



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Jana Čížka a Mgr. Karla Černína, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **JUDr. K. T.**

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 8. 2022, č. j. 3969228/22/3005-80541-712618, ze dne 31. 8. 2022, č. j. 3976590/22/3005-80541-712618, ze dne 3. 10. 2022, č. j. 4234851/22/3005-80541-710004, ze dne 3. 10. 2022, č. j. 4234852/22/3005-80541-710004, a ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4528059/22/3005-80541-710004,

takto:

- I. Žaloba se odmítá v části směřující proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 8. 2022, č. j. 3969228/22/3005-80541-712618, ze dne 31. 8. 2022, č. j. 3976590/22/3005-80541-712618.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2022, č. j. 4234851/22/3005-80541-710004, ze dne 3. 10. 2022, č. j. 4234852/22/3005-80541-710004, a ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4528059/22/3005-80541-710004, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Exekučními příkazy ze dne 31. 8. 2022, č. j. 3969228/22/3005-80541-712618, ze dne 31. 8. 2022, č. j. 3969228/22/3005-80541-712618 (dále též jen „exekuční příkazy“), nařídil žalovaný daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně a příkázáním jiné peněžité pohledávky žalobkyně ze smlouvy o penzijním připojištění se státním příspěvkem k vymožení daňových nedoplatků podle vykonatelného výkazu ze dne 29. 8. 2022 včetně úroku z prodlení a exekučních nákladů v celkové výši 22 967 075,89 Kč.
2. Žalobkyně podala do obou exekuční příkazů námitky spojené s návrhem na zastavení exekuce.
3. Žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 10. 2022, č. j. 4234851/22/3005-80541-710004 (dále též jen „rozhodnutí o námitkách proti exekučním příkazům“), námitky proti oběma exekučním příkazům zamítl. Stejně tak rozhodnutím ze dne 3. 10. 2022, č. j. 4234852/22/3005-80541-710004 (dále též jen „rozhodnutí o nezastavení exekuce“), zamítl návrhy na zastavení daňové exekuce vedené na základě obou exekučních příkazů.
4. Proti rozhodnutí o zamítnutí návrhů na zastavení exekuce podala žalobkyně námitky, které však žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 11. 2022, č. j. 4528059/22/3005-80541-710004 (dále též jen „rozhodnutí o námitkách proti nezastavení exekuce“), rovněž zamítl.
5. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) podanou dne 23. 11. 2022 domáhá zrušení všech pěti rozhodnutí žalovaného uvedených v záhlaví, resp. v bodech 1 až 3 tohoto rozsudku.

Žaloba

6. Žaloba samotná je formulovaná poměrně neobratně a nepřehledně, neboť v ní žalobkyně opakovaně používá rozsáhlé citace ze svých předchozích podání a z komentářové literatury, přičemž není na první pohled zřejmé, o jaké úvahy a skutečnosti žalobkyně opírá žalobní námitky či co je podstatou její argumentace. Přesto však lze podstatu žaloby shrnout tak, že žalobkyně stejně jako v předchozím řízení před žalovaným namítá prekluzi práva na vybrání a vymáhání daně z důvodu uplynutí lhůty pro placení daně podle § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
7. Jako první žalobní bod žalobkyně namítá, že na běh prekluzivní lhůty pro placení daně podle § 160 daňového řádu nemají vliv účinky soudních řízení podle § 41 s. ř. s., přičemž v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011-218, č. 2676/2012 Sb. NSS. Žalovaný se rovněž nevypořádal s její argumentací (přesněji řečeno s citací komentáře k daňovému řádu, kterou žalobkyně začlenila do svých podání – pozn. soudu) týkající se účinků aplikace přechodného ustanovení obsaženého v § 264 odst. 5 daňového řádu na běh prekluzivní lhůty podle § 160 daňového řádu.
8. V rámci druhého žalobního bodu žalobkyně namítá nesprávné posouzení účinků zřízení zástavního práva podle § 170 daňového řádu na běh prekluzivní lhůty pro placení daně. Vlastníkem nemovitých věcí zatížených zástavním právem je podle zápisu v katastru

nemovitostí korporace URTEA, SE, IČO: 24177261, sídlem Biskoupky 33 (dále jen „URTEA“; pozn. soudu: žalobkyně působí jako jediný člen představenstva této společnosti). Ta podala žalobu na určení neexistence zástavního práva (řízení vedené u Okresního soudu Brno-venkov pod sp. zn. 11 C 218/2018 a u Krajského soud v Brně pod sp. zn. 13 Co 234/2022). Žalobkyně nesouhlasí s názorem žalovaného, že v případě úspěchu určovací žaloby by výsledkem bylo pouze to, že zástavní právo nemá účinky vůči URTEA, nikoliv že bylo zřízeno nezákonně. Bude-li zástavní právo vymazáno z katastru nemovitostí, budou tím zcela eliminovány účinky jeho vzniku podle § 170 odst. 4 daňového řádu. Závěr, že by zástavní právo mělo účinky vůči žalobkyni je absurdní, neboť v době zřízení zástavního práva nebyla vlastníkem předmětu zástavy.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě shrnul průběh exekučního řízení tak, jak vyplývá z obsahu správního spisu. Má za to, že v části směřující proti exekučním příkazům a proti rozhodnutí o nezastavení exekuce je žaloba nepřipustná, neboť jde o prvostupňové rozhodnutí a žalobu tak lze směřovat pouze proti oběma rozhodnutím o námitkách.
10. K námitce týkající se prekluze vymáhaných nedoplatek žalovaný uvedl, že na rozdíl od lhůty pro stanovení daně podle § 148 daňového řádu se na prekluzivní lhůtu pro placení daně podle § 160 uplatní § 41 s. ř. s., což uvádí i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 6. 2011, čj. 1 Afs 30/2011 (bod 30). Úkony, které staví lhůtu k placení daně nejsou v § 160 odst. 4 daňového řádu vymezeny taxativně. Účinky § 41 s. ř. s. tak nejsou vyloučeny. K témuž závěru ostatně dospěl i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 18. 2. 2021, čj. 30 Af 103/2018-151.
11. Žalovaný se dále obsáhle vyjádřil k plynutí prekluzivní lhůty k placení daně ve vztahu k jednotlivým částem daňového nedoplatku dle vykonatelného výkazu nedoplatek. Shodnou argumentaci (výpočet) přitom použil již v odůvodnění napadených rozhodnutí. Předmětem vymáhaného daňového dluhu jsou nedoplatky na dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a jejich příslušenství (úrok z prodlení a exekuční náklady). Dlužná daňová povinnost se přitom vztahuje k více zdaňovacím obdobím, konkrétně jde o 4. čtvrtletí roku 2005, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2007, a dále měsíce leden, únor, květen a listopad roku 2010. Žalovaný konstatoval, že u všech nedoplatek na DPH začala běžet původní splatností daně šestiletá promlčecí lhůta k vybrání a vymožení nedoplatku dle § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010. Nejdříve se staly splatnými daňové povinnosti za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005 a 1. a 3. čtvrtletí roku 2006, u nichž lhůta začala běžet od 31. 12. 2006. Následoval běh lhůt za další zdaňovací období.
12. Od účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011) je třeba původní promlčecí lhůtu posuzovat jako prekluzivní lhůtu pro placení daně dle § 160 daňového řádu (§ 264 odst. 5 daňového řádu). Dne 17. 10. 2012 byly nedoplatky zajištěny zástavním právem na nemovitých věcech zřízeným správcem daně a zapsaným do katastru nemovitostí dne 29. 10. 2012. Podle § 160 odst. 2 a 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 proto běžely lhůty pro placení daně znovu od 17. 10. 2012.
13. Lhůty se však stavěly a neběžely podle § 41 s. ř. s. po dobu řízení vedených před soudy ve správním soudnictví, a to řízení vedeného u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 86/2012 (od 20. 8. 2012 do 11. 12. 2017), u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs

368/2017 (od 19. 12. 2017 do 16. 5. 2019), u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 37/2012 (od 13. 3. 2012 do 26. 1. 2018), u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 3 Afs 26/2018 (od 5. 2. 2018 do 25. 4. 2019), a dále u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 49/2013 (od 12. 7. 2013 do 29. 2. 2016) a u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 76/2016 (od 10. 3. 2016 do 30. 8. 2017). Účinky a aplikovatelnost § 41 s. ř. s. přitom žalovaný opřel mj. o závěry vyslovené v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 18. 2. 2021, čj. 30 Af 103/2018-151.

14. V případě položek uvedených pod body 1 až 9 vykonatelného výkazu nedoplatků (DPH s příslušenstvím za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005, 1. a 3. a 4. čtvrtletí roku 2006, 1. a 3. čtvrtletí roku 2007) tedy žalovaný konstatoval, že lhůty pro placení daně by měly uplynout dne 9. 5. 2025.
15. V případě položek uvedených pod body 10 až 15 vykonatelného výkazu nedoplatků (DPH s příslušenstvím za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2007 a měsíců leden, únor, květen a listopad roku 2010) byla navíc dne 3. 9. 2018 nařízena exekucí srážkami za mzdy, která stále trvá. Podle § 160 odst. 2 a 3 písm. a) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 tak došlo k přetržení lhůt pro placení daně, které proto začaly běžet znovu od 3. 9. 2018. Podle § 160 odst. 4 písm. e) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 [§ 160 odst. 4 písm. f) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021] lhůty pro placení daně neběží po dobu daňové exekuce srážkami ze mzdy. Jelikož shora zřízené zástavní právo nadále trvá, byla maximální lhůta pro placení daně prodloužena na 30 let od provedení zápisu do katastru nemovitostí, tedy až do 29. 10. 2042.
16. K druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že zástavní právo k nemovitým věcem bylo zřízeno dne 17. 10. 2012 a tímto dnem začala běžet nová šestiletá lhůta pro placení daně podle § 160 odst. 2 a 3 písm. a) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo přezkoumáno soudy, přičemž podle rozsudků Krajského soudu v Brně 17. 12. 2015, čj. 29 Af 49/2013-84 a Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, čj. 8 Afs 76/2016-60, bylo vydáno v souladu se zákonem. To platí i pro případ, že by zástavní právo bylo v důsledku rozhodnutí soudů v občanském soudním řízení vymazáno z katastru nemovitostí. Výsledkem řízení o žalobě o určení neexistence zástavního práva může být pouze jeho neúčinnost vůči společnosti URTENA jako vlastníkově zastavených nemovitých věcí, nikoliv však závěr o nezákonnosti rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Navíc byla již žaloba o určení neexistence zástavního práva pravomocně zamítnuta, a námitka je tedy již jen ryze teoretická.

Replika žalobkyně

17. Žalobkyně v replice k vyjádření žalovaného odkázala na závěry vyslovené v nálezů Ústavního soudu ze dne 24. 8. 2021, sp. zn. IV. ÚS 3523/20, č. 144, sv. 107 Sb. ÚS, týkající se poučovací povinnosti soudu z hlediska přípustnosti nečinnostní žaloby a volby žalobního typu. Dále uvedla, že společnost URTENA, za níž jedná žalobkyně, podala dovolání proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 6. 2023, čj. 13 Co 234/2022-416, ve věci určení neexistence zástavního práva. Odkázala na argumentaci obsaženou v dovolání ohledně vzniku a účinků zástavního práva. Současně navrhla, aby soud přerušil řízení do doby pravomocného rozhodnutí Nejvyššího soudu ve věci dovolání proti rozsudku Krajského soudu v Brně.

Procesní podmínky a postup soudu

18. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené.
19. Dále se soud zabýval otázkou přípustnosti a včasnosti jednotlivých částí žaloby. V této souvislosti poukazuje soud na rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2024, čj. 8 Afs 59/2023-39, č. 4575/2024 Sb. NSS. NSS v něm konstatoval, že ani po novele provedené zákonem č. 283/2020 Sb., účinné od 1. 1. 2021, nepředstavuje námitka podle § 159 daňového řádu podaná proti exekučnímu příkazu řádný opravný prostředek ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., který je nutné vyčerpat před podáním správní žaloby. Podle NSS „jsou nadále platné i závěry opakovaně citovaného usnesení rozšířeného senátu čj. 1 Afs 271/2016-53 ve věci ANAFRA [usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS], podle nichž rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce podle § 159 uvedeného zákona podané proti tomuto exekučnímu příkazu. Proti oběma rozhodnutím se proto lze, nezávisle na sobě, bránit správní žalobou.“ Obdobně je třeba dle soudu nahlížet i na vztah mezi rozhodnutím o zamítnutí návrhu na zastavení daňové exekuce podle § 181 odst. 2 a 3 daňového řádu a rozhodnutím o námitkách proti zamítnutí návrhu na zastavení exekuce. I v tomto případě platí, že oba úkony mají povahu rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s. Soud proto nesouhlasí s názorem žalovaného o nepřípustnosti části žaloby směřující proti exekučním příkazům a proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení exekuce z důvodu nevyužití řádných opravných prostředků (§ 68 písm. a) s. ř. s.). Jako zcela mimoběžný s předmětem řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, však soud hodnotí i odkaz žalobkyně na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 3523/20, jehož závěry se vztahují k nečinnostní žalobě a na případy změny žalobního typu. Nic z toho nedopadá na žalobu podanou v této věci.
20. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu proti rozhodnutí správního orgánu *podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.*
21. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že oba žalobou napadené exekuční příkazy byly žalobkyni doručeny prostřednictvím jejího zástupce dne 2. 9. 2022. Lhůta k podání žaloby tak uplynula dne 2. 11. 2022. Žalobkyně podala žalobu, kterou napadá i oba exekuční příkazy, až dne 23. 11. 2022. Žaloba byla tedy v tomto rozsahu podaná až po uplynutí zákonem stanovené dvouměsíční lhůty, což představuje neodstranitelnou vadu žaloby, a soud ji proto z části odmítl pro opožděnost podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s.
22. Ve zbytku však jde o žalobu věcně projednatelnou. Soud se proto bude zabývat meritorně přezkumem zbylých třech rozhodnutí, tj. rozhodnutí o námitkách proti exekučním příkazům, rozhodnutí o nezastavení exekuce a rozhodnutí o námitkách proti nezastavení exekuce.
23. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
24. O věci samé soud rozhodl bez nařízení jednání. Žalovaný i žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Dokazování soud neprováděl.

Posouzení žaloby

25. Podstatou prvního žalobního bodu je námitka, podle níž se na lhůtu pro placení daně nevztahuje ustanovení § 41 s. ř. s. upravující stavení lhůty po dobu řízení před soudy ve správním soudnictví.
26. Soud se ztotožňuje s žalovaným v tom, že původní šestiletá promlčecí lhůta pro vybrání a vymáhání DPH za dotčená zdaňovací období v letech 2005 až 2010 začala podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků plynout okamžikem splatnosti jednotlivých daňových povinností. Lhůty podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků začaly plynout u všech dílčích nedoplateků před koncem roku 2010 nebo současně se skončením roku 2010 (u zdaňovacích období měsíců leden, únor, květen a listopad roku 2010) a k jejich uplynutí by došlo *po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným*. Na lhůtu podle § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků však dopadá přechodné ustanovení podle § 264 odst. 5 daňového řádu, z něhož plyne, že *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, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován*. Platí tedy, že od 1. 1. 2011 se původně šestiletá promlčecí lhůta stala lhůtou prekluzivní a její další běh se řídí ustanoveními daňového řádu.
27. Soud v tomto případě nad rámec úvah žalovaného poznamenává, že v případě nedoplateků DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2007 došlo vždy k doměření DPH rozhodnutím správce daně, s čímž je spojeno stanovení náhradní lhůty splatnosti podle § 160 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Podle tohoto ustanovení platí, že *jde-li o nedoplatek z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti, začne lhůta pro placení běžet náhradním dnem splatnosti daně*. Toto ustanovení zakládá nový běh lhůt pro placení daně v případě stanovení náhradní lhůty splatnosti. Jak již soud uvedl v rozsudku ze dne 18. 2. 2021, čj. 30 Af 103/2018-151, a jak plyne i z rozsudku NSS ze dne 21. 1. 2021, č. j. 9 Afs 241/2020-27, ustanovení obsažené v „§ 160 odst. 1 daňového řádu ve své třetí větě stanoví speciální režim běhu lhůty pro vymáhání nedoplatku z částky daně, k jejíž úhradě byla stanovena náhradní lhůta splatnosti. V takovém případě začne lhůta pro placení daně běžet náhradním dnem splatnosti, přičemž výkladem Nejvyšší správní soud dovodil, že lhůta pro placení daně začne běžet od počátku bez ohledu na to, zda v minulosti lhůta pro placení téže daně uplynula, či zda běží poprvé. Není tu proto podle krajského soudu prostor pro aplikaci přechodného ustanovení § 264 odst. 5 daňového řádu, podle něž okamžik počátku běhu lhůty pro placení daně určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován, jelikož se jedná fakticky o lhůtu zcela novou, jež začíná běžet až v době účinnosti daňového řádu.“ Jak plyne z obsahu správního spisu v případech nedoplateků DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2005, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2007, došlo k doměření DPH v průběhu roků 2011 a 2012, tedy v době účinnosti daňového řádu. Tím byl vždy založen nový běh šestileté prekluzivní lhůty k placení daně podle § 160 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 začínající náhradní splatností daňového nedoplatku. To však na posouzení dalšího běhu lhůt pro placení daně za jednotlivá zdaňovací období nemá zásadní vliv.
28. Pro další běh prekluzivních lhůt pro placení daně je totiž podstatné, že žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 10. 2012, č. j. 58949/12/294970704118, rozhodl o zřízení zástavního

práva k zajištění všech nyní vymáhaných nedoplatků DPH (viz oba žalobou napadené exekuční příkazy a k nim náležející výkaz nedoplatků). Zástavním právem byly zatíženy nemovité věci, u nichž byla žalobkyně v době zápisu do katastru nemovitostí evidována jako vlastník. Jelikož u žádného z nedoplatků do té doby prekluzivní šestiletá lhůta neuplynula, došlo zřízením zástavního práva podle § 160 odst. 2 a 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 ve všech případech k přetržení dříve běžících prekluzivních lhůt pro placení daně. Nová šestiletá lhůta začala běžet doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva katastrálnímu úřadu, tedy dne 17. 10. 2012 (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 1. 2021, čj. 8 Afs 73/2019-84). Nový konec lhůt pro všechna zdaňovací období připadl na 17. 10. 2018.

29. Žalovaný dále argumentoval tím, že lhůta pro placení daně nově běžící od 17. 10. 2018 byla prodloužena podle § 41 s. ř. s. o dobu trvání soudních řízení, v nichž byla přezkoumávána zákonnost dodatečných platebních výměrů týkajících se nedoplatků na DPH a zákonnost samotného rozhodnutí o zřízení zástavního práva.
30. Podle § 41 s. ř. s. platí, že *stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní.*
31. Soud si je vědom toho, že ve vlastním rozsudku ze dne 18. 2. 2021, čj. 30 Af 103/2018-151, dospěl k závěru, že „[s]oudní řízení zahájené za účinnosti daňového řádu tak podle § 41 s. ř. s. i nadále staví šestiletou lhůtu pro placení daně podle § 160 odst. 1 daňového řádu, která započala běžet podle zákona o správě daní a poplatků.“ Vyložil tedy § 41 tak, že se jeho účinky vztahují i na běh prekluzivní lhůty pro placení daně. Tomuto závěru odpovídají i úvahy vyslovené žalovaným v napadených rozhodnutích.
32. Soud nicméně nemohl přehlédnout, že po vydání napadených rozhodnutí byly citované závěry zdejšího soudu překonány rozsudkem NSS ze dne 11. 3. 2024, čj. 3 Afs 415/2021-46, který popřel možnost aplikace § 41 s. ř. s. a účinků tohoto ustanovení spojených se stavením lhůty pro placení daně podle § 160 daňového řádu. NSS v rozsudku uvedl:

„[...] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, upozornil, že ve vztahu k daňovým povinnostem byla úprava stanovená v § 41 s. ř. s. komplexně nabrzena k 1. 1. 2011 daňovým řádem, který zrušil a nabradil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Závěry tohoto rozsudku následně potvrdil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 1. 11. 2023, č. j. 9 Afs 95/2021-64, v němž uvedl, že „[n]ení samozřejmě vyloučeno, aby zvláštní zákonná norma použití § 41 s. ř. s. vyloučila, například i tím, že zvolí zcela samostatnou a ucelenou úpravu běhu lhůt včetně jejich stavení. Příkladem je daňový řád účinný od 1. 1. 2011, jehož § 148 jako zvláštní úprava (*lex specialis*) zakotvuje plnohodnotnou a dle svého obsahu výlučnou úpravu lhůt pro stanovení daně (srov. obsah tohoto ustanovení včetně pravidel pro stavení lhůty v odst. 4 po dobu řízení, které je v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem). Právě výlučnost § 148 daňového řádu jako zvláštní úpravy je důvod, pro který je vyloučeno použití § 41 s. ř. s. V oblasti daňové se tak stal § 41 s. ř. s. obsoletní, nepoužitelný.“ (zvýrazněno soudem).

[...] V uvedených rozsudcích sice Nejvyšší správní soud posuzoval lhůtu pro stanovení daně, a nikoli lhůtu pro placení daně, to však nevylučuje, aby závěry těchto rozsudků byly jako

judikurní východiska použity i v předložené věci. Zákonodárce totiž v § 148 daňového řádu nově a odlišně od § 41 s. ř. s. upravil nejenom běh a délku lhůty pro vyměření daně, ale v § 160 daňového řádu i běh a délku lhůty pro placení daně. V tomto ustanovení taxativně (komplexně) vymezil důvody, které běh této lhůty přerušují a které ji staví. Důvody stavící běh této lhůty vymezil v § 160 odst. 4 daňového řádu. Řízení vedené v souvislosti s placením daně před správním soudem však mezi ně nezařadil, což lze s ohledem na § 148 odst. 4 písm. a) téhož předpisu, kam obdobný důvod zacílený na stanovení daně naopak zařadil, vyložit jako jeho úmysl, nikoli jako jeho opomenutí. Účelem úpravy stavění lhůt v § 41 s. ř. s. bylo reagovat na skutečnost, že mnohé lhůty stanoví správní a finanční právo natolik krátké, že po zrušení věci soudem a vrácení spisů již nezbyvá žádný časový prostor pro další řízení a vydání nového rozhodnutí, neboť lhůta pro uložení trestu či doměření daně již prekludovala (srov. důvodovou zprávu k soudnímu řádu správnímu). Daňový řád však pro placení daně stanoví lhůtu 6 let, což nelze považovat za krátkou lhůtu, na kterou je třeba reagovat úpravou § 41 s. ř. s. Nejvyšší správní soud tak má za to, že pokud by zákonodárce hodlal tuto lhůtu stavět i z důvodu probíhajícího řízení vedeného v souvislosti s placením daní před správním soudem, pak by jej stejně tak, jak to učinil v § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu v souvislosti se stanovením daně, do § 160 odst. 4 zařadil. Jeho úmysl lhůtu pro placení daně z tohoto důvodu nestavět tak vylučuje použití § 41 s. ř. s.“ (zvýraznění doplněno soudem).

33. Za daných okolností tak podle soudu nemůže obstát argumentace žalovaného týkající se stavení lhůty pro placení daně podle § 160 daňového řádu podle § 41 s. ř. s. v důsledku vedení řízení před soudy ve správním soudnictví.
34. Soud se proto za dané situace zaměřil na obsah předloženého daňového spisu a otázku, zda před koncem šestileté prekluzivní lhůty (dne 17. 10. 2018) nenastala jiná skutečnost stavící nebo přerušující běh lhůt podle § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. V daňovém spise však našel pouze žalovaným zmiňovaný exekuční příkaz na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů ze dne 3. 9. 2018, č. j. 4005492/18/3005-80541-712309, kterým žalovaný postihl příjmy žalobkyně od České správy sociálního zabezpečení a od obce Biskoupky. Z obsahu exekučního příkazu ze dne 3. 9. 2018 však plyne, že jím byla vymáhána pouze část daňových nedoplatků, k jejichž vymožení byly nyní vydány žalobou napadené dva exekuční příkazy ze dne 31. 8. 2022. Konkrétně byl exekuční příkaz z 3. 9. 2018 vydán mj. k vymožení položek 10 - 15 podle vykonatelného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 29. 8. 2022. Jde o nedoplatky na DPH za období 4. čtvrtletí roku 2007 a měsíců ledna, února, května a listopadu roku 2010. Lhůty k placení daně týkající se uvedených zdaňovacích období (resp. položek 10 - 15 podle vykonatelného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 29. 8. 2022) byly vydáním exekučního příkazu podle § 160 odst. 2 a 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 znovu přetrženy, přičemž na den 3. 9. 2018 připadl začátek nové prekluzivní šestileté lhůty. Jak přitom plyne z § 160 odst. 4 písm. e) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 [§ 160 odst. 4 písm. f) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021] lhůty pro placení daně po dobu daňové exekuce srážkami ze mzdy neběží. To platí i po novelizaci ustanovení § 160 odst. 4 daňového řádu s účinností od 1. 1. 2021 (viz přechodná ustanovení v čl. II bod 7 a 8 zákona č. 283/2020 Sb.). Není tedy pochyb o tom, že u této skupiny nedoplatků k prekluzi práva vybrat a vymáhat daň do doby vydání napadených rozhodnutí nedošlo.
35. Jinak je tomu ale u nedoplatků uvedených pod položkami 1 - 9 vykonatelného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 29. 8. 2022. Tato skupina zahrnuje nedoplatky na DPH za 4.

čtvrtletí roku 2005, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006, 1. a 3. čtvrtletí roku 2007. Účinky zahájení exekučního řízení vydáním exekučního příkazu z 3. 9. 2018 se na lhůty k placení daně u těchto nedoplatků nevztahují, neboť exekuční příkaz z 3. 9. 2018 nebyl vydán k vymožení těchto konkrétních nedoplatků. Nedošlo tedy k přetržení prekluzivní lhůty podle § 160 odst. 2 a 3 písm. b) daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Jelikož podle obsahu daňového spisu i podle vyjádření žalovaného nenastala žádná jiná skutečnost stavící nebo přerušující běh lhůty ve smyslu § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, lze učinit závěr, že lhůta k placení daně u těchto nedoplatků uplynula, a tedy právo vybrat a vymáhat daň již zaniklo.

36. Jelikož žalovaný vystavěl všechna napadená rozhodnutí na mylném závěru, že lhůta pro placení daně u žádného z vymáhaných nedoplatků ke dni vydání napadených rozhodnutí neuplynula, nemohou napadená rozhodnutí v soudním přezkumu obstát. První žalobní bod je proto důvodný.
37. Pokud jde o druhý žalobní bod, žalobkyně primárně namítá, že v případě určení neexistence zřízeného zástavního práva na základě civilní žaloby podané společností URTENA, by nemohly vůči žalobkyni nastat účinky přetržení lhůty pro placení daně předpokládané v § 160 odst. 2 a 3 písm. b) daňového řádu.
38. Soud se však ztotožňuje s názorem žalovaného, že podání žaloby na určení neexistence zástavního práva v občanském soudním řízení ani teoretický výsledek tohoto řízení nemohou mít vliv na posouzení běhu prekluzivní lhůty pro placení daně podle § 160 daňového řádu. Žalobkyně nerozporuje, že v době zřízení zástavního práva byla v katastru nemovitostí zapsaná jako vlastníka postižených nemovitých věcí. Zástavní právo bylo účinně zapsáno do katastru nemovitostí k zajištění existujících daňových nedoplatků. Bezpochyby tedy nastaly účinky přetržení lhůty pro placení daní plynoucí z § 160 odst. 2 a 3 písm. b) daňového řádu.
39. Zákonnost rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 17. 10. 2012 byla přezkoumána v odvolacím řízení přičemž nadřízené Odvolací finanční ředitelství rozhodnutí o zřízení zástavního práva potvrdilo. Rozhodnutí obstálo i v řízení před soudy ve správním soudnictví. Žalobu proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva zamítl zdejší soud rozsudkem ze dne 17. 12. 2015, čj. 29 Af 49/2013-84. Kasační stížnost podaná žalobkyní byla rovněž zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2017, čj. 8 Afs 76/2016-60. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva je tak pravomocné a způsobilé vyvolávat účinky předpokládané zákonem.
40. Poukazuje-li žalobkyně na řízení vedené před soudy v občanském soudním řízení o žalobě společnosti URTENA na určení neexistence zástavního práva, lze ve shodě s žalovaným nejprve uvést, že žaloba již byla pravomocně zamítnuta, což ostatně ani žalobkyně nezpochybnuje. Teoreticky je sice možné, že by rozhodnutí civilních soudů mohl ještě zvrátit Nejvyšší soud při rozhodování o dovolání podaném žalobcem. I tak se ale ztotožňuje soud s názorem žalovaného, že rozhodnutí soudů v občanském soudním řízení může teoreticky vyvolat pouze neúčinnost zástavního práva mezi účastníky řízení tj. mezi žalovaným a žalující společností URTENA a jejími právními nástupci. Ani případný výmaz zástavního práva z katastru nemovitostí však nic nemůže změnit na účincích přetržení lhůty pro placení daně v důsledku jednou zřízením zástavního práva rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 10. 2012. Soud v této souvislosti plně odkazuje na závěry vyslovené v již citovaných rozsudcích čj. 29 Af 49/2013-84 a čj. 8 Afs 76/2016-60.

41. Druhý žalobní bod je nedůvodný. Soud toliko dodává, že jelikož výsledek řízení před soudy v občanském soudním řízení nemůže ovlivnit zákonnost a správnost napadeného rozhodnutí, nevyhověl ani žalobkyninu návrhu na přerušení řízení.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

42. Soud shledal žalobu důvodnou, a proto zrušil napadená rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.).
43. V dalším řízení žalovaný znovu posoudí důvodnost uplatněných návrhů na zastavení exekuce a námitek proti oběma exekučním příkazům, jakož i námitek proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na zastavení exekuce. Nevyjdou-li najevo jiné (ve spise nezachycené) skutečnosti stavící nebo přerušující běh lhůt pro placení daně podle § 160 odst. 3 a 4 daňového řádu, zastaví z důvodu prekluze daňovou exekuci v rozsahu nedoplatek uvedených pod položkami 1 - 9 vykonatelného výkazu nedoplatek sestaveného ke dni 29. 8. 2022 (nedoplatky na DPH za 4. čtvrtletí roku 2005, 1., 3. a 4. čtvrtletí roku 2006, 1. a 3. čtvrtletí roku 2007). Ve zbylém rozsahu lze v daňové exekuci pokračovat.
44. Dokazování listinami předloženými žalobkyní soud neprovedl pro nadbytečnost. Jde z velké části o listiny, které jsou součástí správního (daňového) spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí. Bylo by nadbytečné provádět tytéž listiny jako důkaz. Dále platí, že veškeré skutečnosti relevantní pro posouzení věci zjistil soud z obsahu daňového spisu. Ani ostatní listiny, jež žalobkyně soudu předložila (a nejsou součástí daňového spisu), nezachycují skutečnosti, které by soud neznal z obsahu spisu a byly by pro posouzení věci relevantní.
45. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 a 3 s. ř. s. V rozsahu odmítnutí žaloby nemá žádný z účastníků právo na náhradu nákladů řízení. Ve zbylém rozsahu byla žalobkyně plně úspěšná a má tedy právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení. Jejich výše odpovídá pouze soudním poplatkům, jež žalobkyně po přiznání částečného osvobození od soudních poplatků zaplatila, což činí 3 000 Kč. Jiné náklady žalobkyně neuplatnila a ani z obsahu daňového spisu nevyplývají. Náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč je žalovaný povinen zaplatit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).
46. Pouze nad rámec nezbytného odůvodnění soud dodává, že nerozhodl o vrácení části soudních poplatků žalobkyni v souvislosti s odmítnutím části žaloby (§ 10 odst. 3 třetí věta zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů). Ve vztahu k části žaloby směřující proti exekučním příkazům totiž soud soudní poplatky nevybíral, jak vyplývá z usnesení soudu ze dne 20. 2. 2023, čj. 30 Af 47/2022-193.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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. února 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu