



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **Ing. M. V.**
bytem H. 5, B.
zastoupený Mgr. Jakubem Kratochvílem, advokátem
sídlem Veverří 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. Žaloba se zamítá.
- II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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 nedoplatků 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.

I. Shrnutí žalobní argumentace

3. Žalobce namítá, že exekuční příkaz se opírá o 25 daňových nedoplatků, 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 nedoplatků ve výkazu nedoplatků uvedených pod bodem 1 až 24. Došlo-li k prekluzi práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky uvedené ve výkazu nedoplatků, 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 nedoplatků 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 nedoplatků 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 neprodejné 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 neprodejné. 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 neznámá, 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 nedoplatků 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. 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. Posouzení věci

15. 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.).
16. 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 nedůvodná.
17. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.
18. 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.
19. Podle § 178 odst. 4 daňového řádu se exekuční příkaz doručuje dlužníkovi a dalším příjemcům tohoto rozhodnutí a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky.
20. 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 nedoplatků 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).

21. Mezi účastníky řízení je předně spornou otázka skutkových podkladů exekučního příkazu, resp. výkazu nedoplatků, o něž se exekuční příkaz opírá, a na to navazující otázka prekluze práva žalovaného vymáhat nedoplatky uvedené ve výkazu nedoplatků.
22. Podle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu je exekučním titulem výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní.
23. 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.
24. 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 vyměřovací 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 zjištělné, 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).
25. 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.
26. 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.

27. 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.
28. 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 prekluzivní lhůtu k placení (vymáhání zaplacení) daně.
29. 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.
30. 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.
31. 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. 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 nedoplatecích 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.

32. Pokud jde o dílčí nedostatky v identifikaci výše uvedených rozhodnutí v napadeném rozhodnutí, které vyplynuly z dokazování a které žalobce napadenému rozhodnutí, resp. výkazu nedoplateků 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 nedoplateků (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 nedoplateků. Pokud jde dále o dále skutečnost, že v napadeném rozhodnutí (v seznamu výkazu nedoplateků) 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 nedoplateků, 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“.
33. Dokazováním tedy bylo vyvráceno tvrzení žalobce, že výše specifikovaná rozhodnutí - platební výměry na penále - neexistují. Napadený exekuční příkaz, resp. výkaz nedoplateků v něm obsažený, splňuje veškeré náležitosti dle § 176 odst. 2 daňového řádu.
34. Pokud jde o námitku prekluze lhůty pro vymození nedoplatku (týkající se podle žalobce položek 1 až 24 výkazu nedoplateků), tak penále 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.
35. 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.
36. Podle § 70 odst. 2 ZSDP platí, že je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymození 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 nedoplateků zajištěných podle odstavců 4 a 5.
37. Podle § 70 odst. 4 ZSDP platí, že je-li daňový nedoplatek zajištěn na movitých věcech, nemůže se zástavní právo promlčet, má-li věřitel zástavu v držení.
38. 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.
39. 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.

40. 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.
41. 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.
42. 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.
43. 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.
44. 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 stavení 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. Přitom platí, že 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 přihlédné 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).
45. 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.
46. S ohledem na povahu penále coby příslušenství daně platí, že úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, který přerušuje lhůtu pro vybrání a vymáhání daně, přerušuje i lhůtu pro sdělení předpisu penále a tato lhůta začne běžet znovu způsobem uvedeným v § 70 odst. 2 ZSDP (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2008, č.j. 9 Afs 112/2007, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27.10.2015, č.j. 1 Afs 215/2014-56).
47. Tu je mezi žalobcem a žalovaným předně sporu o výklad výše citovaného ustanovení § 70 odst. 5 ZSDP, tedy účinků zástavního práva správce daně na běh a charakter lhůty k vymožení nedoplatku.
48. Je třeba předeslat, že pokud jde o lhůtu pro vymožení (zaplacení) daně, ta je na rozdíl od obecné tříleté prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 47 ZSDP) šestiletá. Na běh lhůty dle § 70 ZSDP se také neuplatní pravidlo zakotvené v § 41 s.ř.s. o stavení některých lhůt po dobu soudního řízení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6.4.2011, č.j. 1 Afs 19/2011-64), stejně jako se toto pravidlo již neaplikuje po účinnosti daňového řádu, jak plyne z jeho § 148 odst. 4 písm. a) ve spojení s § 160 odst. 4.

49. Zákonodárce 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, kupř. jde i o platební výměr na penále (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2008, č.j. 9 Afs 112/2007). Bez ohledu na realizaci úkonů přerušujících či stávících lhůtu pro placení daně lhůta pro placení daně skončí vždy uplynutím 20. roku od počátku jejího běhu (tzv. objektivní lhůta pro placení daně).
50. Výjimku z výše uvedených pravidel o běhu lhůty pro placení daně (subjektivní i objektivní) však představuje pravidlo o běhu lhůty k placení daně u nedoplatku, který je zajištěn zástavním právem zapsaným do katastru nemovitostí (či do jiné evidence); zde má správce daně možnost vybrat daň do 30 let od zápisu zástavního práva do příslušné evidence. Zákon tedy 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“ (teoreticky tedy může jít ve výsledku o dobu až 50 let, po kterou správci daně může svědčit právo vymoci daňový nedoplatek).
51. Podle zdejšího soudu se v případě § 70 odst. 5 ZSDP jedná o speciální ustanovení, jehož znění nevzbuzuje žádné pochybnosti o jeho obsahu a plyne z něj zřejmý úmysl zákonodárce takto úhradu dluhu na dani zajistit. Stejně speciální pravidlo je podle zdejšího soudu zakotveno i v § 160 odst. 6 daňového řádu, coby výjimka z pravidel plynutí a počítání prekluzivní lhůty pro placení daně; ani po účinnosti daňového řádu se tedy uvedené speciální pravidlo nezměnilo. „...Úkony, řízení a postupy, které přerušují běh lhůty pro placení daně, jsou *taxativně* uvedeny v odstavci 3, což přispěje k odstranění právní nejistoty ohledně běhu těchto lhůt. Těmito úkony jsou zahájení exekučního řízení (v případě daňové exekuce nařízením exekuce podle tohoto zákona (§ 178), v případě předání výkonu rozhodnutí soudu nebo soudnímu exekutorovi podle příslušné právní úpravy), zřízení zástavního práva a rozhodnutí o posečkání. Odstavec 4 obsahuje případy, kdy se lhůta pro placení daně staví. Jde o situace, kdy jsou dány objektivní důvody - existence jiných řízení (soudní exekuce, insolvenční řízení, veřejná dražba), dožádání mezinárodní pomoci, která jsou mimo vliv správce daně. Dalším důvodem je případ, kdy je daňová exekuce prováděna formou srážek ze mzdy, přičemž tento postup umožňující úhradu dluhu formou pravidelných, leč povětšinou nízkých částek, může být rozprostřen do delšího časového úseku, než představuje šestileté období. V odstavci 5 stanoví maximální možnou délku lhůty pro placení daně na 20 let. Je tak objektivně garantována právní jistota, že do 20 let budou platební vztahy mezi správcem daně a dlužníkem vyrovnány. Výjimka z tohoto pravidla je pak zakotvena v odstavci 6. Zákon v odstavci 6 stanoví třicetiletou lhůtu k prekluzi práva vybírat či vymáhat nedoplatek, pokud je takový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech, které je zapsáno v příslušné evidenci.“ (důvodová zpráva k § 160 daňového řádu). V této souvislosti lze podpůrně poukázat kupř. i na § 148 odst. 6 daňového řádu; přestože podle § 148 odst. 5 daňového řádu lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle odstavce 1, tak v důsledku jednání, které bylo předmětem pravomocného rozhodnutí soudu o spáchání daňového trestného činu, lze daň stanovit do konce druhého roku následujícího po roce, v němž nabylo rozhodnutí soudu právní moci, bez ohledu na to, zda již uplynula lhůta pro stanovení daně.
52. Zdejší soud se ztotožňuje s výkladem předestřeným žalovaným, pokud jde o počítání a běh lhůty pro placení daně za situace, kdy je nedoplatek zajištěn zástavním právem správce daně. Uvedená právní úprava zdejšímu soudu nezavdává důvod k pochybnostem o proporcionalitě zvoleného řešení, pro který by se měl zdejší soud obrátit na Ústavní soud k posouzení ústavnosti výše citované právní úpravy; je třeba si uvědomit, že se jedná o právní úpravu aplikující se za situace, kdy daňový subjekt dluží státu na dani, o čemž už bylo pravomocně rozhodnuto. Argumentuje-li

žalobce uplynutím subjektivní lhůty od posledního úkonu správce daně, proti tomu kromě dikce zákona lze poukázat i na charakter zástavního práva správce daně, o němž je nejprve rozhodnuto kvalifikovaným úkonem správce daně a poté je toto právo evidováno v příslušném veřejném registru coby věcné právo s účinky *erga omnes* a vázne na nemovitosti daňového dlužníka. Za této situace, hodlal-li zákonodárce uhrazení dluhu zajistit výše uvedeným způsobem pomocí zástavního práva na nemovitosti daňového dlužníka, a to i po velmi dlouhou dobu (30 let), nespátuje v tom zdejší soud žádnou nepřiměřenost.

53. Vztaženo k nyní posuzované věci, 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 z dokazování u jednání zdejší soud zjistil následující podstatné skutečnosti.
54. Z tvrzení žalovaného 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.
55. V souladu s pravidlem obsaženým v § 70 odst. 2 ZSDP započala v důsledku těchto výzev správce daně běžet od 1.1.2000 šestiletá lhůta k vymození 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 vymození 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 vymození penále.

56. 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. 1552), 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). Speciální režim třicetileté lhůty od zápisu do katastru nemovitostí tento úkon správce daně ve vztahu k položkám nyní posuzovaného výkazu nedoplatků, resp. exekučního příkazu, tedy založit nemohl.
57. Takové účinky vyvolalo až rozhodnutí správce daně ze dne 1.11.2007, č.j. 176046/07/289940/1188, kterým bylo s právními účinky ke dni 4.12.2007 zřízeno k předmětné nemovitosti zástavní právo k zajištění nedoplatků na penále opírající se o výše uvedené platební výměry na penále. Protože správce daně dne 1.11.2007 vydal rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění platby penále dle výše uvedených platebních výměrů, které bylo žalobci doručeno dne 2.11.2007, tak právo vybrat a vymáhat tyto nedoplatky zanikne až uplynutím 30 let po tomto zápisu. Byl-li tedy v roce 2017 vydán napadený exekuční příkaz, byl vydán v rámci této třicetileté lhůty. Námitka, že zaniklo právo žalovaného vybrat a vymoci nedoplatky na penále, tudíž není důvodná.
58. Také pokud jde o námitku ne hospodárnosti exekuce, tu neshledal zdejší soud důvodnou. Žalobce uvedenou námitku odůvodňuje pouze dřívějšími postupy žalovaného, který exekuční řízení v minulosti zastavil, a to z toho důvodu, že na základě zjištění znalce se pozemky nacházejí v oblasti, která bude zasažena změnami trasy velkého městského okruhu zasahující i nemovitosti žalobce a bude vyžadovat odstranění žalobcovy stavby, o čemž není mezi účastníky řízení sporu. Podle zdejšího soudu však změna názoru žalovaného, a to bez ohledu na jakékoli „interní sdělení“, na možnou hodnotu nemovitosti opírající se o žalovaným předestřený racionální argument očekávaného výtěžku z prodeje, vycházející z nálezu Ústavního soudu ze dne 11.8.2015, sp. zn. I. ÚS 1904/14, neznamená porušení zásady hospodárnosti exekuce; podle zdejšího soudu tomu může být právě naopak. Ve prospěch argumentu žalovaného hovoří skutečnost, že Ústavní soud v citovaném nálezu dovodil, že v případě vyvlastňování pro potřebu výstavby silnic je v rozumném poměru k hodnotě majetku v zásadě pouze plná náhrada ve výši tržní ceny. Žalobce ostatně skutečnost, že jsou jeho nemovitosti případně bezcenné, ničím nedokládá; za této situace nelze žalobci přisvědčit, že by předpokládaný výtěžek z prodeje nemovitosti nepostačil ani ke krytí exekučních nákladů (§ 181 odst. 2 písm. f/ daňového řádu), přitom žádný jiný aspekt případné „nepřiměřenosti“ exekuce žalobce v žalobě neindikuje.
59. S ohledem na výše uvedené tedy zdejší soud neshledal žádnou ze žalobních námitek důvodnou a nezjistil ani žádnou vadu, jež by atakovala zákonnost napadeného rozhodnutí a k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti. Proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

IV. Náklady řízení

60. O nákladech řízení zdejší soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení; to by náleželo procesně úspěšnému účastníkovi, kterým byl žalovaný. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému vznikly náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti, žádnou náhradu ani žalovaný nepožadoval, a proto zdejší soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení nepřiznává.

Poučení:

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

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

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 28. února 2020

David Raus v.r.
předseda senátu