



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: P.S.**, zastoupeného JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, se sídlem Hálkova 24, 301 00 Plzeň, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13.7.2007 č.j. 5805/07-1100-402099

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 13.7.2007 č.j. 5805/07-1100-402099 se z r u š u j e a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.**
- II. **Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 22.280,- Kč, a to k rukám zástupce žalobce JUDr. Jiřího Dvořáka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou ze dne 11.9.2007 doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „*zdejší soud*“) dne 12.9.2007 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 13.7.2007 č.j. 5805/07-1100-402099 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“). Napadeným rozhodnutím bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni - platební výměr ze dne 26.9.2006 č.j. 274730/06/138912/0370 na daňové penále na dani z příjmů obyvatelstva za zdaňovací období roku 1991 (dále též jen „*platební výměr*“ nebo „*prvoinstanční rozhodnutí*“) tak, že vypočtené penále bylo zvýšeno o 126.463,- Kč na celkovou částku 179.253,- Kč.

Na posuzovanou věc dopadala příslušná ustanovení zákona č. 389/1990 Sb., o dani z příjmů obyvatelstva (dále též jen „*zákon o dani z příjmů obyvatelstva*“) a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále též jen „*zákon o daních z příjmů*“).

Žalobce namítal, že mu Finanční úřad v Plzni původně dodatečně vyměřil daňovou povinnost platebním výměrem ze dne 15.10.1994 se splatností 27.12.1994. Žalobce byl přesvědčen, že poté více než 10 let nebyl žádným způsobem zpraven o jakýchkoli úkonech směřujících k vybrání daňové povinnosti, teprve dne 14.3.2006 obdržel exekuční příkaz ze dne 6.3.2006 č.j. 65334/06/138942/2695. Žalobce namítal, že při podání řádného opravného prostředku proti tomuto rozhodnutí namítl promlčení práva na vybrání daně a ve spisu podle jeho názoru není po dobu nejméně 10 let učiněn relevantní úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, natož že by byl o takovém úkonu žalobce zpraven. Žalobce tvrdil, že podal řádně a včas námitku promlčení práva vybrat daň v důsledku uplynutí lhůty stanovené v § 70 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., kterou však žalovaný zamítl s tím, že vydal exekuční příkaz č.j. 87706/00/138941/0766, který měl dne 7.4.2000 žalobci doručit a v důsledku toho mělo dojít k přerušení lhůty. Z doručanky údajně prokazující doručení exekučního příkazu z roku 2000 je podle žalobce již pouhým pohledem zřejmé, že podpis není podpisem žalobce. Podle žalobce v běhu lhůty promlčení vlastní daně je období, patrné i z platebního výměru – přehledu úhrad za období 2.4.1997 až 1.4.2004, které mělo být přerušeno údajně právě vyrozuměním o exekučním příkazu, tj. jeho doručením dne 7.4.2000. Vedle takto promlčeného práva na vybrání vlastní daně (a tedy stavu, kdy je penalizována promlčená daň), je zde podle žalobce běh stejné promlčecí doby u vlastního penále. Žalovaný podle žalobce nezkoumal, zda byla přerušena promlčecí lhůta, ani nesdělil žalobci, že má ve spise důkaz o přerušení běhu lhůty tak, aby bylo možno provést dokazování o doručení případného přerušujícího úkonu. Argumentace žalovaného zřejmě směřuje k přerušování běhu promlčecí lhůty u daně, i když podle žalobce i tam došlo k promlčení práva na vybrání, ale žalovaný se podle žalobce nevypořádal s odvolací námitkou o marném uplynutí promlčecí lhůty u práva na vybrání penále. Žalobce navrhl provedení důkazu znaleckým posudkem znalce z oboru grafologie na ověření pravosti podpisu žalobce na sporné doručence. Žalobce tedy žádal přezkoumání zákonnosti napadeného rozhodnutí v otázce, zda uplynula lhůta pro vybrání daně stanovená v § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a tedy zda napadeným rozhodnutím nebyla penalizována promlčená daň, a dále zda bylo v souladu se zákonem vydat platební výměr na penále po nepřerušených (ve vztahu k penále) 15 letech po jeho vzniku. Žalovaný podle žalobce v rozporu s § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb. napadený platební výměr nezrušil a porušil také § 50 odst. 3 téhož zákona, když nepřezkoumal napadené rozhodnutí v požadovaném rozsahu z hlediska uplynutí promlčecí lhůty na penále, a dále podle žalobce byl porušen § 50 odst. 7 zák. o správě daní a poplatků tím, že se žalovaný nevypořádal s odvolací námitkou promlčení práva na vybrání daně.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí s tím, že exekuční příkaz ze dne 30.3.2000 č.j. 877/06/00/138941/0766 byl žalobci doručen dne 7.4.2000. Žalovaný uvedl, že na doručenkách a v písemnostech ve spise se nevyskytuje pouze jeden typ podpisu žalobce. Podpis žalobcem napadaný se vyskytuje i na jiných dokladech o doručení, které žalovaný ve vyjádření vyjmenoval s tím, že na písemnosti takto doručované žalobce reagoval. Druhým důvodem, proč si správce daně nečinil úsudek o odlišnosti podpisu, je

podle žalovaného řádně vyplněná doručenka. Tato doručenka byla až do 1.7.2000 veřejnou listinou. Správce daně tudíž neměl důvod pochybovat o správnosti údajů na doručence, přičemž opak mu prokázán nebyl, ani nebyl tvrzen. Žalovaný nesouhlasil s porušením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, tedy že se nevypořádal s odvolací námitkou o marném uplynutí promlčecí lhůty u práva na vybrání penále, a odkázal na § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném do 31.12.2006, podle něhož o předpisu penále se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, vyžaduje-li to stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do 30 dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Tuto lhůtu stanoví § 70 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb.

Ze správního spisu se k věci podává následující. Na podkladě zprávy o výsledku daňové kontroly ze dne 17.11.1994 (předmětem této kontroly byla kontrola daně z příjmů obyvatelstva za rok 1991 a 1992) byl dne 5.12.1994 vydán dodatečný platební výměr č. 367 (č.j. 6001/4423/32/94) na daň z příjmů obyvatelstva za rok 1991 a žalobci byla dodatečně vyměřena daň a penále na této dani (celková výše 158.370,- Kč, z toho daň činila 119.460,- Kč a penále 52.790,- Kč). Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které bylo na výzvu doplněno. Rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 8.1.1996 č.j. 4068/32/95 bylo odvolání zamítnuto a dodatečný platební výměr byl potvrzen.

Žalobce brojil proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 8.1.1996 č.j. 4068/32/95 žalobou (vedena pod sp.zn. 30 Ca 133/96). Řízení o ní bylo usnesením zdejšího soudu ze dne 19.11.1997 zastaveno pro neodstranění vad žaloby ze strany žalobce.

Dne 3.3.1998 žalovaný obdržel žalobcovu žádost o přezkoumání rozhodnutí ze dne 8.1.1996 č.j. 4068/32/95. Ministerstvo financí přezkum povolilo rozhodnutím ze dne 17.12.1998 č.j. 391/40465/98 (s odkladným účinkem na vykonatelnost přezkoumávaného rozhodnutí). Žalovaný pak po doplnění řízení rozhodnutím ze dne 29.10.2002 č.j. 593/110/1999 rozhodnutí ze dne 8.1.1996 č.j. 4068/32/95 potvrdil. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal a Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 30.10.2003 č.j. 533/31315/2003 řízení zastavilo s tím, že 31.12.2002 uplynula zákonná lhůta podle § 47 daňového řádu.

Dne 24.6.1998 byla Finančním úřadem v Plzni vydána výzva k zaplacení daňového nedoplatku, kde je pod položkou 002 uvedena částka odpovídající výši penále vyměřené platebním výměrem č. 367. Dne 30.3.2000 byl Finančním úřadem v Plzni vydán exekuční příkaz č.j. 87706/00/138941/0766 na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank, a to na základě vykonatelného výkazu nedoplatků (pod položkou 2 je uvedena částka odpovídající výši penále vyměřené platebním výměrem č. 367). Dne 19.1.2005 byl Finančním úřadem v Plzni vydán exekuční příkaz č.j. 11236/05/138942/2695 na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank, a to na základě vykonatelného výkazu nedoplatků (pod položkou 2 je uvedena částka odpovídající výši penále vyměřené platebním výměrem č. 367). Dne 6.3.2006 byl Finančním úřadem v Plzni vydán exekuční příkaz č.j. 65334/06/138942/2695 na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank, a to na základě

vykonatelného výkazu nedoplatků (pod položkou 2 je uvedena částka odpovídající výši penále vyměřené platebním výměrem č. 367).

Proti exekučnímu příkazu ze dne 6.3.2006 č.j. 65334/06/138942/2695 žalobce brojil námitkou ze dne 16.3.2006. Finanční úřad v Plzni rozhodnutím ze dne 13.4.2006 č.j. 153052/06/138942/2695 námitku zamítl. Proti tomuto rozhodnutí žalobce brojil žalobou podanou ke Krajskému soudu v Plzni dne 14.6.2006 (vedenou zde pod sp.zn. 57 Ca 93/2006). Řízení o této žalobě bylo zastaveno usnesením ze dne 28.4.2008 č.j. 57 Ca 93/2006-49 pro zpětvzetí žaloby. Důvodem zpětvzetí žaloby byl fakt, že Finanční úřad v Plzni vydal dne 29.2.2008 (pod č.j. 84647/08/138942/2695) rozhodnutí o zrušení daňové exekuce, kterým byla zrušena daňová exekuce nařízená exekučním příkazem ze dne 6.3.2006 č.j. 65334/06/138942/2695 k vymození nedoplatku v celkové výši 304.686,14 Kč. V odůvodnění rozhodnutí č.j. 84647/08/138942/2695 o zrušení daňové exekuce bylo konstatováno, že před vydáním předmětného exekučního příkazu [tj. před 6.3.2006] došlo k prekluzi vymáhaného nedoplatku.

Dne 26.9.2006 vydal Finanční úřadu v Plzni prvoinstanční rozhodnutí, proti němuž se žalobce podáním ze dne 22.11.2006 odvolal. Žalovaný pak prvoinstanční rozhodnutí změnil tak, že vypočtené penále bylo zvýšeno o 126.463,- Kč na celkovou částku 179.253,- Kč.

Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 8.9.2009 č.j. 30 Ca 88/2007-54 žalobu zamítl, když mj. konstatoval, že exekuční příkaz lze zařadit mezi druhy úkonů, které směřují k vymození daňových nedoplatků ve smyslu § 70 odst. 2 daňového řádu, a proto je tento úkon způsobilý přerušit promlčecí lhůtu. Hlavní žalobní námitku směřující proti exekučnímu příkazu z března 2000, který žalobce podle jeho tvrzení neobdržel, neshledal soud důvodnou. Žalovaný vyjmenoval ve vyjádření k žalobě a součástí spisu učinil několik dalších listin, jejichž převzetí žalobce na doručenkách podepsal obdobným podpisem jako na doručence zásilky obsahující exekuční příkaz z roku 2000. Na tyto listiny žalobce následně svými podáními včas reagoval, nic tedy nenásvědčovalo tvrzení žalobce, že se nejednalo o jeho vlastnoruční podpis. Pokud i tyto zásilky přebíral neoprávněně někdo jiný, bylo by logické, kdyby žalobce námitku nedoručení vznesl již dříve ve vztahu k těmto dalším listinám, o jejichž existenci prokazatelně věděl. Žalobce takto nejednal a námitku nedoručení a nepodepsání doručenky vznesl poprvé až v žalobě. Tím spíše nebylo lze podle zdejšího soudu žalovanému vytýkat, pokud podobu podpisu ze své iniciativy neprovéřoval a nezpochybňoval. Doručenka obsahuje všechny požadované náležitosti včetně data převzetí 7.4.2000 a podpisu žalobce. Jelikož se podpis na doručence vizuálně zjevně podobá podpisům žalobce na jiných doručenkách obsažených ve správním spise a jelikož žalobce proti jejich doručení nikdy nevznášel žádné námitky, neshledal soud důvodným ani žalobcův návrh na provedení důkazu znaleckým posudkem z oboru grafologie za účelem posouzení pravosti podpisu.

Krajský soud dále uvedl, že žalovaný správně vypočítal běh lhůt, jelikož šestiletá promlčecí lhůta v daném případě běžela od roku 1995 a byla přerušena doručením již zmiňovaného exekučního příkazu dne 7.4.2000. Od tohoto okamžiku běžela nová promlčecí lhůta, přičemž další exekuční příkaz obdržel žalobce dne 14.3.2006, čímž došlo opět k přetržení promlčení a začala běžet další šestiletá lhůta. Byly tak splněny podmínky § 70

odst. 2 daňového řádu, a proto není důvodná žalobcová námitka, že „byla penalizována promlčená daň“. V souladu s § 58 daňového řádu je penále příslušenstvím daně, následuje jeho osud, a to i ve vztahu k jeho promlčení.

S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu krajský soud též uvedl, že i ve vztahu k penále byl v dané věci rozhodujícím úkonem exekuční příkaz z roku 2000, jímž byl přerušen běh promlčecí lhůty pro vybrání vlastní daně. Správce daně byl oprávněn vyrozumět žalobce platebním výměrem o existenci penále, a to v souladu s § 63 daňového řádu kdykoli, jelikož nedošlo k promlčení práva na vybrání daně.

Jako nedůvodnou soud shledal rovněž žalobcovu námitku nedostatečného odůvodnění rozhodnutí žalovaného, k čemuž uvedl, že z obsahu odvolání je zřejmé, že žalovaný se zabýval celým jeho obsahem a vypořádal se s otázkou promlčení práva na vybrání daně stejně jako s námitkou, zda bylo možné vyměřit žalobci penále. Žalovaný podle názoru soudu neporušil žalobcem tvrzená § 50 odst. 3 a 7 daňového řádu.

Žalobce brojil proti rozsudku ze dne 8.9.2009 č.j. 30 Ca 88/2007-54 kasační stížností, v níž mj. namítal, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku aplikace § 70 daňového řádu. Přitom vycházel z toho, že doručení písemnosti je doloženo listinou ve správním spisu, ale zcela pominul zásadní námitky absence relevantních důkazů o doručení. Promlčení bylo po celou dobu běhu daňového, odvolacího i soudního řízení kvalifikovaně uplatněno.

Celý případ byl dle žalobcova názoru založen na tom, že ve spisu správce daně je založena doručenka, kterou žalovaný považuje za důkaz o zpravení žalobce o exekučním příkazu ze dne 30.3.2000 č.j. 87706/00/138941/0766, na níž je uvedeno datum 7.4.2000 a v kolonce pro podpis příjemce je vepsáno stěžovatelovo příjmení. Ze samotného „podpisu“ je zcela zřejmé, že nepatří žalobci, přičemž důvody této skutečnosti byly uvedeny v žalobě. V rámci soudního přezkumu stěžovatel navrhl připojit spis krajského soudu sp.zn. 57 Ca 93/2006, který s posuzovanou věcí úzce souvisí, skutečnosti z tohoto spisu však krajský soud nevzal do úvahy.

Uvedené skutečnosti byly v řízení před krajským soudem v rámci jednání konaného dne 8.9.2009 opakovaně uvedeny a doloženy, soud k nim proto měl přihlédnout. K prokázání absence stěžovatelova podpisu na předmětné doručence byl navržen důkaz znaleckým posudkem, soud jej však jako nedůvodný zamítl. Tento závěr odůvodnil tím, že žalovaný neměl důvod pochybovat o pravosti stěžovatelova podpisu na doručence ze dne 7.4.2000. Žalobce zdůraznil, že soud v této souvislosti argumentoval tím, že stěžovatel v minulosti reagoval na písemnosti, které sice nepřevzal, ale dozvěděl se o nich od osob, které písemnosti převzaly, avšak stěžejní přitom je, že správce daně ani žalovaný nepředložili ani jednu listinu, kterou zcela bez pochyb podepsal stěžovatel, argumentovali jen listinami, na nichž bylo napsáno příjmení S., ale nikde to nebylo v podobě připojení podpisu pana S. na listině s relevantním obsahem. Není možné akceptovat závěr, že již v minulosti byly daňovému subjektu zaslány písemnosti, na něž reagoval. Je prokázáno doručení jiné písemnosti jen proto, že na doručence je podpis jiné osoby, která zřejmě v minulosti převzala písemnosti pro daňový subjekt a tehdy mu o jejich doručení řekla.

Dle žalobce je pochopitelné, že správce daně neměl v minulosti důvod se znepokojovat nad tím, kdo přebíral písemnosti doručované daňovému subjektu, pokud ten na ně ve výsledku reagoval. Musel se ale zabývat otázkou, zda byl stěžovateli doručen exekuční příkaz ze dne 30.3.2000, a to od okamžiku, kdy mu stěžovatel poprvé sdělil, že za posledních 10 let nebyl zpraven o žádných úkonech směřujících k vybrání daně. Tuto skutečnost stěžovatel správci daně sdělil již v námitce proti exekučnímu příkazu ze dne 14.3.2006, nikoliv až v žalobě, jak to tvrdí krajský soud. Žalobce též konstatoval, že jím užívaný podpis je po celou dobu používán v nezměněné podobě a je naprosto autentický a individualistický, podpis na předmětné doručence je zřejmě podpisem dítěte, ženy nebo starce.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a rozsudkem ze dne 3.2.2010 č.j. 1 Afs 116/2009-95 rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8.9.2009 č.j. 30 Ca 88/2007-54 zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s.ř.s.“).

Podle § 65 odst. 1 s.ř.s. se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 věty první s.ř.s. soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí.

Podle § 78 odst. 1 s.ř.s. je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. Podle § 78 odst. 7 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Podle § 110 odst. 3 s.ř.s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, **je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.**

Nejvyšší správní soud ve vztahu k posuzované věci v rozsudku ze dne 3.2.2010 č.j. 1 Afs 116/2009-95 konstatoval, že se „*nejprve zabýval stěžovatelovou námitkou, podle níž krajský soud vůbec nezohlednil skutečnosti obsažené ve spise téhož soudu sp. zn. 57 Ca 93/2006. Vadu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. shledal v postupu soudu, který sice vyhověl žalobcovu návrhu a připojil k projednávané věci uvedený spis, ale v napadeném rozsudku se jím vůbec nezabýval. Nijak se nevyjádřil ke stěžovatelovým námitkám, podle nichž spolu obě věci úzce souvisí a postup žalovaného ve zmiňované věci má dopad i do věci nyní posuzované, protože jeho předmětem byl exekuční příkaz, jehož doručení stěžovateli je zpochybňováno i nyní. Stěžovatel přitom na tyto skutečnosti upozorňoval řádně a včas nejprve*

v žalobě a především pak ve svém závěrečném návrhu u ústního jednání, kde podrobně uvedl, proč považuje obě věci za vzájemně související. Rozsudek krajského soudu je proto v tomto ohledu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.“.

Z obsahu správního spisu Nejvyšší správní soud též zjistil, že „námitku absence vyrozumění o povinnosti k úhradě penále a z toho plynoucího promlčení stěžovatel učinil již v odvolání proti platebnímu výměru. Přestože výslovně nezpochybnil podpis na předmětné konkrétní doručence, bezpochyby touto námitkou založil důvod pro možné pochybnosti. Nelze tudíž přisvědčit krajskému soudu, ani pokud tvrdí, že námitku nedoručení exekučního příkazu stěžovatel uplatnil až v žalobě. Proto nelze za správný označit ani jeho závěr o neexistenci důvodů k pochybnostem o pravosti podpisu a doručení zásilky, pro něž by měl žalovaný ze své iniciativy prověřovat podobu podpisu na doručence.“.

Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud uzavřel, že se vzhledem k zmiňovaným procesním pochybením krajského soudu nemohl zabývat samotnou podstatou věci s tím, že bude na krajském soudu, aby „posoudil, zda skutečnosti obsažené ve spise sp. zn. 57 Ca 93/2006 skutečně souvisí s nyní posuzovanou věcí, přičemž dojde-li k závěru, že tomu tak je, bude jeho povinností se s nimi v novém rozhodnutí podrobně vypořádat. V opačném případě bude povinností soudu odůvodnit, proč vzájemnou souvislost mezi oběma spisy neshledal.“.

Při jednáních konaných u zdejšího soudu dne 8.9.2009 a následně (po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu) dne 6.5.2011 obě strany setrvaly na svých stanoviscích vyslovených v žalobě, resp. vyjádření k žalobě.

Výzvou ze dne 27.4.2011 č.j. 30Af 18/2010-125 soud vyzval žalovaného, aby mu sdělil konkrétní důvody, které vedly Finanční úřad v Plzni k vydání rozhodnutí ze dne 29.2.2008 č.j. 84647/08/138942/2695, o zrušení daňové exekuce, kterým byla zrušena daňová exekuce nařízená exekučním příkazem Finančního úřadu v Plzni ze dne 6.3.2006 č.j. 65334/06/138942/2695 (tedy k vydání rozhodnutí, na jehož základě došlo ke zpětvzetí žaloby vedené zdejším soudem pod sp. zn. 57 Ca 93/2006 a následnému zastavení řízení v té věci). V odůvodnění rozhodnutí o zrušení daňové exekuce bylo totiž pouze obecně konstatováno, že před vydáním předmětného exekučního příkazu došlo k prekluzi vymáhaného nedoplatku.

Žalovaný reagoval na výzvu soudu podáním ze dne 3.5.2011, v němž sdělil, že konkrétní důvody, které vedly Finanční úřad v Plzni k vydání rozhodnutí ze dne 29.2.2008 č.j. 84647/08/138942/2695, o zrušení daňové exekuce, spočívaly v aplikaci § 26 zákona o dani z příjmů obyvatelstva, z něhož vyplývá, že daň z příjmů obyvatelstva za rok 1991, která byla předmětem zrušené daňové exekuce, nelze z důvodu prekluze lhůty již vymáhat.

Žaloba je důvodná.

Ve věci vedené pod sp. zn. 30 Af 18/2010 (dříve 30 Ca 88/2007) soud posuzoval otázku penále na dani z příjmů obyvatelstva za rok 1991. Žalobci byla již dodatečným platebním výměrem č. 367 (č.j. 6001/4423/32/94) ze dne 5.12.1994 dodatečně vyměřena daň a penále na dani z příjmů obyvatelstva za rok 1991, když výše penále vyměřená tímto

platebním výměrem činila 52.790,- Kč. K vymožení tohoto penále učinil správce daně několik kroků (viz výše sumarizaci daňového řízení). Napadeným rozhodnutím byl platební výměr na daňové penále na dani z příjmů obyvatelstva za zdaňovací období roku 1991 změněn tak, že vypočtené penále bylo zvýšeno o 126.463,- Kč na celkovou částku 179.253,- Kč.

Podle § 26 odst. 1 zákona o dani z příjmů obyvatelstva, daň, její zvýšení a *penále* nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž byl poplatník povinen podat přiznání k dani, popřípadě zaplatit daň paušální částkou, nebo v němž měla být provedena srážka daně nebo zálohy na daň.

Podle § 26 odst. 2 věty první zákona o dani z příjmů obyvatelstva, je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně nebo penále, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce roku, ve kterém byl poplatník, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven.

Podle § 26 odst. 2 věty druhé zákona o dani z příjmů obyvatelstva, vyměřit a vymáhat daň, její zvýšení a *penále* lze však nejpozději do 10 let počítaných od konce zdaňovacího období, v němž byl poplatník povinen podat přiznání k dani, popřípadě zaplatit daň paušální částkou nebo v němž měla být provedena srážka daně nebo zálohy na daň.

Podle § 40 odst. 1 zákona o daních z příjmů se pro odvodové a daňové povinnosti za rok 1992 a předchozí léta a při zdanění mezd zúčtovaných do prosince 1992 včetně použijí dosavadní předpisy.

Stran daňových povinností vztahujících se k dani z příjmů obyvatelstva za zdaňovací období roku 1991 se tak podle § 40 odst. 1 zákona o daních z příjmů postupovalo podle dosavadních právních předpisů, tedy podle zákona o dani z příjmů obyvatelstva. Ve smyslu § 26 odst. 2 věty druhé zákona o dani z příjmů obyvatelstva bylo možné takové penále vyměřit a vymáhat nejpozději do 10 let počítaných od konce zdaňovacího období, v němž byl poplatník povinen podat přiznání k dani, popřípadě zaplatit daň paušální částkou nebo v němž měla být provedena srážka daně nebo zálohy na daň. Uvedená desetiletá lhůta skončila v případě daňové povinnosti za rok 1991 dne 31.12.2002. A v této lhůtě se správci daně (ve vztahu k žalobci) nepodařilo předmětné penále na dani z příjmů obyvatelstva za rok 1991 vymoci. K tomu, jak postupovat v takové situaci, se jednoznačně vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16.8.2006 č.j. 1 Afs 40/2006-59 (k dispozici na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku mj. konstatoval: „*Daňový řád upravuje lhůty pro vymáhání daňových nedoplatků v § 70 a oproti zákonu č. 389/1990 Sb. samostatně reguluje lhůtu pro vyměření daně (kterou koncipuje jako prekluzivní lhůtu) a lhůtu pro její vymáhání (kterou koncipuje naopak jako lhůtu promlčecí). Prekluzivní lhůtu pro vymáhání stanovenou v zákoně č. 389/1990 Sb., tak nahradila lhůta promlčecí, nadto s výrazně delším trváním (6 a 20 let). Nová úprava tak jednoznačně ztížila právní postavení daňového dlužníka a naopak výrazně zvýhodnila postavení státu. Nahrazení prekluzivní lhůty lhůtou promlčecí je natolik výrazná změna – změna jednoho institutu za jiný - že nelze mít za to, že by § 70 daňového řádu jednoduše nahradil § 26 zákona č. 389/1990 Sb. K tomuto závěru vede nejen odlišný charakter obou lhůt, ale i fakt, že daňový řád, na rozdíl od zákona č. 389/1990 Sb. rozdělil režim lhůt pro vyměření a lhůt pro vymáhání*

daně. Nadto, daňový řád je (zjednodušeně řečeno) předpisem obecným a platí pro něj tedy princip subsidiarity, zatímco zákon č. 389/1990 Sb., jakož i na něj navazující zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, jsou předpisy zvláštními, které upravují konkrétní druhy daně. Zjednodušení zde spočívá v tom, že o vztahu subsidiarity a speciality lze uvažovat jenom v relaci mezi konkrétními ustanoveními obou předpisů, vztahujících se na tutéž materii. Nelze tedy přijmout závěr, že by lhůta, která započala běžet podle § 26 zákona č. 389/1990 Sb. plynule pokračovala podle § 70 daňového řádu. Nelze ani uvažovat o tom, že lhůta plynoucí podle § 26 zákona č. 389/1990 Sb. skončila a od účinnosti daňového řádu by začala běžet nová, tentokrát delší (6 a 20 let) promlčecí lhůta. Taková interpretační alternativa je z ústavního hlediska nepřípustná, neboť fakticky výrazně prodlužuje dobu, po kterou by bylo možno daň vymáhat. Na právní vztah založený v době mírnější právní úpravy by tak dopadly důsledky nové a přísnější a to bez jakékoliv opory v zákoně. (...) Za této situace je jedinou schůdnou výkladovou variantou, respektující ústavněprávní principy, použití § 40 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., tedy přechodného ustanovení zákona o daních z příjmů, jímž byl zrušen mj. zákon o dani z příjmu obyvatelstva. Podle tohoto ustanovení platí, že pro daňové povinnosti za rok 1992 a předchozí léta se použijí dosavadní předpisy; toto ustanovení má přednost před § 101 a § 102 daňového řádu, neboť ve vztahu k nim je jednak lex specialis a jednak i lex posterior. Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že daňové nedoplatky na zrušených daních (zde daň z příjmu obyvatelstva), u kterých marně uplynula prekluzivní lhůta vymezená zákonem (č. 389/1990 Sb.) pro trvání práva tyto nedoplatky vymáhat, je nutno považovat fakticky za zaniklé. Takové nedoplatky nelze tedy již vymáhat (...).

Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná, a proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil napadené rozhodnutí pro nezákonnost. Současně soud podle § 78 odst. 4 s.ř.s. vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.** V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

Soud neprovedl žalobcem navržený důkaz znaleckým posudkem z oboru grafologie za účelem posouzení pravosti podpisu (žalobce), protože provedení tohoto důkazu by bylo, vzhledem k důvodům, které vedly soud k zrušení napadeného rozhodnutí, zjevně nadbytečné.

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s.ř.s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem, a to jak nákladů řízení o žalobě, tak nákladů řízení o kasační stížnosti.

Pokud jde o řízení o žalobě, žalovanému správnímu orgánu byla uložena povinnost nahradit žalobci důvodně vynaložené náklady řízení v celkové výši 16.400,- Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 2.000,- Kč a z odměny advokáta za pět úkonů právní služby v plné výši, tj. po 2.100,- Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za pět úkonů právní služby po 300,- Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., ve znění účinném od 1.9.2006 (dále též jen „advokátní tarif“). Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a účast na jednání před soudem, přičemž k jednání ve věci došlo celkem třikrát [první jednání se konalo dne 8.9.2009, druhé jednání (po zrušení původního

rozsudku Nejvyšším správním soudem) se konalo dne 26.4.2011 a bylo odročeno na 6.5.2011, třetí jednání se konalo dne 6.5.2011]. Protože žalobce byl zastoupen advokátem – plátcem DPH, byly odměna advokáta a náhrada advokáta navýšeny o částku 2.400,- Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s.ř.s.).

Pokud jde o řízení o kasační stížnosti, žalovanému správnímu orgánu byla uložena povinnost nahradit žalobci důvodně vynaložené náklady řízení v celkové výši 5.880,- Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000,- Kč a dále z odměny advokáta za jeden úkon právní služby v plné výši, tj. 2.100,- Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za jeden úkon právní služby ve výši 300,- Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu. Za oceněný úkon právní služby se považuje podání kasační stížnosti. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku 480,- Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona o DPH (§ 57 odst. 2 s.ř.s.).

Žalovanému tak byla uložena povinnost nahradit žalobci náklady řízení v celkové výši 22.280,- Kč. Ke splnění této povinnosti bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost ve dvou písemných vyhotoveních (§ 102 a násl. s.ř.s.). Kasační stížnost se podává u soudu, který napadené rozhodnutí vydal. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

Důvody kasační stížnosti jsou taxativně stanoveny v § 103 odst. 1 s.ř.s. Kasační stížnost, která směřuje jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu, je nepřípustná (§ 104 odst. 2 s.ř.s.). Kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s.ř.s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl (§ 104 odst. 4 s.ř.s.).

Stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti 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 (§ 105 odst. 2 s.ř.s.).

V Plzni dne 6. května 2011

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu