



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Petra Šebka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Filipa Skřivana v právní věci

žalobce: **Ing. M. V.**
bytem X
zastoupený Mgr. Jakubem Kratochvílem, advokátem
sídlem Veverí 46, Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem nám. Svobody 4, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18.10.2017, č.j. 4303859/17/3001-80541-712314,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18.10.2017, č.j. 4303859/17/3001-80541-712314, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení k rukám Mgr. Jakuba Kratochvíla, advokáta, sídlem Veverí 46, Brno, ve výši 34 924 Kč, ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 18.10.2017, č.j. 4303859/17/3001-80541-712314, exekuční příkaz na prodej movitých věcí (dále jen „exekuční příkaz“), kterým žalovaný podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. f) a § 218 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, nařídil daňovou exekuci prodejem nemovitých věcí k vymožení daňového nedoplatku včetně úroku z prodlení ke dni 17.10.2017 a exekučních nákladů ke dni nařízení exekuce v celkové výši 4 719 903 Kč.
2. Exekuční příkaz žalovaný opírá o vykonatelný výkaz celkem 24 nedoplateků opírajících se o rozhodnutí ve věci daně z přidané hodnoty a daně z příjmů vydaných v roce 2005 a jeden nedoplatek na daň z příjmů opírající se o rozhodnutí ze dne 19.4.2017. Pokud jde o předmět exekuce, tím jsou nemovité věci – pozemek p.č. X o výměře 388 m² (zahrada) a pozemek p.č. X o výměře 316 m² (zastavěná plocha a nádvoří), jehož součástí je rozestavěná stavba (zapsané LV č. X katastru nemovitostí).

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že exekuční příkaz se opírá o 25 daňových nedoplateků, které s výjimkou nedoplatku na dani z příjmů opírajícího se o rozhodnutí ze dne 19.4.2017 již nelze vybírat a vymáhat. Žalobce s odkazem na § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), a § 160 daňového řádu namítá prekluzi daňových nedoplateků ve výkazu nedoplateků uvedených pod bodem 1 až 24. Došlo-li k prekluzi práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky uvedené ve výkazu nedoplateků, nelze tento výkaz považovat za platný a vykonatelný exekuční titul.
4. Žalobce dále namítá, že při nahlížení do daňového spisu u žalovaného dne 16.11.2017 zjistil, že spis k dani z přidané hodnoty neobsahuje listiny, o něž se nedoplatky vyjmenované ve výkazu nedoplateků opírají. Žalobce poukazuje na to, že doposud nebyly tyto platební výměry nalezeny a má tedy za to, že neexistují. Pak podle žalobce nelze nepodložené nedoplatky ve výkazu nedoplateků uvádět a nelze na jejich základě vydat exekuční příkaz.
5. Z výše uvedených důvodů tedy podle žalobce nebyly splněny podmínky pro vydání napadeného exekučního příkazu, a proto je tento exekuční příkaz nezákonný.
6. Žalobce také namítá, že nemovité věci v jeho vlastnictví jsou neprodejně a vydání exekučního příkazu je v rozporu se zásadou hospodárnosti ve smyslu § 7 daňového řádu. Exekuce na prodej nemovitých věcí ve vlastnictví žalobce byly nařízeny exekučními příkazy vydanými správcem daně již dříve; tato exekuční řízení však byla rozhodnutími žalovaného následně zastavena, neboť bylo zjištěno, že se jedná o nemovitosti neprodejně. Žalobce v této souvislosti uvádí, že dne 27.1.2014 žalovaný požádal o provedení aktuálního cenového posouzení dotčených nemovitostí. Ze sdělení žalovanému ze dne 6.2.2014, č.j. 554798/14/3001-24400-707227, vyplývá, že neprodejnost předmětných nemovitostí stále trvá.
7. Na své argumentaci žalobce setrval v replice k vyjádření žalovaného.

8. Žalobce navrhl, aby zdejší soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Na svém procesním stanovisku žalobce setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

II. Shrnutí vyjádření a procesního stanoviska žalovaného

9. Žalovaný nesouhlasí se žalobou a má za to, že pro vydání exekučního příkazu byly splněny zákonem stanovené podmínky. Pokud jde o výtky týkající se skutkového podkladu exekučního příkazu, žalovaný uvedl, že platební výměry, na základě kterých byly konkrétní daně (a jejich příslušenství) doměřeny, nebyly v okamžiku, kdy žalobce nahlížel do spisu, v tomto spisu fyzicky založeny. To však podle žalovaného neznamena, že neexistují, jak namítá žalobce. Žalovaný uvedl, že neprodleně přistoupí k rekonstrukci chybějících písemností v souladu se spisovým řádem Finanční správy České republiky č.j. 47448/12-1910 ze dne 19.1.2012.
10. Žalovaný v této souvislosti zdůrazňuje, že eviduje a shromažďuje veškerá data týkající se daňových povinností daňových subjektů v Automatizovaném daňovém informačním systému (dále jen „ADIS“). Žalovaný k tomu dodává, že žalobce si musel být existence nedoplatek vědom i z předchozích řízení, která se týkala zřízení zástavního práva. Rovněž je nepravděpodobné, že by žalobce daně žalovanému průběžně platil, kdyby byl přesvědčen o jejich neexistenci.
11. Pokud jde o námitku prekluze, s tou žalovaný s ohledem na to, že k zajištění daňových pohledávek, včetně příslušenství, zřídil zástavní právo (v průběhu let 2000 až 2007), nesouhlasí.
12. Pokud se jedná o námitku nehospodárnosti, žalovaný poukazuje na skutečnost, že došlo ke změně podstatných okolností majících vliv na prodejnost zajištěných nemovitých věcí. Jednak došlo v důsledku nálezu Ústavního soudu ze dne 11.8.2015, sp. zn. I. ÚS 1904/14, ke změně při stanovení náhrad za pozemky potřebné k výstavbě silnic, kdy je v zásadě možná pouze náhrada ve výši tržní ceny, a s ohledem na stoupající tržní hodnotu nemovitostí nelze předmětné nemovitosti označit za neprodejné. Žalovaný tedy neměl v intencích § 181 odst. 2 písm. f) daňového řádu důvod se domnívat, že by předpokládaný výtěžek nepostačoval ani ke krytí exekučních nákladů.
13. Žalovaný dále v průběhu řízení o žalobě doplnil zrekonstruovaný spisový materiál a zaslal jej zdejšímu soudu s tím, že tato část obsahuje skutečnosti chráněné dle § 65 a 66 daňového řádu;
u jednání výslovně sdělil, že tato část spisové dokumentace může být žalobci zpřístupněna.
14. Ve svém procesním stanovisku po vydání zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu žalovaný doplnil návrhy na dokazování o listiny, které podle jeho názoru představují úkony směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku, s tím, že k prekluzi práva vymáhat nedoplatky vymezené a vyčíslené v napadeném exekučním příkazu nedošlo.
15. Žalovaný navrhl, aby zdejší soud žalobu jako nedůvodnou zamítl, a na svém procesním stanovisku setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem, včetně jednání, které ve věci proběhlo.

III. Průběh řízení před soudem

16. Zdejší soud již o žalobě jednou rozhodl, a to rozsudkem ze dne 28.2.2020, č.j. 62 Af 99/2017-74, kterým žalobu zamítl, neboť dospěl mimo jiné k závěru, že u nedoplatku, který je zajištěn zástavním právem zapsaným do katastru nemovitostí (či do jiné evidence), má správce daně možnost vybrat daň do 30 let od zápisu zástavního práva do příslušné evidence. Zdejší soud dovodil, že zákon umožňuje, aby v rámci objektivní a subjektivní lhůty pro placení daně správce daně zřídil (za předpokladu splnění všech zákonem stanovených podmínek) zástavní právo k zajištění daňového nedoplatku, a tím se pravidla pro běh a počítání této lhůty změní; tímto úkonem si správce daně prodlouží možnost k vymožení daně o dalších 30 let, aniž by bylo třeba v rámci této lhůty vždy po šesti letech běh této lhůty dalším kvalifikovaným úkonem „znovu obnovit“.
17. Tento rozsudek však byl ke kasační stížnosti žalobce zrušen Nejvyšším správním soudem.
18. Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku ze dne 14.6.2021, č.j. 5 Afs 90/2020-40, dospěl k závěru, že *„Krajský soud především jednoznačně vymezil spornou otázku, a to dostatek skutkových podkladů pro vydání exekučního příkazu, resp. výkazu nedoplatků, o něž se exekuční příkaz opírá... v řízení bylo dostatečně prokázáno, že stěžovatel byl s existencí daňových nedoplatků (od nichž se poté odvozovalo penále) prokazatelně srozuměn. Námitky o neexistenci podkladů pro vydání výkazu nedoplatků, jakož i o nemožnosti včas se s nimi seznámit jsou nedůvodné a tvrzení stěžovatele byla provedeným dokazováním před krajským soudem, jakož i obsahem spisu a dalšími skutečnostmi, vyvrácena.“* Podle Nejvyššího správního soudu se zdejší soud *„nedopustil ani stěžovatelem vytýkaného pochybení či porušení § 75 odst. 1 s. ř. s. tím, že prováděl dokazování, resp. připustil dokazování listinami, které v době vydání přezkoumávaného rozhodnutí nebyly založeny v daňovém spise, resp. v listinné podobě neexistovaly.“* Podle Nejvyššího správního soudu tedy bylo dokazováním vyvráceno tvrzení, že platební výměry na penále neexistují; napadený exekuční příkaz, resp. výkaz nedoplatků v něm obsažený, tudíž splňuje veškeré náležitosti dle § 176 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud však nepřisvědčil výše citovaným právním závěrům, k nimž dospěl zdejší soud ve svém předchozím rozsudku ze dne 28.2.2020 ohledně posouzení prekluzivní lhůty; *„I v případě zřízení zástavního práva nadále platí, že správce daně musí být ve lhůtě 30 let aktivní alespoň natolik, aby nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní 6 leté lhůty dle § 160 odst. 1 daňového řádu. ...Krajský soud dospěl k nesprávnému právnímu závěru, pokud z § 160 odst. 6 daňového řádu dovodil, že v případě zřízení zástavního práva se subjektivní lhůta 6 let v podstatě neuplatní a správce daně v uvedené lhůtě 30 let není povinen činit jakékoli úkony. Vycházeje z tohoto nesprávného právního posouzení krajský soud poté vedl dokazování nesprávným směrem, neboť se zaměřil (správně) toliko na dokazování stran samotné existence platebních výměrů, ale dále relevantní skutečnosti rozhodné pro závěr o tom, zda k prekluzi práva daň vybrat došlo, či nedošlo, nezjišťoval. V tomto směru je tak třeba uzavřít, že dokazování před krajským soudem nebylo úplné, resp. na základě dosavadních zjištění nelze s určitostí konstatovat, zda k prekluzi došlo, či zda byla prekluzivní lhůta přerušena relevantním úkonem správce daně ve smyslu § 160 odst. 3 či po určitou dobu lhůta neběžela na základě některé ze skutečností dle § 160 odst. 4 daňového řádu. Krajský soud proto v dalším řízení musí doplnit dokazování o další skutková zjištění, konkr. zda se správcem daně podařilo prokázat, že učinil relevantní (nikoli pouze formální) úkony způsobilé během prekluzivní lhůty prodloužit. S ohledem na neúplnost daňového spisu, jakož i dosavadních skutkových zjištění krajského soudu, nemůže takový závěr učinit Nejvyšší správní soud.“* (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2021, č.j. 5 Afs 90/2020-40).

19. Zdejší soud tedy posoudil důvodnost žaloby opětovně, vázán ve smyslu § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s.ř.s.“), právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v jeho zrušujícím rozsudku ze dne 14.6.2021, č.j. 5 Afs 90/2020-40.

IV. Posouzení věci

20. Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).
21. Zdejší soud napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.) podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodnutí žalovaného (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
22. Pokud jde o závěry vyslovené zdejším soudem v jeho předchozím rozsudku, které nebyly Nejvyšším správním soudem jakkoli zpochybněny, tak zdejší soud na nich setrvává a tyto závěry, včetně hodnocení dokazování proběhlého u jednání dne 27.2.2020, plně přejímá.
23. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.
24. Podle § 178 odst. 2 daňového řádu obsahuje výrok exekučního příkazu kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 tohoto zákona způsob provedení daňové exekuce, výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, výši exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2 tohoto zákona a odkaz na exekuční titul.
25. Podle § 178 odst. 4 daňového řádu se exekuční příkaz doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.
26. Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že za situace, kdy daňový řád již odvolání proti exekučnímu příkazu nepřipouští, a námitka dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem a není ani účinným prostředkem nápravy, je povinen věcnou správnost výkazu nedoplatek posoudit soud v rámci žaloby proti exekučnímu příkazu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.11.2018, č.j. 5 Afs 342/2017-40, č. 3825/2019 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2019, č.j. 1 Afs 271/2016-53). Zároveň platí, že je-li napadeno rozhodnutí vydané v exekučním řízení, pak soud zkoumá jen samotnou existenci exekučního titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, navíc za podmínky, že žalobce splnění těchto podmínek relevantním způsobem zpochybňuje (usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24.11.2004, č.j. 1 Afs 47/2004-75).
27. Mezi účastníky řízení je předně spornou otázkou skutkových podkladů exekučního příkazu, resp. výkazu nedoplatek, o něž se exekuční příkaz opírá, a na to navazující otázka prekluze práva žalovaného vymáhat nedoplatky uvedené ve výkazu nedoplatek.
28. Podle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu je exekučním titulem výkaz nedoplatek sestavený z údajů evidence daní.

29. Podle § 176 odst. 2 daňového řádu musí výkaz nedoplatků obsahovat: označení správce daně, který výkaz nedoplatků vydal; číslo jednací; označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek; údaje o jednotlivých nedoplatcích; podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; potvrzení o vykonatelnosti; den, k němuž je výkaz nedoplatků sestaven.
30. Žalobou vytýkané nedostatky by mohly být zahrnuty pod položku údaje o jednotlivých nedoplatcích. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15.11.2018, č.j. 5 Afs 342/2017-40, č. 3825/2019 Sb. NSS, plyne, že soud je v rámci rozhodování o žalobě proti exekučnímu příkazu povinen – v mezích v citovaném rozsudku vymezených – přezkoumat výkaz nedoplatků, který je zákonným podkladem pro vydání exekučního příkazu (exekučním titulem). „Výkaz nedoplatků je veřejnou listinou, kterou sestavuje správce daně na základě údajů evidence daní, není rozhodnutím, ale pouze vnitřním dokladem správce daně, proti němuž nejsou přípustné opravné prostředky. Vzhledem k absenci opravných prostředků judikatura připouští, že i v exekučním řízení lze namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků... výkaz nedoplatků se nikomu nedoručuje (vystavuje se pro potřeby správce daní) a smyslem jeho existence je sumarizace nedoplatků a jejich předání k vymáhání. K charakteru výkazu se vyjádřil také Nejvyšší soud např. v usnesení ze dne 28. 3. 2007, č. j. 20 Cdo 1204/2006 – 64; konstatoval, že jde standardně o interní doklad mezi vyměřovacím a vymáhacím oddělením, resp. mezi vyměřovací a vymáhací fází daňového řízení; jedná se o tzv. jiný, materiální úkon správce daně, v němž se prolínají znaky organizační, technické a pomocné ... bez ohledu na výše uvedené je vykonatelný výkaz nedoplatků především zákonem stanoveným exekučním titulem ... Představuje stejně jako např. vykonatelný platební výměr zákonný podklad pro nařízení exekuce, tedy ingerenci státu do majetkové sféry daňového dlužníka. Fakt, že je aktem „interní“ povahy, nikterak nesnižuje požadavek na jeho přezkoumatelnost ... Exekuční příkaz obsahuje pouze odkaz na exekuční titul – výkaz nedoplatků, nikoli však samotný exekuční titul; musí být proto alespoň jednou jeho obsah umožněno přezkoumat. ... Jakožto exekuční titul má pro výkon rozhodnutí nepochybně klíčový význam. Musí být proto zjiitelné, jak správce daně k výši vymáhané dlužné daně dospěl. Výkaz nedoplatků musí být soudem podroben přezkumu z hlediska jeho správnosti. Není akceptovatelné přezkoumat exekuční příkaz z hlediska jeho správnosti a zákonnosti, aniž by byla ověřena správnost údajů v něm (per výkaz nedoplatků) uvedených a postaveno najisto, že platby (a nedoplatky) tam uvedené mají oporu v řádně zjištěném stavu a jsou správné.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.11.2018, č.j. 5 Afs 342/2017-40, Sb. NSS 3825/2019).
31. Byť se citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu týká po stránce skutkové jiné situace, kdy správce daně platby (příkázáním pohledávky z účtu) použil na nedoplatky vzniklé postupem dle § 152, resp. § 154 daňového řádu, tak jeho nosné závěry týkající se pravidel soudního přezkumu exekučního příkazu, resp. výkazu nedoplatků, dopadají i na nyní posuzovanou věc, kdy vznikly „nedoplatky“ neuhrazením daně, resp. neuhrazením daně včas, což mělo za následek vnik povinnosti žalobce zaplatit penále, jak vyplynulo z dokazování zdejšího soudu.
32. Spatřuje-li žalobce vadu napadeného rozhodnutí, resp. postupu žalovaného v exekučním řízení, v tom, že daňový spis v době nahlížení neobsahoval rozhodnutí uvedená ve výkazu nedoplatků (a v totožné podobě v napadeném rozhodnutí), nemůže být s takovým argumentem úspěšný; ani z citované právní úpravy, ani z judikatury neplyne, že by

skutkovým podkladem tohoto typu rozhodnutí žalovaného měly být přímo i jednotlivé platební výměry; řádným skutkovým podkladem napadeného rozhodnutí je v tomto případě právě výkaz nedoplatků.

33. Zároveň však platí, že v případě, kdy je namítána věcná nesprávnost údajů dle ADISu vykázaných nedoplatků, a tím vygenerovaného výkazu nedoplatků, musí být žalovaný připraven vznik a výši nedoplatku doložit.
34. To se žalovanému u jednání soudu podařilo; hranice přezkumu zdejšího soudu přitom končí právě prokázáním existence platebních výměrů coby podkladů výkazu nedoplatků, v tomto řízení již nelze nezákonnost či jakékoli vady (kromě nicotnosti) platebních výměrů před správním soudem úspěšně namítat. Soudní přezkum je omezen na posouzení, zda nedoplatky uvedené ve výkazu jsou dostatečně a nezaměnitelně identifikovány tak, aby bylo možné bez obtíží ověřit, o pro které nedoplatky se vede exekuce na majetek daňového subjektu, a to z toho důvodu, aby bylo možné přezkoumat, zda nedoplatek, pro který je daňová exekuce prováděna, je vymahatelný s ohledem na (nyní) prekluzivní lhůtu k placení (vymáhání zaplacení) daně.
35. V posuzované věci výkaz nedoplatků obsahuje seznam rozhodnutí správce daně, který je podle zdejšího soudu dostatečně určitý, neboť obsahuje číslo jednací a datum vydání napadeného platebního výměru; podklady pro výkaz nedoplatků jsou tedy dostatečně určitě nezaměnitelně identifikovány, aby jejich existenci bylo možno u jednání ověřit. Jedná se (dle seznamu ve výkazu nedoplatků) o rozhodnutí ze dne 30.9.2005, č.j. 143371/05/289915/4239, č.j. 143372/05/289915/4239, č.j. 143373/05/289915/4239, č.j. 143374/05/289915/4239, č.j. 143375/05/289915/4239, č.j. 143376/05/289915/4239, č.j. 143377/05/289915/4239, č.j. 143378/05/289915/4239, č.j. 143379/05/289915/4239, č.j. 143380/05/289915/4239, č.j. 143381/05/289915/4239, č.j. 143382/05/289915/4239, ze dne 29.11.2005, č.j. 171364/05/289915/4239, ze dne 19.12.2005 č.j. 177651/05/289913/3546, č.j. 177652/05/289913/3546, č.j. 177653/05/289913/3546, č.j. 177654/05/289913/3546, č.j. 177655/05/289913/3546, č.j. 177657/05/289913/3546, č.j. 177658/05/289913/3546, č.j. 177659/05/289913/3546, č.j. 177660/05/289913/3546, ze dne 15.12.2005, č.j. 178336/05/289913/3546 a ze dne 19.4.2017, č.j. 1992699/17/3001-52521-701357.
36. Pokud žalobce dále namítá, že uvedená rozhodnutí, resp. platební výměry, na jejichž základě měly nedoplatky vzniknout (kromě položky 25 výkazu nedoplatků, opírající se o rozhodnutí ze dne 19.4.2017, č.j. 1992699/17/3001-52521-701357, jak výslovně uvedl zástupce žalobce u jednání), „neexistují“, tak dokazováním u jednání bylo toto tvrzení vyvráceno.
37. K veškerým zpochybněným položkám žalovaný doložil kopie všech výše uvedených rozhodnutí (platebních výměrů na penále), resp. výstupů z ADIS, včetně údajů z ADIS o doručení platebních výměrů na penále žalobci ve dnech 11.10.2005, 6.12.2005 a 3.1.2006, kterými zdejší soud dokazoval.
38. Na základě tohoto dokazování s přihlédnutím k obsahu dalších listin obsažených ve správním spisu žalovaného a ke tvrzením žalobce (poprvé v roce 2020 žalobce tvrdí, že mu nebyly platební výměry na penále nikdy doručeny) nemůže zdejší soud přisvědčit argumentu žalobce, že v důsledku ztráty části daňového spisu žalobce, s jehož zrekonstruovanou částí se žalobce u jednání seznámil, nepostačí jako důkaz existence skutkových podkladů výkazu nedoplatků, resp. napadeného rozhodnutí, výpis z ADIS. Je

tomu tak proto, že výpisy z ADIS, resp. čísla jednací a data platebních výměrů korespondují s obsahem rozhodnutí žalovaného ze dne 1.11.2007, č.j. 176046/07/289940/1188, kterým bylo zřízeno zástavní právo k zajištění nedoplatků na penále v celkové výši 8 422 624,50 Kč, opírající se o výše uvedené platební výměry na penále. Toto rozhodnutí přitom bylo žalobci doručeno prostřednictvím jeho zástupce dne 2.11.2007. Dále žalovaný u jednání odkázal na protokol o ústním jednání se zástupcem žalobce ze dne 18.8.2008, č.j. 147006/08/289940/1188, jehož předmětem bylo jednání o nedoplatcích v celkové výši 8 422 624,50 Kč dle rozhodnutí o zřízení zástavního práva s tím, že zástupce žalobce sdělil, že hodlají najít kupce na nemovitosti žalobce, aby byl výnos z prodeje co nejvyšší. V kontextu uvedeného nelze mít za to, že by snad obsah výpisů z ADIS, i co do údajů o doručení, předložených žalovaným neodpovídal skutečnosti; bezpochyby by žalobce neexistenci a nedoručení platebních výměrů na penále také namítal již dříve.

39. Pokud jde o dílčí nedostatky v identifikaci výše uvedených rozhodnutí v napadeném rozhodnutí, které vyplynuly z dokazování a které žalobce napadenému rozhodnutí, resp. výkazu nedoplatků vytýkal poté, co se seznámil s obsahem listin, které byl zdejšímu soudu předložen dne 23.2.2018, tak pokud jde o datum vydání platebního výměru č.j. 177651/05/289913/3546, k tomu došlo dne 20.12.2005, a nikoli 19.12.2005, jak je uvedeno ve výkazu nedoplatků (resp. v napadeném exekučním příkazu). Podle zdejšího soudu jde o zjevnou chybu v psaní, shodně jako u platebního výměru č. 178336/05/289913/3546, k jehož vydání došlo dne 21.12.2005 a nikoli 15.12.2005, jak je uvedeno ve výkazu nedoplatků. Pokud jde dále o dále skutečnost, že v napadeném rozhodnutí (v seznamu výkazu nedoplatků) byl předmět rozhodnutí specifikován jako „daň“, avšak ve skutečnosti se jedná o rozhodnutí sdělující výši příslušenství u jednotlivých daní za konkrétní zdaňovací období (penále z neuhrazené daně), tak ani to nemá podle zdejšího soudu vliv na relevantnost výkazu nedoplatků, neboť seznam obsahuje rozhodnutí, která jsou dostatečně a nezaměnitelně specifikována. Existenci takto specifikovaných rozhodnutí bylo možné ověřit a dokazováním též zjistit, které daně za které zdaňovací období se penále týká. Žalovaný také u jednání přesvědčivě vysvětlil způsob vyznačování údajů o doručení v ADIS, kdy položka „neodesláno“ a „zpětná nedoručitelnost“ je v daném formuláři uvedena vždy; podstatné je, že u těchto položek není nic vyplněno a naopak jsou uvedena konkrétní data u položek „datum odeslání“, „datum doručení“ a „stav adresáta“.
40. Dokazováním tedy bylo vyvráceno tvrzení žalobce, že výše specifikovaná rozhodnutí - platební výměry na penále - neexistují.
41. Napadený exekuční příkaz, resp. výkaz nedoplatků v něm obsažený, splňuje veškeré náležitosti dle § 176 odst. 2 daňového řádu. Penále tedy vzniklo dle výše uvedených platebních výměrů, jejichž podstatnými pasážemi zdejší soud dokazoval, na základě neuhrazení (resp. pozdního uhrazení) daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců října 1995 až prosince 1995, ledna 1996 až prosince 1996, dále ledna 1997 až října 1997 a daně z příjmu za zdaňovací období roku 1995.
42. Podle § 70 odst. 1 ZSDP se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.
43. Podle § 70 odst. 2 ZSDP platí, že je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po

uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5.

44. Podle § 70 odst. 5 ZSDP platí, že je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku.
45. Podle § 72 odst. 1 ZSDP (ve znění ke dni 31.12.2009) může k zajištění daňové pohledávky a jejího příslušenství správce daně zřídit rozhodnutím zástavní právo. Ke zjištění předmětu zástavy má správce daně oprávnění podle § 16. V ostatním platí ustanovení občanského zákoníku o zástavním právu. Z § 72 odst. 2 ZSDP pak plyne, že rozhodnutí musí obsahovat označení daňové pohledávky, její výši a předmět zástavního práva.
46. Podle § 73 odst. 1 ZSDP nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Proti výzvě se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů. Odvolání nemá odkladný účinek.
47. Podle § 160 odst. 1 daňového řádu nelze nedoplatek vybrat a vymáhat po uplynutí lhůty pro placení daně, která činí 6 let. Lhůta pro placení daně začne běžet dnem splatnosti daně. Jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně.
48. Podle § 160 odst. 5 daňového řádu lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku podle odstavce 1, s výjimkou nedoplatku zajištěného podle odstavce 6 tohoto ustanovení.
49. Podle § 160 odst. 6 daňového řádu, je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru, zaniká právo vybrat a vymáhat nedoplatek uplynutím 30 let po tomto zápisu.
50. Podle § 264 odst. 5 daňového řádu (účinného od 1.1.2011) se běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.
51. Podle § 264 odst. 15 daňového řádu platí, že zástavní práva, jejichž rozsah byl vymezen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachována se všemi účinky podle dosavadních právních předpisů i po nabytí účinnosti tohoto zákona.
52. Promlčecí lhůta, jež započala běžet podle § 70 ZSDP, a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, má po 1.1.2011 charakter lhůty prekluzivní podle § 264 odst. 5 v

návaznosti

na § 160 daňového řádu. Již tedy neplatí, že k promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek podle § 70 ZSDP přihlédne soud jen k žalobní námitce, nýbrž dodržení této lhůty zkoumá i z úřední povinnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2012, č.j. 1 Afs 14/2012-24, č. 2627/2012 Sb. NSS).

53. Pokud jde tedy o lhůtu pro vymožení (zaplacení) daně, ta je na rozdíl od obecné tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně šestiletá. Legislativce rovněž stanovil pravidlo, podle něhož může správce daně za účelem vymožení zaplacení daně činit úkony, které běh lhůty pro placení daně přeruší. Které to konkrétně jsou, vymezil až v daňovém řádu v § 160 odst. 3. Za účinnosti ZSDP byly tyto úkony klasifikovány judikaturou správních soudů coby kvalifikovaný úkon správce daně směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, přičemž zdejší soud nemůže souhlasit s argumentem žalobce uplatněným u jednání dne 5.8.2021, že se i v případě úkonů správce daně realizovaných za účinnosti ZSDP mohlo jednat pouze o ty úkony, jež jsou nyní obsaženy v taxativním výčtu § 160 daňového řádu. Klíčové pro zdejší soud je materiální hledisko vymezené judikaturou správních soudů k ZSDP, které lze dovodit z povahy a účinků takového úkonu s tím, že se stále uplatní pravidlo obsažené ve výše citovaném § 264 odst. 5 daňového řádu, že se účinky právních skutečností, které mají vliv na běh lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti daňového řádu, posuzují podle dosavadních právních předpisů; opak podle názoru zdejšího soudu nedovodil ani Nejvyšší správní soud ve zrušovacím rozsudku.
54. Bez ohledu na realizaci úkonů přerušujících lhůtu pro placení daně lhůta pro placení daně skončí vždy uplynutím objektivní lhůty pro placení daně.
55. Zdejší soud zdůrazňuje, že nebylo zpochybněno, že žalobce na dani státu dluží, čemuž pak odpovídaly úkony, které žalovaný vůči žalobci realizoval. Pokud jde o prekluzi práva vymáhat penále dle výkazu nedoplatků, tak ze správního spisu a dokazováním u jednání dne 27.2.2020 zdejší soud nejprve postavil najisto následující podstatné skutečnosti.
56. Z vyjádření žalovaného k žalobě a z dokazování kopiemi platebních výměrů na penále plyne, že penále souvisí s daní z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíců října 1995 až prosince 1995, ledna 1996 až prosince 1996, dále ledna 1997 až října 1997 a daně z příjmu za zdaňovací období roku 1995, které byly žalobci doměřeny (dle ničím nezpochybněného tvrzení žalovaného) platebními výměry ze dne 2.4.1996, č.j. 16163/99/289914/3879, dále ze dne 17.2.1999, č.j. 16012/99/289914/3879, č.j. 16018/99/289914/3879, č.j. 16025/99/289914/3879, č.j. 16029/99/289914/3879, č.j. 16030/99/289914/3879, č.j. 16032/99/289914/3879, č.j. 16042/99/289914/3879, č.j. 16055/99/289914/3879, č.j. 16058/99/289914/3879, č.j. 16061/99/289914/3879, č.j. 16075/99/289914/3879, č.j. 16077/99/289914/3879, , č.j. 16083/99/289914/3879, č.j. 16085/99/289914/3879, č.j. 16087/99/289914/3879, č.j. 16090/99/289914/3879, č.j. 16093/99/289914/3879, č.j. 16142/99/289914/3879, č.j. 16142/99/289914/3879, č.j. 16151/99/289914/3879, č.j. 16155/99/289914/3879, č.j. 16080/99/289914/3879, a ze dne 18.2.1999, č.j. 16544/99/289914/3879, což koresponduje s obsahem dvou výzev k zaplacení nedoplatků v náhradní lhůtě, jejichž kopiemi zdejší soud dokazoval; jednalo se o výzvy ze dne 7.7.1999, č.j. 76656/99/289914/5116 a č.j. 76712/99/289914/5166, vydané podle § 73 odst. 1 ZSDP, jež byly žalobci doručeny v roce 1999.

57. V důsledku výzev správce daně započala od 1.1.2000 běžet šestiletá lhůta k vymožení daňového nedoplatku; tato lhůta by uplynula dne 31.12.2006. Byly-li tudíž v roce 2005 byly vydány platební výměry na penále, kterými správce daně žalobci formalizovanou formou sdělil, v jaké výši mu ze zákona povinnost hradit penále vznikla (platební výměry č.j. 143371/05/289915/4239, č.j. 143372/05/289915/4239, č.j. 143373/05/289915/4239, č.j. 143374/05/289915/4239, č.j. 143375/05/289915/4239, č.j. 143376/05/289915/4239, č.j. 143377/05/289915/4239, č.j. 143378/05/289915/4239, č.j. 143379/05/289915/4239, č.j. 143380/05/289915/4239, č.j. 143381/05/289915/4239, č.j. 143382/05/289915/4239, č.j. 171364/05/289915/4239, č.j. 177651/05/289913/3546, č.j. 177652/05/289913/3546, č.j. 177653/05/289913/3546, č.j. 177654/05/289913/3546, č.j. 177655/05/289913/3546, č.j. 177657/05/289913/3546, č.j. 177658/05/289913/3546, č.j. 177659/05/289913/3546, č.j. 177660/05/289913/3546, a č.j. 178336/05/289913/3546), tak byly vydány (a žalobci doručeny v roce 2005 a 2006) stále v rámci subjektivní lhůty pro vymožení daňových nedoplatků, a to i kdyby nedošlo k jejímu dalšímu přetržení dalšími úkony správce daně - vydáním exekučního příkazu na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank č.j. 154535/02/289940/1188 dne 5.12.2002, který byl žalobci doručen dne 23.12.2002, a exekučního příkazu na prodej nemovitostí ze dne 15.12.2005, č.j. 176428/05/289940/1188, doručeného žalobci dne 20.1.2005, který žalobce zpochybnil u zdejšího soudu žalobou podanou dne 3.4.2006, která byla rozsudkem zdejšího soudu ze dne 7.9.2007, č.j. 30 Ca 62/2006-49, zamítnuta. Byl-li tedy o penále žalobce kvalifikovaně vyrozuměn v roce 2005 a 2006, tak byl vyrozuměn včas, přičemž toto vyrozumění aktivovalo běh šestileté lhůty pro vymožení penále.
58. Zdejší soud k věci poznamenává, že žalovaný ve vyjádření k žalobě mimo jiné, pokud jde o úkony mající vliv na běh lhůty pro placení daně, odkázal i na rozhodnutí o zřízení zástavního práva dne 5.4.2000 rozhodnutím č.j. 45900/00/289940/1188. Ze správního spisu v této souvislosti plyne (příloha D – výpis z katastru nemovitostí z LV č. X), že s účinností ke dni 4.5.2000 bylo správcem daně zřízeno zástavní právo k nemovitosti v jeho vlastnictví dle § 72 ZSDP. Z obsahu správního spisu však vyplývá, že se toto zástavní právo vztahuje k zajištění daňového nedoplatku ve vztahu k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 a k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období března až prosince 1999 (listina rozhodnutí o vymezení rozsahu uplatnění zástavního práva č.j. 45933/00/289940/1188 ze dne 5.4.2000). Z předmětného rozhodnutí tedy nelze nijak dovodit, že se týká nyní posuzované věci, neboť dokazováním bylo zjištěno, že sloužilo zřejmě k zajištění jiného daňového nedoplatku žalobce (daně za jiná zdaňovací období – roku 1999).
59. Účinky přetržení šestileté lhůty k vymožení daně vyvolalo až rozhodnutí správce daně ze dne 1.11.2007, č.j. 176046/07/289940/1188, kterým bylo zřízeno k nemovitosti žalobce zástavní právo k zajištění mimo jiné nedoplatků na penále opírající se o výše uvedené platební výměry na penále. Uvedené rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 2.11.2007, což je právě tou podstatnou skutečností, aktivující nově běh této, nyní prekluzivní, lhůty (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2013, č.j. 5 Afs 46/2011-62).
60. Pokud jde o běh prekluzivní lhůty pro vymožení nedoplatku po vydání rozhodnutí správce daně ze dne 1.11.2007, č.j. 176046/07/289940/1188, tak Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zdůraznil, že z § 160 odst. 1 daňového řádu jednoznačně vyplývá, že zákonem stanovená lhůta pro placení daně je 6 let; jinou lhůtu pro placení daní daňový řád

nezná. Není přitom pochyb o tom, že k uplynutí lhůty je správce daně povinen přihlížet z úřední povinnosti, ani o tom, že tato lhůta je lhůtou prekluzivní a lhůtou hmotněprávní. Podle Nejvyššího správního soudu délku této (subjektivní) prekluzivní lhůty 6 let je možno ovlivnit toliko úkony, které běh lhůty přeruší (v důsledku čehož se lhůta prodlouží); tyto jsou vyjmenovány v § 160 odst. 3 daňového řádu. Jsou-li tyto úkony správcem daně učiněny, běží nová šestiletá lhůta pro placení znovu ode dne následujícího po dni učinění úkonu. Lhůtu lze takto opakovaně přerušovat až do uplynutí objektivní lhůty dle § 160 odst. 5 a 6 daňového řádu. Běh lhůty ovlivňují též úkony, které jsou způsobilé běh této lhůty stavit; tyto jsou pak uvedeny v § 160 odst. 4 daňového řádu (pro posouzení nyní projednávané věci jsou nepodstatné, jak již ostatně uvedl i zdejší soud v předchozím rozsudku).

61. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zdůraznil, že ani § 160 odst. 5 ani § 160 odst. 6 daňového řádu nestanoví žádnou zvláštní jinou lhůtu pro placení daně, ale toliko lhůtu, v níž ještě lze nedoplatek vymáhat. *„Zákonodárce stanovil k ubrání dluhu zajištěného zástavním právem na nemovitosti daňového dlužníka velmi dlouhou dobu (30 let). Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že zřízení zástavního práva je vrchnostenským aktem na majetku daňového subjektu, který je vážným zásahem do jeho poměrů, neboť majetek je zpravidla nejen užíván k uspokojení vlastních potřeb, nýbrž často jako hodnota sloužící k posouzení celkové situace tohoto subjektu zejména v souvislosti s jeho podnikáním, získáváním zakázek, úvěrů apod. Zatížení majetku tímto věcným právem je bezesporu faktorem negativním, který se může nepříznivě projevit ve sféře daňového subjektu a v budoucnu i ovlivnit výši jeho příjmů a nepřímo vlastně i výši daňové povinnosti ... Zřízením zástavního práva dochází k omezení ústavně grantového vlastnického práva, musí se tak proto dít v rozsahu nezbytném k dosažení cíle správy daní – vybrat daň (§ 1 odst. 2 daňového řádu); zákon dává správci daně možnost „zablokovat“ si majetek daňového dlužníka pro to, aby mohlo být vymáháno, tedy pro účely vymáhání. K dosažení tohoto cíle musí také posléze směřovat i tomu odpovídajícími úkony správce daně, které musí být prováděny především v souladu se zásadami obsaženými v § 5 a § 7 daňového řádu. Musí být přitom veden úvahou o dosažení legitimního cíle, jímž je zde zabezpečení úhrady správně zjištěné a stanovené daně. Správce daně je obecně povinen šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob a používat při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní (srov. § 5 odst. 3). Nepochybně v rozporu se základními zásadami správy daní, především se zásadou přiměřenosti by bylo, pokud by správce daně zástavní právo v šestileté lhůtě sice zřídil, ale poté po dobu 30 let již nečinil žádné úkony směřující k vybrání daně. Jinými slovy by omezil vlastníka zastavené nemovitosti na dlouhou dobu v nakládání s majetkem, aniž by činil cokoli k vymožení dluhu. Krajský soud zcela správně uvedl, že právo vybrat daňový nedoplatek, který je zajištěn zástavním právem, zaniká 30 let od data, kdy bylo zapsáno. Nicméně aby tuto lhůtu mohl správce daně využít, je třeba, aby v rámci základní lhůty pro placení daně (6 let) učinil úkon předvídaný v § 160 odst. 3 daňového řádu. I v případě zřízení zástavního práva nadále platí, že správce daně musí být ve lhůtě 30 let aktivní alespoň natolik, aby nedošlo k marnému uplynutí prekluzivní 6 leté lhůty dle § 160 odst. 1 daňového řádu. V daném případě, při zřízení zástavního práva je přitom nanejvýš logické, aby relevantní úkon – např. nařízení exekuce, rozhodnutí o povolení splátek apod. správce daně v reálném čase učinil, nikoli, aby na jakýkoli úkon směřující k vybrání daně (což je cílem správy daně ve fázi placení daní) rezignoval a po dobu třiceti let byl zcela nečinný...V projednávané věci bylo rozhodnutí o zřízení zástavního práva (k zajištění dlužného penále) vydáno v roce 2007. Bylo*

proto na místě zabývat se tím, zda zde existoval relevantní úkon, který by správce daně učinil do konce roku 2013.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2021, č.j. 5 Afs 90/2020-40, zvýrazněno zdejším soudem). Pokud jde o argumenty žalovaného zpochybňující citovaný právní názor Nejvyššího správního soudu, tak zdejšímu soudu nepřísluší s tímto názorem jakkoli polemizovat, neboť pro něj představuje závazný právní názor nadřízené soudní instance.

62. Protože správce daně v roce 2007 vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění platby penále dle výše uvedených platebních výměrů, bylo na zdejším soudu aby posoudil, zda správce daně (žalovaný) učinil v následujících 6 letech (do konce roku 2013), kvalifikovaný úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení předmětných nedoplatků (ať už na předmětných daních, či přímo jen na jejich příslušenstvích), o kterém žalobce zpravil (k tomu viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27.10.2015, č.j. 1 Afs 215/2014-56, č. 3336/2016 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.8.2020, č.j. 2 Afs 93/2020-42). Pokud jde o charakter takových úkonů ve smyslu ZSDP, tak z judikatury správních soudů plyne, že tímto úkonem je jakýkoliv úkon správce daně směřující k tomu, aby na účet správce daně byla připsána částka ve výši daňového nedoplatku, který však musí být úkonem provedeným „*v zájmu řádného vybrání daně ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu a tyto úkony jsou také fakticky schopny tento cíl zajistit...*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.4.2011, č.j. 2 Afs 82/2010-56, zvýrazněno zdejším soudem). Po účinnosti daňového řádu tyto úkony vymezil přímo zákonodárce.
63. Žalovaný v tomto směru předně odkazuje na exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu č.j. 1242936/14/3001-25202-711491 ze dne 26.3.2014, vydaný za účinnosti daňového řádu, který je součástí původního správního spisu, a který obsahuje sdělení, že žalobce ke dni 21.3.2014 nezaplatil daně dle vykonatelného výkazu nedoplatků, a odkaz na platební výměry na penále (č.j. 143371/05/289915/4239, č.j. 143372/05/289915/4239, č.j. 143373/05/289915/4239, č.j. 143374/05/289915/4239, č.j. 143375/05/289915/4239, č.j. 143376/05/289915/4239, č.j. 143377/05/289915/4239, č.j. 143378/05/289915/4239, č.j. 143379/05/289915/4239, č.j. 143380/05/289915/4239, č.j. 143381/05/289915/4239, č.j. 143382/05/289915/4239, č.j. 171364/05/289915/4239, č.j. 177651/05/289913/3546, č.j. 177652/05/289913/3546, č.j. 177653/05/289913/3546, č.j. 177654/05/289913/3546, č.j. 177655/05/289913/3546, č.j. 177657/05/289913/3546, č.j. 177658/05/289913/3546, č.j. 177659/05/289913/3546, č.j. 177660/05/289913/3546, a č.j. 178336/05/289913/3546). Tento úkon nepochybně představuje úkon ve smyslu § 160 odst. 3 daňového řádu (zahájení exekučního řízení).
64. Pokud jde o jemu předcházející úkony, tak součástí správního spisu je mimo jiné i rozhodnutí ze dne 21.7.2010, č.j. 141811/10/289940701188, o zastavení řízení – daňové exekuce nařízené exekučním příkazem dne 15.1.2005 (č.j. 141811/10/289940701188) k vymožení nedoplatku v částce 1 042 398 Kč; takové rozhodnutí z povahy věci nelze považovat za úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP.
65. K návrhu žalovaného zdejší soud dále u jednání dne 5.8.2021 doplnil dokazování o listinu ze dne 15.7.2008 (písemnost - rozhodnutí č.j. 131008/08/289940/1188), kterou žalovaný předvolal žalobce k osobnímu jednání ve věci daňových nedoplatků, které se uskutečnilo dne 18.8.2008, přičemž předmětem jednání měla být podle žalovaného i úhrada nedoplatků

zajištěných zástavním právem zřízeným rozhodnutím č.j. 176046/07/289940/1188 na částku v celkové výši 8 422 624,50 Kč. Tento úkon byl podle právního názoru žalovaného úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP. S tím zdejší soud nesouhlasí.

66. Dokazováním zdejší soud zjistil, že z protokolu o ústním jednání č.j. 147006/08/289940/1188, konaném dne 18.8.2008, plyne, že se na základě zmíněného předvolání dostavil na pracoviště žalovaného žalobce se svým zástupcem (JUDr. V. H.) k jednání s pracovníky žalovaného. Předmět jednání je v protokolu vymezen jako „ústní jednání ve věci uhrazených vymáhaných daňových nedoplatků“, přičemž protokol obsahuje vyčíslení nedoplatků dle jednotlivých výkazů nedoplatků k datu 15.8.2008, mimo jiné v celkové částce 8 422 624,50 Kč s odkazem na rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 29.10.2007, č.j. 176046/07/289940/1188), kdy v součtu činí nedoplatky na jednotlivých daních (z přidané hodnoty, z příjmu fyzických osob, silniční) celkem 13 714 064,56 Kč. Po vyčíslení nedoplatků následuje text: *„Na dani z přidané hodnoty byly průběžně hrazeny daňové povinnosti nebo se uplatňovaly nadměrné odpočty k úhradě daň. nedoplatků. Na dani z příjmu fyz. osob byly rovněž placeny pouze daňové povinnosti. Platbami byly uhrazovány daňové povinnosti ... na jednotlivých daních v pořadí dle ust. § 59 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb. ... největšími položkami vymáhaných nedoplatků jsou dod. doměr. daň z přid. hodnoty a daň z příjmu fyz. osob, vyčísleno na str. 2 nahoře. JUDr. H. a Ing. V. chtějí ve spolupráci s realitní kanceláří najít kupce nemovitosti s tím, aby výnos z prodeje byl co nejvyšší. Bude provedeno ocenění obou nemovitostí a potom dle výše odhadů by byla prodána ta z nemovitostí, z jejíhož výnosu by byly zaplacený všechny dlužné daně. Tím by došlo k zastavení úročení a na zbytek dluhu – tj. penále, by byl navržen splátkový kalendář, aby nedošlo k prodeji druhé nemovitosti. Základní tržní ocenění k nemovitostem by AK předložila nejpozději do 5.10.2008 a po odsouhlasení tržního ocenění ze strany správce daně by byl ve spolupráci s realitní kanceláří zajištěn kupec nemovitosti. Smlouva by byla koncipována tak, že před vkladem do katastru nemovitostí uhradí kupující sjednanou a správcem daně odsouhlasenou kupní cenu na jím uvedený účet, oproti zániku zástavního práva“.*
67. Podle zdejšího soudu takové jednání na finančním úřadě a domluva na něm zachycená nepředstavuje kvalifikovaný úkon směřující k vybrání nedoplatků zajištěných předmětným zástavním právem. Materiální hledisko plynoucí z judikatury správních soudů, zejména účinek, schopnost autoritativně a fakticky zajistit vymožení daně, předmětné jednání nemohlo vyvolat. To ostatně plyne i ze sdělení žalovaného, že se dohoda, respektive návrh řešení předestřený žalobcem a odsouhlasený pracovníky správce daně nepodařilo zrealizovat, a rovněž z úředních záznamů ze dne 21.10.2008 a 24.11.2008, kterými zdejší soud k návrhu žalovaného dokazoval, plyne, že se pracovníci správce daně opět pokoušeli kontaktovat žalobce a jeho zástupce k dalšímu jednání o tom, „jak bude naloženo s nemovitostmi“. Kritéria nastolená v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15.4.2011, č.j. 2 Afs 82/2010-56, takový úkon v žádném případě nenaplnil.
68. K návrhu žalovaného zdejší soud rovněž dokazoval exekučním příkazem ze dne 15.12.2005, č.j. 176428/05/289940/1188, kterým byla nařízena daňová exekuce prodejem nemovitostí k vymožení mimo jiné daňových povinností uvedených pod položkami č. 1 až 17, 20 a 23, k nimž přísluší ve shodě s vyjádřením žalovaného penále uvedené v napadeném exekučním příkazu pod položkami č. 13 až 24. Dále zdejší soud dokazoval na to navazující dražební vyhláškou č.j. 36609/10/289940701188 ze dne 24.2.2010, kterou žalovaný předložil k důkazu až k jednání nařízenému na 5.8.2021, a kterou bylo v předmětné daňové

exekuci nařízeno dražební jednání
(s výslovným odkazem mimo jiné i na exekuční příkaz ze dne 15.12.2005, č.j. 176428/05/289940/1188), a to na 27.4.2010 v budově Finančního úřadu Brno II (kdy předmět dražby je vymezen jako nemovitost zapsaná na LV X – pozemky na parcele X, zastavěná plocha a nádvoří, parcela X, zahrada a rodinný dům v obci X č.p. X, na parcele X).

69. Tato dražební vyhláška byla podle žalovaného úkonem směřujícím k vybrání a vymožení nedoplatků, jedná se tedy o úkon dle § 70 odst. 2 ZSDP, přičemž nová šestiletá lhůta k vybrání nedoplatku počala běžet v důsledku tohoto úkonu dnem 1.1.2011 a uplynula by dne 31.12.2016. S tímto právním názorem zdejší soud souhlasí. Dražební vyhláška byla žalobci (jeho tehdejšímu zástupci) doručena dne 8.3.2010, byla vydána podle § 73 ZSDP za použití § 336b zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, a tedy byla jedním z rozhodnutí v rámci exekuce daňových nedoplatků dle ZSDP, které fakticky a účinně směřuje k vymožení daňových nedoplatků. Materiální kritérium vymezené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15.4.2011, č.j. 2 Afs 82/2010-56, tedy takový úkon nepochybně naplňuje, přičemž jeho účinky zůstávají zachovány i po účinnosti daňového řádu; prekluzivní lhůta, pokud jde o nedoplatky vymezené v exekučním příkazu ze dne 15.12.2005, č.j. 176428/05/289940/1188, započala v důsledku vydání dražební vyhlášky běžet znovu dne 1.1.2011.
70. Pokud žalovaný předložil k důkazu ještě listinu – rozhodnutí o námitce vydané dne 9.2.2018, tak tou zdejší soud nedokazoval, neboť jde zjevně o úkon žalovaného učiněný až po vydání napadeného rozhodnutí, přičemž soud ve správním soudnictví při svém rozhodování vychází z právního a skutkového stavu, který tu byl ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Ostatně, co skutkového by mělo být k úkonům správce daně provedeným do vydání napadeného rozhodnutí touto listinou prokázáno, z vyjádření žalovaného ani neplyne.
71. Pokud tedy žalovaný vydal v roce 2014 exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu č.j. 1242936/14/3001-25202-711491, kterým byly mimo jiné vymáhány nedoplatky uvedené v žalobou napadeném rozhodnutí pod položkami č. 13 až 24, tak jej vydal včas, stejně jako žalobou napadený exekuční příkaz ze dne 18.10.2017. Ve shodně s obsahem předložených listin a vyjádřením žalovaného lze však uvedené konstatovat právě a jen k položkám č. 13 až 24 napadeného exekučního příkazu. Pokud jde o položky č. 1 až 12, k nim již právo žalovaného vybrat a vymoci tyto nedoplatky na penále zaniklo, neboť k nim od 1.1.2008 žalovaný až do konce roku 2013 neučinil žádný kvalifikovaný úkon směřující k jejich vymožení, resp. provedení takového úkonu zdejšímu soudu nedoložil.
72. S ohledem na výše uvedené tedy zdejší soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V něm je žalovaný vázán právním názorem zdejšího soudu vysloveným v tomto rozhodnutí (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

IV. Náklady řízení

73. O nákladech účastníků řízení před zdejším i kasačním soudem zdejší soud rozhodl jediným výrokem podle § 60 odst. 1 s.ř.s. věty první s.ř.s. ve spojení s § 110 odst. 3 s.ř.s.

74. Žalovaný ve věci nebyl úspěšný, a proto právo na náhradu nákladů řízení nemá. Žalobce byl ve věci úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení, které spočívají v nákladech za zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč za žalobu a 5 000 Kč za kasační stížnost, dále náklady právního zastoupení za šest úkonů právní služby po 3 100 Kč, jež spočívají v převzetí věci a přípravě zastoupení, podání žaloby, repliky k vyjádření žalovaného ze dne 19.4.2017, sepis a podání kasační stížnosti, účasti u jednání soudu dne 27.2.2020 a dne 5.8.2021 a jeden úkon po 1550 Kč spočívající v účasti u vyhlášení rozsudku dne 28.8.2020, společně se sedmi režijními paušály po 300 Kč, a částkou odpovídající výši DPH, kterou je zástupce povinen odvést podle ZDPH, celkem tedy 34 923 Kč. To vše podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a odst. 2 písm. f), a § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytnutí právních služeb (advokátní tarif). K zaplacení byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

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 nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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

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

Brno 5. srpna 2021

Petr Šebek v.r.
předseda senátu