doměřené daně a následně penalizace vzniká tak vždy zásadní otázka, tj. zda je správce daně povinen přihlížet při výpočtu penále k případným přeplatkům, které na osobním daňovém účtu daňového subjektu existovaly v době od původní splatnosti do doby úhrady dodatečně vyměřené daně. Zákon o správě daní výslovně tuto otázku neupravuje. Bylo by tedy lze dospět k závěru, že za takové situace se vůbec nepřihlíží k eventuálním přeplatkům, které na osobním účtu existovaly před vznikem dodatečně vyměřené daně. Při výkladu jednotlivých

ustanovení zákona však je nutno vycházet z teorie, že spíše než samotný text právního předpisu, je platným právem smysl tohoto textu, který je zjišťován interpretací. Právní věda při popisu jednotlivých metod interpretace práva zjevně vychází ze základních představ o fungování práva v současné společnosti. Právní normy jsou vyjádřeny prostřednictvím normativních textů, které jsou výsledkem činnosti k tomu určených orgánů, tvoří provázaný systém, v němž vznikají různé vztahy. Proto se na prvním místě zdůrazňuje výklad jazykový (gramatický), kterým se zjišťuje význam jednotlivých výrazů použitých v normativním textu, jejich kontext, apod. Dále se klade důraz na metody logického výkladu, které se opírají o poznatky formální logiky; v neposlední řadě se jedná o výklad systematický, teleologický a historický. V této souvislosti poukazuje soud i na názor vyslovený Ústavním soudem, podle kterého *„Soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku.“* (Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997). Nejvyšší správní soud přistoupil k výkladu konformnímu s účelem a smyslem zákona a se zřetelem na relevantní právní principy, a dospěl k názoru, že jakkoli sice zákon o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, že se při výpočtu penále přihlíží k přeplatkům, který jsou (byly) na osobním účtu daňového subjektu evidovány, musí se přiklonit k výkladu příznivějšímu daňovému subjektu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000). Jak již bylo výše uvedeno, z citované právní úpravy se při uplatnění penále vychází z původního data splatnosti daně či jiné povinné platby, její výše a počtu dnů prodlení s jejím uhrazením a v neposlední řadě k tomu, zda krácení daně bylo zjištěno daňovým subjektem či správcem daně. Uplatněná sankce v podobě penále postihuje daňový subjekt z důvodu neplnění uložených daňových povinností, a to s právními účinky ex tunc. Penále vzniká zpětně a od tohoto data je nutno dle ust. § 63 odst. 2 zákona o správě daní počítat penále vždy, dojde-li kdykoli později k navýšení této povinnosti. V případě, kdy zákonodárce presumoval existenci nedoplatku na dani již k datu původní splatnosti, jinak by nebylo „co“ penalizovat, je pak nutno respektovat toto interpretační pravidlo i v dalších případech, tj. při výpočtu penále zohlednit i dobu, po kterou byl na osobním účtu daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek. V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je pak výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani. Vykazoval-li stav účtu daňového subjektu, na němž je účtováno o plnění jeho veřejnoprávního závazku vůči státu, v určitém období jakýkoli vratitelný přeplatek, který byl v dispozici správce daně, nikoli však v dispoziční sféře daňového subjektu, nelze odůvodněně dospět k závěru, že v tomto určitém období byl daňový subjekt současně v „deficitním postavení“ se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti. tzn. v prodlení.

18. Žalobce dále odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Ans 1/2007-91, dle něhož na základě § 46 odst. 7 věty poslední daňového řádu správce daně při zjištění, že vyměřená daňová povinnost je nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti, vyměří daň dodatečně (zákon jej k tomu striktně zavazuje a nedává mu prostor pro uvážení) a současně ji předepíše.

19. Vedle důvodů legislativně technických ale proti postoji žalovaného hovoří dle žalobce i systematický výklad. Úpravu postupu správce daně při zjištění, že daň byla vyměřena v

nesprávné výši, je vhodné srovnat s úpravou postupu daňového subjektu v takové situaci. Zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen podat dodatečné daňové přiznání (srov. § 41 odst. 1 daňového řádu). Zjistí-li však daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být nižší nebo jeho daňová ztráta vyšší, není podání dodatečného daňového přiznání jeho povinností, nýbrž právem, navíc omezeným (srov. § 41 odst. 4 daňového řádu). Samostatně se tu tedy upravují dva různé případy, které se odlišují právě na základě toho, zda daňový subjekt státnímu rozpočtu něco dluží, nebo zda státní rozpočet dluží jemu. Takové samostatná řešení pro postup správce daně ve dvou odlišných situacích však daňový řád neobsahuje: naopak, jak výše uvedeno, obě situace jsou upraveny v jediném ustanovení za pomoci pravidla přiměřené aplikace.

20. Žalobce konstatoval, že konečně řešení, které zvolil krajský soud, je pak správné i s ohledem na základní zásady daňového řízení. Žalovaný se dovolává § 2 odst. 6 daňového řádu, podle nějž je správce daně povinen zahájit daňové řízení vždy, jsou-li splněny podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a dovozuje z toho, že taková povinnost tu naopak není, jsou-li splněny podmínky pro vznik či existenci pohledávky daňového subjektu za správcem daně. Toto tvrzení je pravdivé jen částečně. Správce daně skutečně není v daňovém řízení povinen aktivně vyhledávat okolnosti, které prospívají daňovému subjektu (srov. k tomu např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58, dostupné na www.nssoud.cz, nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114 – bude publikováno pod č. 1223/2007 Sb. NSS); je však povinen založit své rozhodování na všech okolnostech, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, ať už jsou to okolnosti ve prospěch daňového subjektu, nebo v jeho neprospěch.

21. Žalobce zdůraznil, že pokud jde, v kontextu shora uvedeného, o postup, který by odpovídal posledně připomenutým zásadám, správce daně měl sám konat. Jakkoliv se do současné chvíle správce daně staví opakovaně k takovému názoru žalobce negativně, je evidentní, že řízení u Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 30 Af 6/2011 ve věci doměření spotřební daně z předmětných tabákových výrobků (doutníků) nutně muselo přerušit lhůtu pro stanovení daně z přidané hodnoty ve smyslu § 148 odst. 4 písm. a), b) daňového řádu. Dle citovaného ustanovení lhůta pro stanovení daně neběží po dobu a) řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem, b) řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně, Dle názoru žalobce lze v tomto případě uvažovat o obou důvodech, nicméně přiléhavější je důvod uvedený pod písm. b), neboť v řízení před Krajským soudem v Hradci Králové byla řešena ta nejpodstatnější věc pro daňová řízení, a to charakter výrobků rozhodný pro stanovení spotřební daně, bez jejíhož správného stanovení nelze správně stanovit DPH. Správce daně měl po vyjasnění výše spotřební daně postupovat tak, že měl zrušit dodatečné platební výměry na samotnou DPH za využití některého z dozorčích prostředků a teprve následně měla být řešena otázka případného penále.

<u>Ad D) - Nesplnění zákonných podmínek pro zřízení zástavního práva</u>

22. Žalobce uvedl, že jedno z vozidel, k nimž bylo odvoláním napadeným rozhodnutím zřízeno zástavní právo, konkrétně vozidlo RZ X, nebylo ke dni vydání odvoláním napadeného rozhodnutí ve vlastnictví žalobce. K tomu žalovaný konstatoval, že pokud by toto tvrzení bylo žalobcem skutečně prokázáno, muselo by být zřízení zástavního

práva k této věci označeno za nezákonné, jelikož by v takovém případě bylo zřizováno zástavní právo k majetku vlastníka odlišného od daňového subjektu, a to bez naplnění zákonné podmínky pro takový postup spočívající v předchozím souhlasu vlastníka se zřízením zástavního práva. Žalovaný však tvrdil, že zápis v centrálním registru vozidel, podle něhož je žalobce dosud evidován jako vlastník vozidla RZ X, je nutno považovat za primární důkaz nasvědčující vlastnictví předmětného vozidla. Dále uvedl, že jelikož to byl žalobce, kdo předně tvrdil negativní skutečnost, nelze správci daně potažmo žalovanému klást k tíži, že tuto skutečnost není žalobce schopen prokázat.

23. Žalobce byl však přesvědčen, že pakliže uvedl, že vozidlo bylo převedeno na jinou osobu před více než 10 lety, a doloží, že ode dne 1. 3. 2005 hrazeno pojištění odpovědnosti z provozu vozidla, a současně konstatuje, že dosud nebyl kontaktován s požadavkem na zaplacení příspěvku do garančního fondu České kanceláře pojistitelů, není zřejmé, proč k tomuto tvrzení a důkazům nebylo přihlédnuto, když není jediného důvodu, aby žalobce uváděl nepravdu ohledně vlastnictví uvedeného vozidla, případně upozorňoval na neplnění své zákonné povinnosti hradit tzv. povinné ručení.

24. Nebyla tedy splněna podmínka dle § 170 odst. 1 d. ř., neboť nejde o majetek žalobce.

II. Vyjádření žalovaného

25. Žalovaný předně podotkl, že nadále trvá na právním posouzení věci tak, jak jej předkládá v žalobou napadeném rozhodnutí. K žalobním důvodům podal následující vyjádření.

Právní základ posuzované věci

26. Ust. § 134 odst. 3 daňového řádu stanoví, že daňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení

a) nalézací -1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé povinnosti, 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2,

b) při placení daní - 1. o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, 2. zajištění daně, 3. exekuční, 4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému podle bodů 1 až 3,

c) o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

27. Z výše uvedeného dle žalovaného plyne, že daňové řízení se rozpadá do několika etap, mezi něž mj. patří řízení nalézací (do něhož spadá i řízení, ve kterém je daňovému subjektu stanovena povinnost platit penále a následné řízení o řádném opravném prostředku proti takovému rozhodnutí) a řízení při placení daní (kam patří i zajištění daní). Mezi těmito etapami nelze volně a jednoduše přecházet, naopak je mezi nimi nepropustná hranice. Je nutné dodržet zákonem stanovený postup spočívající v tom, že nejdříve je daň stanovena v nalézacím řízení, tj. daňovému subjektu je stanovena povinnost uhradit daň, teprve následně, pokud nedojde k dobrovolnému zaplacení daně, může stát za splnění příslušných podmínek přistoupit k zajištění daně zástavním právem či k vymožení daně. Správci daně pak v řízení o placení daní již nepřísluší přezkoumávat, zda plnění bylo uloženo po právu či nikoliv, zda v řízení předcházejícím jeho vydání nedošlo k vadám, které mohly ovlivnit správnost titulu apod. Tyto nedostatky mohou

být uplatněny pouze v řízení, jež vedlo ke vzniku exekučního titulu, a v jeho rámci být posouzeny, příp. odstraněny. Ke shodnému závěru ostatně dospěla i judikatura správních soudů, když např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 3 As 138/2014 – 39 ze dne 23. 4. 2015 citovaný soud uvedl, *„že při nařízení exekuce již nelze přezkoumávat zákonnost či správnost exekučního titulu (zde platebních výměrů), příp. zákonnost řízení, které vydání exekučního titulu předcházelo. Podle § 176 daňového řádu je při nařízení exekuce zkoumána pouze výše zmíněná vykonatelnost rozhodnutí, jímž bylo stanoveno peněžité plnění, které povinný dobrovolně nesplnil. Případné vady rozhodnutí, jímž bylo plnění uloženo, či vady řízení, v němž bylo toto rozhodnutí vydáno, tak nejsou pro nařízení exekuce, resp. pro platnost exekučního titulu, relevantní. Výjimkou by byly pouze natolik závažné vady rozhodnutí, které by způsobily jeho nicotnost.“* Výše uvedené platí obdobně ve vztahu k zajištění daně zástavním právem, pouze s tím rozdílem, že zákonnou podmínkou pro zřízení zástavního práva není vykonatelnost rozhodnutí o stanovení daně, ale jeho prostá existence a skutečnost, že z něho plynoucí daň nebyla dosud uhrazena, jak plyne z níže uvedeného.

28. Žalovaný dále uvedl, že v daňovém řízení může správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud daňový řád nestanoví jinak (ust. § 170 daňového řádu). Daní je podle daňového řádu kromě daně samotné i její příslušenství, tím se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona (srov. ust. § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu). Dalšími podmínkami, které daňový řád předpokládá ke vzniku zástavního práva, jsou způsobilý předmět zástavního práva (ust. § 1310 občanského zákoníku) a některá ze skutečností požadovaná zákonem ke vzniku zástavního práva. Podle ust. § 170 odst. 2 daňového řádu rozhodnutí o zřízení zástavního práva obsahuje ve výroku kromě náležitostí podle ust. § 102 odst. 1 daňového řádu výši daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy. Podle ust. § 1313 občanského zákoníku zajišťuje zástavní právo pohledávky včetně jejich příslušenství. Podle ust. § 1345 občanského zákoníku lze pro týž dluh zastavit i několik věcí, v takovém případě se zástavní věřitel může uspokojit z kterékoli z těchto věcí nebo ze všech.

<u>K žalobní námitce A</u>)

29. Žalovaný uvedl, že žalobce zpochybňuje zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí s odkazem na skutečnost, že exekuční příkaz k vymožení zajištěné pohledávky byl napaden správní žalobou a této žalobě byl přiznán odkladný účinek. Žalobce v takovém postupu spatřuje bezdůvodné vytváření dalšího sporu a uvádí, že zajištěná pohledávka neexistuje.

30. Přiznání odkladného účinku žalobě proti exekučnímu příkazu však neovlivňuje, jak žalovaný uvedl, zákonnou povinnost správce daně pokračovat v daňovém řízení, s výjimkou úkonů založených na tom rozhodnutí, které bylo napadeno žalobou, jíž byl přiznán odkladný účinek. Přiznáním odkladného účinku žalobě se ve smyslu ust. § 73 odst. 3 s. ř. s. pozastavují do skončení řízení před soudem účinky napadeného rozhodnutí. Přiznání odkladného účinku má tudíž vliv na vykonatelnost výlučně konkrétního žalobou napadeného rozhodnutí, v důsledku čehož správce daně nemůže činit jakékoliv úkony představující výkon žalobou napadeného rozhodnutí. Ve vztahu k exekučnímu příkazu jako žalobou napadenému rozhodnutí však rozhodnutí o zřízení zástavního práva (byť zřízeného k zajištění právě vymáhané pohledávky) nepředstavuje

výkon žalobou napadeného rozhodnutí. Podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu je zahajován soudní přezkum výlučně žalobou napadeného rozhodnutí, samotná žaloba tudíž nemá vliv na případná další rozhodnutí správce daně. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo vydáno na základě rozhodnutí o stanovení daně, která jsou pravomocná a vykonatelná, a ani případný úspěch žalobce v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu na této skutečnosti nemůže cokoliv změnit. Žalovaný připomněl názor Nejvyššího správního soudu v žalobcem odkazovaném rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017 - 66 ze dne 18. 7. 2019, dle něhož soudu nepřísluší v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu přezkoumávat důvodnost samotného exekučního titulu (srov. bod 21 odkazovaného rozsudku). Ani případný úspěch žalobce v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu proto neovlivňuje zákonnou možnost správce daně zřídit na základě pohledávek z příslušného exekučního titulu zástavní právo.

31. Žalovaný dále uvedl, že ve vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práva pak nelze spatřovat ani zbytečný úkon, jak žalobce uvádí, jelikož rozhodnutí o zřízení zástavního práva v této fázi řízení plní primárně funkci zajišťovací, kdy motivuje dlužníka k uhrazení dluhu, a dále prodlužuje dobu, po kterou lze daňový nedoplatek vymáhat. S ohledem na prodloužení doby, po kterou lze daňový nedoplatek vymáhat, představuje v situaci, kdy žalobce brojí proti vymáhání daňového nedoplatku, vhodný nástroj k zabezpečení úhrady daně jakožto cíle správy daně ve smyslu ust. § 1 odst. 2 daňového řádu.

K žalobní námitce B)

32. Žalobce namítal, jak žalovaný dále uvedl, že platební výměry na penále ve skutečnosti neexistují. V posuzované věci je předmětem sporu existence penále z daňové povinnosti žalobce stanovené dodatečnými platebními výměry, jedná se o rozhodnutí pravomocná, nezákonnost nebyla shledána ani v rámci soudního přezkumu a obnovu řízení již nelze povolit. Byly tudíž splněny zákonné podmínky pro vznik penále. Zcela irelevantní je v tomto okamžiku výše stanovené spotřební daně, a to s ohledem na nemožnost povolení obnovy řízení (kdy k tomu závěru dospěl rovněž Ústavní soud), v důsledku čehož již nemůže mít změna výše spotřební daně vliv na výši daně z přidané hodnoty.

33. Žalovaný konstatoval, že žalobce v kontextu procesního vývoje zde posuzované věci namítal, že platební výměry na penále neexistují. Připomenul, že posledním rozhodnutím ve věci je rozhodnutí o odvolání vydané v přezkumném řízení poté, co Odvolací finanční ředitelství původní rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům změnilo v rámci přezkumu podle ust. § 124 daňového řádu tak, že původní platební výměry z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně zrušilo, v důsledku čehož došlo k zastavení řízení o podané žalobě proti původnímu rozhodnutí o odvolání. V posuzované věci přistoupil nejprve žalovaný k postupu podle ust. § 124 daňového řádu, kdy v přezkumném řízení vydal rozhodnutí o odvolání, kterým platební výměry na penále (jako rozhodnutí napadená odvoláním) zrušil. Následně však bylo zjištěno, že žalovaným nebyly zohledněny veškeré skutečnosti významné pro běh lhůty pro stanovení daně, která v důsledku toho do té doby neuplynula. V přezkumném řízení podle ust. § 121 a násl. daňového řádu pak bylo vydáno v pořadí třetí rozhodnutí o odvolání, kterým byly platební výměry potvrzeny, a v jednom případě byl platební výměr změněn. Dle žalobce byl opětovný přezkum rozhodnutí o odvolání po zastavení řízení o žalobě v rozporu s ust. § 47, § 53 až 55 soudního řádu správního a ust. § 121 odst. 2 daňového řádu.

34. K tomu žalovaný uvedl, že pokud dojde k zastavení řízení o žalobě v důsledku uspokojení žalobce podle ust. § 62 soudního řádu správního ve spojení s ust. § 124 daňového řádu, stane se tak vždy před tím, než správní soud rozhodne o důvodnosti žaloby (srov. ust. § 62 odst. 1 s. ř. s.), nedojde proto k meritornímu přezkumu rozhodnutí ve správním soudnictví. Příslušné rozhodnutí pak v důsledku toho nelze ani považovat za přezkoumané v rámci soudního řízení ve smyslu ust. § 121 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí vydané v řízení podle ust. § 124 daňového řádu tudíž není z opětovného přezkumu podle ust. § 121 a násl. daňového řádu vyloučeno. Ve smyslu ust. § 55 resp. § 54 s. ř. s. výrok usnesení o zastavení řízení o žalobě zavazuje žalovaného pouze v tom, že rozhodnutí vydané v přezkumném řízení podle ust. § 124 daňového řádu nabývá právní moci, případně jej zavazuje k úhradě náhrady nákladů řízení. Vlastní práva a povinnosti, kterými jsou strany sporu vázány, vyplývají z pravomocného rozhodnutí vydaného v řízení podle ust. § 124 daňového řádu. Závaznost usnesení o zastavení řízení v jiných než výše uvedených otázkách nelze dovozovat. Právní moc rozhodnutí, za předpokladu dodržení lhůt uvedených v ust. § 122 odst. 3 daňového řádu, pak není překážkou přezkoumání rozhodnutí.

35. Postup žalovaného spočívající v přezkoumání rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení podle ust. § 124 daňového řádu tudíž není v rozporu s daňovým řádem, soudním řádem správním ani s obsahem samotného usnesení Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích č. j. 52 Af 1/2014-96 ze dne 2. 4. 2014, kterým bylo zastaveno řízení o žalobě proti původnímu rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na daňové penále.

36. Žalovaný zdůraznil, že přesvědčení žalobce, že jeho uspokojením v soudním řízení správním je daňové řízení jednou pro vždy skončeno, nemá oporu v zákoně, žalobcem odkazované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 15/2007-75 ze dne 14. 4. 2009 se pak zabývá zcela odlišnou právní otázkou a to možností prvostupňového správce daně opětovně vydat platební výměr po jeho předchozím zrušení odvolacím orgánem, v takovém případě dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k závěru, že zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, takovou praxi neumožňoval. V posuzované věci však bylo zákonným způsobem Generálním finančním ředitelstvím nařízeno přezkoumání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, které následně samo vydalo v přezkumném řízení nové rozhodnutí o odvolání. K zásahu do rozhodnutí odvolacího orgánu tudíž došlo v řízení právě před odvolacím orgánem, tedy v souladu s pravidly přezkumného řízení. Z výše popsaného průběhu řízení tedy nelze dovozovat jakékoliv vady v pořadí třetího rozhodnutí o odvolání, natož jeho neexistenci. Nadto je nutno uvést, že posledně jmenované rozhodnutí bylo k odvolání podanému žalobcem přezkoumáno Generálním finančním ředitelstvím, které neshledalo žádné vady mající vliv na zákonnost tohoto rozhodnutí. Žalovaný tudíž konstatuje, že rozhodnutí stanovující daň zajištěnou zástavním právem zřízeným napadeným rozhodnutím existuje a je nutno jej v souladu se zásadou presumpce správnosti správních aktů považovat za správné a zákonné, jelikož dosud nebylo k tomu příslušným orgánem rozhodnuto o opaku.

K žalobní námitce C)

37. Žalovaný uvedl, že žalobce dále namítá nezákonnost předepsaného penále (jakožto nedoplatku, jehož úhrada byla zajištěna rozhodnutím o zřízení zástavního práva) co do

jeho výše, a to s ohledem na existenci prostředků zadržovaných státem z titulu nezákonně doměřené spotřební daně.

38. K této žalobní námitce žalovaný uvedl, že otázka zákonnosti předepsaného penále respektive správnosti jeho výše je v řízení o žalobě ve věci zástavního práva irelevantní. Tato námitka spadá do řízení nalézacího, ve kterém bylo penále předepsáno. Žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v rozhodnutí č. j. 1 Afs 47/2004 ze dne 24. 11. 2004 konstatoval, že *„[j]e-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existence titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., navíc za podmínky, že stížnost tvrdí například, že exekuční titul neexistuje, zvolený způsob exekuce není zákonem připuštěn, že cena postižené věci je v nepoměru k výši pohledávky atp. Soud se ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím.“* Tento právní názor je s ohledem na systematiku daňového řádu aplikovatelný i za současné právní úpravy a ve věci zde posuzované, tedy ve věci zajištění daní. Pro zřízení zástavního práva je podmínkou existence neuhrazené daně, tj. daně již stanovené bez ohledu na splatnost, přičemž daní se v tomto smyslu rozumí i příslušenství daně, a tedy i daňové penále. Správnost a zákonnost již stanovené daně je předmětem řízení nalézacího a v řízení při placení daní, v rámci kterého je vydáváno i rozhodnutí o zřízení zástavního práva, tak nemůže být přezkoumávána. I s ohledem na princip presumpce správnosti správních aktů vydaných orgány veřejné správy, podle něhož se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nicotný, případně nezákonný a přistoupí k jeho změně nebo zrušení (k uvedenému rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015–70), je nutno na rozhodnutí o odvolání vydané Generálním finančním ředitelstvím, které je posledním rozhodnutím ve věci platebních výměrů na penále, hledět jako na rozhodnutí správné a zákonné. Rovněž tato žalobní námitka tudíž není důvodná.

K žalobní námitce D)

39. Žalovaný uvedl, že ve vztahu k jednomu z vozidel zatížených zástavním právem z rozhodnutí o zřízení zástavního právo žalobce namítá, že nebyl jeho vlastníkem, a proto nebyla splněna zákonná podmínka pro zřízení zástavního práva správcem daně spočívající ve vlastnictví dané věci daňovým dlužníkem, v tomto případě žalobcem. Ohledně této žalobní námitky se žalobce omezuje na konstatování právních závěrů žalovaného a uvádí vlastní přesvědčení, že k jím předkládaným důkazním prostředkům a tvrzením mělo být přihlédnuto. Dodává, že podmínka, aby věc, k níž je zřizováno zástavní právo, byla majetkem daňového dlužníka, nebyla splněna.

40. Žalovaný k tomu uvedl, že v bodech 32 a 39 napadeného rozhodnutí se podrobně zabýval dostupnými důkazními prostředky ve vztahu k vlastnictví předmětného vozidla, na tyto body rozhodnutí proto odkazuje a konstatuje, že v předcházejícím řízení před správními orgány nebylo prokázáno, že by vlastnické právo k předmětnému vozidlu svědčilo jakékoliv osobě odlišné od žalobce. Žalovaný tudíž nemohl přisvědčit odvolací námitce, kterou žalobce namítal, že předmětné vozidlo je majetkem jiné osoby.

III. Posouzení věci krajským soudem

41. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. bez nařízení jednání, když žalobce i žalovaný vyslovili s tímto postupem ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. souhlas. Po přezkoumání obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak usoudil následovně.

42. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že rozhodnutími Celního ředitelství Hradec Králové ze dne 22. 12. 2010, byla žalobci za zdaňovací období únor – červen 2006 a srpen – říjen 2006 doměřena spotřební daň z tabákových výrobků dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o spotřebních daních"). Takto doměřená spotřební daň dále ovlivnila ve smyslu ust. § 36 odst. 3 písm. b) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty") i základ daně z přidané hodnoty z uskutečněných zdanitelných plnění za předmětná zdaňovací období, neboť do základu daně se dle citovaného ustanovení zahrnovala také spotřební daň. U žalobce proto byla zahájena daňová kontrola na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden – prosinec 2006 a následně mu byla dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 5. 2010, č. j. 116457/10/248912604202 doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2006 ve výši 910 518 Kč. Odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 22. 12. 2010, č. j. 8441/10/1300-601383 zamítnuto. Žaloba proti rozhodnutí o odvolání byla Krajským soudem v Hradci Králové zamítnuta (rozsudkem ze dne 29. 3. 2012, č. j. 31 Af 30/2011 – 95). Na základě kasační stížnosti žalobce byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012 – 81 zrušen rozsudek krajského soudu i rozhodnutí o odvolání. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 2. 3. 2015, č. j. 6229/15/5200-20446-711377 snížilo výši doměřené daně z přidané hodnoty za předmětné zdaňovací období na částku 691 994 Kč. Žaloba a kasační stížnost směřující proti uvedenému daňovému doměrku byly zamítnuty, ústavní stížnost byla usnesením Ústavního soudu ze dne 14. 11. 2017, sp. zn. III. ÚS 119/17 odmítnuta.

43. Dále krajský soud zjistil, že žalobci byla dodatečnými platebními výměry ze dne 28. 4. 2011, č. j. 155132, 155185, 155357, 155378, 155412, 155426, 155467, 155496, 155513/11/248912604202 doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen – listopad 2006. Odvolání proti dodatečným platebním výměrům bylo rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011, č. j. 5429/11-1300-601383 zamítnuto.

44. Je rovněž zřejmé, že dne 28. 2. 2013 podal žalobce návrh na povolení obnovy řízení ve věci dodatečných platebních výměrů uvedených výše. O návrhu na obnovu řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové ze dne 16. 9. 2011, č. j. 5429/11-1300-601383 rozhodlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 22. 7. 2013, č. j. 18761/13/5000-14303-711377 tak, že jej zamítlo, neboť již uplynula objektivní lhůta pro podání návrhu na obnovu řízení. Odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na povolení obnovy řízení bylo Generálním finančním ředitelstvím zamítnuto (rozhodnutím ze dne 17. 2. 2014, č. j. 55747/13/7001-21001-010435). Žalobce podal proti shora uvedenému rozhodnutí o odvolání žalobu u Krajského soudu v Brně, která byla zamítnuta (rozsudkem ze dne 24. 1. 2017, č. j. 29 Af 31/2014 – 80). Proti tomuto rozsudku následně brojil odvolatel kasační stížností, která byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017 – 45

zamítnuta. Ústavní stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu byla usnesením Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17 odmítnuta.

45. Dále krajský soud zjistil, že na základě pravomocně stanovené daně z přidané hodnoty vydal správce daně dne 17. 5. 2013 platební výměry na daňové penále č. j. 882276, 883029, 882860, 882861, 882862, 882863, 882864, 882865, 882866, 882867/13/2801-24803-605583, jimiž žalobci sdělil povinnost uhradit penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor – listopad 2006. Odvolání proti těmto platebním výměrům byla rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2013, č. j. 27647/13/5000-14306-711377 zamítnuta. V rámci řízení o žalobě proti tomuto rozhodnutí o odvolání vydalo Odvolací finanční ředitelství dne 20. 3. 2014 rozhodnutí č. j. 5675/14/5000-14306-711377 (dále jen „druhé rozhodnutí o odvolání“), kterým uvedené platební výměry zrušilo, v důsledku čehož bylo řízení o žalobě usnesením Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 2. 4. 2014, č. j. 52 Af 1/2014 – 96 zastaveno. Na základě podnětu Odvolacího finančního ředitelství, který byl podán z důvodu opomenutí skutečností významných pro běh lhůty pro stanovení daně, byl nařízen přezkum rozhodnutí ze dne 20. 3. 2014, č. j. 5675/14/5000-14306-711377 (rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 9. 2014, č. j. 25249/14/7001-21200-010435). Odvolání proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství bylo rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 16. 4. 2015, č. j. MF-5475/2015/3902-3 zamítnuto. Proti rozhodnutí Ministerstva financí podal žalobce u Městského soudu v Praze žalobu, která byla rozsudkem ze dne 19. 2. 2020, sp. zn. 6 Af 39/2015, zamítnuta. Následně byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta i kasační stížnost proti tomuto rozsudku. Odvolací finanční ředitelství v přezkumném řízení rozhodnutím ze dne 21. 5. 2015, č. j. 15720/15/5300-22443-711377 potvrdilo platební výměry na daňové penále za zdaňovací období březen – listopad 2006 a změnilo platební výměr na daňové penále za zdaňovací období únor 2006 tak, že snížilo výši předepsaného penále na 734 588 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení bylo rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 9. 12. 2015, č. j. 140149/15/7100-20117-010435 zamítnuto. Žaloba proti posledně uvedenému rozhodnutí Generálního finančního ředitelství vedené u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 18/2016 byla zamítnuta.

46. Správce daně, jak krajský soud dále zjistil, vydal dne 8. 11. 2018 rozhodnutí o zřízení zástavního práva k movitým věcem dlužníka, kterým bylo k zajištění daně neuhrazené žalobcem - penále v celkové výši 7 168 133,70 Kč - zřízeno zástavní právo k vozidlům specifikovaným v tomto rozhodnutí. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání. Správce daně následně výzvou č. j. 2046542/18/2701-80541-608353 ze dne 27. 12. 2018 žalobce vyzval podle ust. § 112 odst. 2 daňového řádu k předložení důkazních prostředků k tvrzením uvedeným v odvolání. Na výzvu žalobce reagoval podáním zaevidovaným dne 11. 1. 2019 pod č. j. 32197/19. Žalovaný provedl v rámci odvolacího řízení dokazování, a proto v souladu s ust. § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobce před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, písemností č. j. 26053/19/5100-41456-7111929 ze dne 21. 6. 2019, a umožnil mu, aby se k němu ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení důkazních prostředků. Na výše uvedené seznámení žalobce reagoval vyjádřením, které bylo žalovaným zaevidováno dne 8. 7. 2019 pod č. j. 28425/19.

47. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že zástavní právo bylo zřízeno k vozidlům žalobce uvedeným v odvoláním napadeném rozhodnutí, která jsou způsobilým

majetkem ke zřízení zástavního práva (k vozidlu RZ X se žalovaný vyjádřil dále k příslušné odvolací námitce). Současně žalovaný zjistil, že byl v době vydání odvoláním napadeného rozhodnutí evidován na osobním daňovém účtu žalobce nedoplatek, v posuzované věci tedy byla dána i druhá zákonná podmínka pro vydání odvoláním napadeného rozhodnutí – existence odvolatelem neuhrazené daně. Odvoláním napadené rozhodnutí tedy splňuje relevantní zákonné požadavky plynoucí z ust. § 170 daňového řádu a občanského zákoníku. Dále uvedl, že jakkoliv byl žalobě proti exekučnímu příkazu přiznán odkladný účinek a účinky exekučního příkazu jsou tudíž po dobu soudního řízení pozastaveny, nemá tato skutečnost vliv na zákonnost dalších úkonů správce daně. K námitce neexistence platebních výměrů na penále žalovaný konstatoval, že rozhodnutí stanovující daň zajištěnou zástavním právem zřízeným odvoláním napadeným rozhodnutím je nutno v souladu se zásadou presumpce správnosti správních aktů považovat za správné a zákonné, jelikož dosud nebylo k tomu příslušným orgánem rozhodnuto o opaku. K další námitce ohledně zákonnosti předepsaného penále respektive správnosti jeho výše žalovaný uvedl, že tato otázka spadá do řízení nalézacího, ve kterém bylo penále předepsáno. Pro zřízení zástavního práva je podmínkou existence neuhrazené daně, tj. daně již stanovené bez ohledu na splatnost, přičemž daní se v tomto smyslu rozumí i příslušenství daně, a tedy i daňové penále. Správnost a zákonnost již stanovené daně je předmětem řízení nalézacího a v řízení při placení daní, v rámci kterého je vydáváno i rozhodnutí o zřízení zástavního práva, tak nemůže být přezkoumávána. Žalovanému proto na tomto místě nepřísluší zabývat se zákonností či správností platebních výměrů na daňové penále a výší předepsaného penále.

48. K námitce žalobce, že jedno z vozidel, k němuž bylo odvoláním napadeným rozhodnutím zřízeno zástavní právo, konkrétně vozidlo RZ X, nebylo ke dni vydání odvoláním napadeného rozhodnutí ve vlastnictví žalobce žalovaný uvedl, že pokud by toto tvrzení bylo žalobcem skutečně prokázáno, muselo by být zřízení zástavního práva k této věci označeno za nezákonné, jelikož by v takovém případě bylo zřizováno zástavní právo k majetku vlastníka odlišného od daňového subjektu, a to bez naplnění zákonné podmínky pro takový postup spočívající v předchozím souhlasu vlastníka se zřízením zástavního práva. Jelikož žalobce k podanému odvolání předložil pouze listiny týkající se dosavadního průběhu souvisejících řízení, které jsou správci daně známé z jeho úřední činnosti, a nikoliv důkazní prostředky prokazující pravdivost výše uvedeného tvrzení v odvolání, byl správcem daně v kontextu této odvolací námitky výzvou č. j. 2046542/18/2701-80541-608353 ze dne 27. 12. 2018 podle ust. § 112 odst. 2 daňového řádu vyzván k předložení důkazních prostředků k prokázání výše uvedeného tvrzení. Žalobce v rámci odvolacího řízení předložil písemnost označenou „Výsledek vyhledávání dle SPZ vozidla“ z internetových stránek České kanceláře pojistitelů, dle této písemnosti není vozidlo RZ X ode dne 1. 3. 2005 pojištěno. Správce daně zároveň v rámci vlastní vyhledávací činnosti pořídil výpis z rejstříku zástav vedeného Notářskou komorou České republiky. Obě výše uvedené písemnosti byly žalovaným v odvolacím řízení hodnoceny jako důkazní prostředky, a proto byl žalobce v průběhu odvolacího řízení s hodnocením těchto důkazních prostředků seznámen. Žalovaný k tomuto postupu konstatoval, že správce daně před vydáním odvoláním napadeného rozhodnutí zjišťoval splnění podmínek pro zřízení zástavního práva ve vztahu ke všem dotčeným vozidlům v centrálním registru vozidel. Dle tohoto registru je jako vlastník vozidla RZ X evidován žalobce. Byť nemá zápis v centrálním registru vozidel konstitutivní povahu, a v něm zapsané údaje tudíž mohou být v rozporu se skutkovým stavem, jsou účastníci

smluvního vztahu, jehož předmětem je převod vlastnického práva k silničnímu vozidlu, povinni podat žádost o zápis změny vlastníka silničního vozidla do 10 pracovních dnů ode dne převodu (tato povinnost v současnosti vyplývá z ust. § 8 zákona č. 56/2001 Sb. o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů). Proto je zápis v centrálním registru vozidel, podle něhož je žalobce dosud evidován jako vlastník vozidla RZ X, nutno považovat za primární důkaz nasvědčující vlastnictví předmětného vozidla, jehož důkazní hodnota je odvozována právě od zákonné povinnosti smluvních stran (v tomto případě tedy i odvolatele) udržovat evidované údaje aktuální. Správce daně tedy měl dle názoru žalovaného ke dni vydání odvoláním napadeného rozhodnutí důvodně za to, že vlastníkem uvedeného vozidla je právě žalobce. Jakýkoliv důkazní prostředek, který by nasvědčoval tomu, že skutečným vlastníkem vozidla RZ X je osoba odlišná od žalobce správce daně k dispozici neměl. K námitce žalobce, že po něm nemůže být požadováno prokazování negativního tvrzení, tj. že není vlastníkem vozidla RZ X, žalovaný uvedl, že žalobce má povinnost prokázat správnost vlastních tvrzení v souladu s ust. § 92 odst. 3 daňového řádu. Jelikož to byl žalobce, kdo předně tvrdil negativní skutečnost, nelze správci daně potažmo žalovanému klást k tíži, že tuto skutečnost není žalobce schopen prokázat. Žalobce měl dle žalovaného možnost prokázat správnost vlastního tvrzení prokázáním odpovídající pozitivní skutečnosti. Žalobce přitom ani netvrdil jakékoliv okolnosti související s převodem vozidla, uvedl pouze tolik, že vozidlo „bylo převedeno na jinou osobu před více než 10 lety“. Navíc žalovaný uvedl, že listina „Výsledek vyhledávání dle SPZ vozidla“ neprokazuje, že žalobce není vlastníkem vozidla RZ X, vyplývá z ní pouze tolik, že ve vztahu k tomuto vozidlu není ode dne 1. 3. 2005 hrazeno pojištění odpovědnosti z provozu vozidla. Tato skutečnost však nemá jakoukoliv souvislost s vlastnictvím předmětného vozidla. Ani v kontextu s tvrzením, že žalobce dosud nebyl kontaktován s požadavkem na zaplacení příspěvku do garančního fondu České kanceláře pojistitelů, není předložený důkazní prostředek způsobilý prokázat, že žalobce není vlastníkem výše uvedeného vozidla. Žalobcem předložený důkazní prostředek tedy prokazuje pouze historické údaje o pojistiteli vozidla RZ X, nikoliv jakékoliv skutečnosti týkající se vlastnického práva k tomuto vozidlu. Tento důkazní prostředek tudíž není způsobilý zpochybnit věrohodnost zápisu v centrálním registru vozidel jakožto dalšího důkazního prostředku.

49. Postup správce daně i žalovaného hodnotil krajský soud z pohledu ust. § 170 odst. 1 daňového řádu, který uvádí, že „*správce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového subjektu k zajištění jim neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak.*“

50. Při aplikaci tohoto ustanovení na projednávanou věc vycházel krajský soud z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 30. 9. 2020, č.j. 5 Afs 142/2019-39. Vyplývá z ní, že „*Zřízením zástavního práva nedochází k vlastnímu vymáhání neuhrazené daně, ale pouze k zajištění dluhu a jeho příslušenství, za podmínek stanovených občanským zákoníkem tím, že v případě prodlení dlužníka s plněním jeho závazku se může zástavní věřitel (v daném případě správce daně) domáhat uspokojení své pohledávky ze zástavy. Zástavní právo tak primárně plní funkci zajišťovací, motivuje dlužníka k uhrazení dluhu a dále prodlužuje dobu, po kterou lze daňový nedoplatek vymáhat; až následně, pokud by nebyla neuhrazená daň vymožena či uhrazena, nastupuje funkce uhrazovací. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva také vlastníka věci nikterak neomezuje v*

jeho právu věc užívat a požívat. Dokonce ani právo nakládat s věcí není zástavním právem znemožněno. Naopak je třeba zdůraznit, že tím, že zástavní právo výrazně neomezuje výkon vlastnických práv, je institutem zajištění daně, který nejméně zatěžuje daňový subjekt a ještě umožňuje dosáhnout cíle správy daní.“

51. Z průběhu daňového řízení krajský soud zjistil, že správce daně evidoval u žalobce nedoplatek penále na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až listopad 2006, který byl vyměřen platebními výměry. Takto vyměřené penále bylo předmětem odvolacích a následně i soudních řízení, jak již bylo shora konstatováno, se závěrem, že penále za zdaňovací období březen až listopad 2006 bylo potvrzeno a daňové penále za zdaňovací období únor 2006 sníženo. Žalobce předepsané penále neuhradil, ačkoliv uplynul den jeho splatnosti, čímž došlo k naplnění podmínky pro vydání rozhodnutí o zřízení zástavního práv k movitým věcem žalobce, protože nedoplatky byly splatné a vykonatelné. Krajský soud k takto nastavenému průběhu daňového řízení konstatuje, že správce daně vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva uplatnil svoji pravomoc svěřenou na základě zákona. Lze rovněž konstatovat, že rozhodnutí obsahuje všechny náležitosti podle § 102 odst. 1 daňového řádu, zástavní právo bylo zřízeno k majetku, který je podle § 1310 občanského zákoníku způsobilý být zástavou.

52. Krajský soud nemohl přisvědčit žalobní námitce zpochybňující názor žalovaného, dle něhož nemá na dané přezkumné řízení vliv skutečnost, že zdejší soud přiznal žalobě proti exekučnímu příkazu týkajícímu se téže pohledávky a týchž rozhodnutí odkladný účinek. Žalovaný dle názoru soudu zaujal k této problematice stanovisko souladné se zákonem, neboť odklad vykonatelnosti byl skutečně přiznán pouze žalobě, která byla podána proti exekučnímu příkazu vydanému žalobci. Tato okolnost nemůže nikterak ovlivnit běh daňového ani soudního přezkumného řízení, které se dotýkají otázky zřízení zástavního práva, tedy naprosto jiného rozhodnutí.

53. Dále se krajský soud neztotožnil ani s námitkou žalobce, dle níž platební výměry na penále ve skutečnosti neexistují. K otázce vyměření penále se soud ji vyjádřil shora a nad rámec uvádí, že posledním rozhodnutím ve věci je rozhodnutí o odvolání vydané v přezkumném řízení poté, co žalovaný původní rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům změnil v rámci přezkumu podle ust. § 124 daňového řádu tak, že původní platební výměry z důvodu uplynutí lhůty pro stanovení daně zrušil, což mělo za následek zastavení řízení o podané žalobě proti původnímu rozhodnutí o odvolání. Následně však žalovaný zjistil, že nezohlednil veškeré skutečnosti významné pro běh lhůty pro stanovení daně, proto v přezkumném řízení podle ust. § 121 a násl. daňového řádu vydal rozhodnutí o odvolání, kterým byly platební výměry potvrzeny, a v jednom případě byl platební výměr změněn. Žalobce se mýlí, pokud uvádí, že opětovný přezkum rozhodnutí o odvolání po zastavení řízení o žalobě byl v rozporu s ust. § 121 odst. 2 daňového řádu. Pokud totiž soud zastavil řízení o žalobě v důsledku uspokojení žalobce podle ust. § 62 soudního řádu správního ve spojení s ust. § 124 daňového řádu, nedošlo za takové situace k meritornímu soudnímu rozhodnutí, takže napadené rozhodnutí nebylo ve správním soudnictví přezkoumáno. Příslušné rozhodnutí pak v důsledku toho nelze ani považovat za přezkoumané v rámci soudního řízení ve smyslu ust. § 121 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí vydané v řízení podle ust. § 124 daňového řádu tudíž není z opětovného přezkumu podle ust. § 121 a násl. daňového řádu vyloučeno. Vlastní práva a povinnosti, kterými jsou strany sporu vázány, vyplývají z pravomocného rozhodnutí vydaného v řízení podle ust. § 124 daňového řádu.

54. Nelze rovněž přisvědčit žalobní námitce, dle níž je vyměřené penále nezákonné. Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, dle něhož zákonnost předepsaného penále a rovněž tak jeho výše již nemůže být předmětem přezkumu v řízení o žalobě ve věci zřízení zástavního, neboť posouzení této otázky spadá do řízení nalézacího, v němž bylo penále předepsáno a tudíž skutečnostmi, které nastaly před vydáním rozhodnutí o penále, se již nelze v tomto soudním řízení zabývat.

55. Za nedůvodnou musel krajský soud označit i poslední žalobní námitku upozorňující na skutečnost, že napadeným rozhodnutím bylo zřízeno zástavní právo k vozidlu, které nebylo dle tvrzení žalobce ke dni vydání napadeného rozhodnutí v jeho vlastnictví. I s touto námitkou se žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně vypořádal, s jeho závěry se krajský soud ztotožňuje a v plném rozsahu na ně odkazuje. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalobce žádnými adekvátními důkazy nevyvrátil názor správce daně a žalovaného, že by vlastníkem vozidla RZ X měla být jiná osoba než žalobce. Nelze souhlasit s tím, že žalobce unesl svoje důkazní břemeno předložením písemnosti označené „Výsledek vyhledávání dle SPZ vozidla“ z internetových stránek České kanceláře pojistitelů, dle níž není toto vozidlo ode dne 1. 3. 2005 pojištěno. Za naopak případný považoval krajský soud postup správce daně, který před vydáním prvoinstančního rozhodnutí zjišťoval splnění podmínek pro zřízení zástavního práva ve vztahu ke všem dotčeným vozidlům v centrálním registru vozidel. Z tohoto registru zjistil, že je jako vlastník vozidla RZ X evidován žalobce. Navzdory tomu, že zápis v centrálním registru vozidel nemá konstitutivní povahu, a v něm zapsané údaje tudíž mohou být v rozporu se skutkovým stavem, lze přisvědčit názoru žalovaného, že účastníci smluvního vztahu, jehož předmětem je převod vlastnického práva k silničnímu vozidlu, jsou povinni podat žádost o zápis změny vlastníka silničního vozidla do 10 pracovních dnů ode dne převodu (tato povinnost v současnosti vyplývá z ust. § 8 zákona č. 56/2001 Sb. o podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích a o změně zákona č. 168/1999 Sb., o pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou provozem vozidla a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů). Proto žalovaný právem považoval zápis v centrálním registru vozidel za primární důkaz nasvědčující vlastnictví předmětného vozidla. Krajský soud tomuto závěru přisvědčil.

56. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

57. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 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 řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti vznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Za správnost vyhotovení: I. S.

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.

Za správnost vyhotovení: I. S.

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.

Hradec Králové 12. března 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: I. S.