



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Petra Polácha a Mgr. Ing. Veroniky Baroňové v právní věci žalobce **EVOL a.s.**, se sídlem Komořany 146, zastoupeného Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 4, Brno, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 12. 2013, č. j. 32460/13/5000-14503-711090

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 30. 12. 2013, č. j. 32460/13/5000-14503-711090, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému zpět k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v celkové výši 20.000 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce žalobce, se sídlem Divadelní 4, Brno.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

Žalobce se domáhal zrušení výše specifikovaného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno napadené rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“), č. j. 204560/13/4000-27900-107911, ze dne 30. 5. 2013 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Správce daně vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu dle ustanovení § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a dle ustanovení § 190 odst. 1 daňového řádu s použitím OSŘ, kterým nařídil daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu žalobce k vymození jeho nedoplatku a souvisejících exekučních nákladů v celkové výši 3.648.952,99 Kč (z toho 1.081.530 Kč daň z příjmů právnických osob, 983.586,99 Kč úrok z prodlení na dani z příjmů právnických osob ke dni 28. 5. 2013, 1.512.288 Kč penále na dani z příjmů právnických osob a 71.548 Kč exekuční náklady ke dni nařízení exekuce), jakož i úroku z prodlení z částky 1.081.530 Kč od 29. 5. 2013 do zaplacení.

II. Obsah žaloby

Žalobce namítal, že na dani z příjmů právnických osob byl ke dni 4. 3. 2013 vykázán přeplatek ve výši 13.444.430 Kč. Správce daně i přesto vydal exekuční příkaz na nedoplatky na dani z příjmů právnických osob a úroků z prodlení. Dle žalobce mělo být v posuzovaném případě využito postupu dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu, neboť vzhledem k výši přeplatku nebyl žádným notorickým dlužníkem, u něhož by exekuce musela nastoupit okamžitě a bez vyrozumění dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu. Zcela pak absentuje vysvětlení, z jakého důvodu nebylo účelné takové vyrozumění. K vyrozumění měl žalovaný přistoupit i proto, že údaje z osobního daňového účtu (dále jen „ODU“) jsou nespolehlivé.

Žalobce dále namítal, že správce daně do exekuce zahrnul i úroky z prodlení na dani z příjmů právnických osob, které nebyly sděleny rozhodnutím, a proto byl žalobce zkrácen na svém právu podat odvolání, ve kterém by mohl namítnout nesprávnou výši úroků z prodlení. Obdobnou věcí se zabýval Finanční úřad ve Vyškově, který v rozhodnutí o odvolání č. j. 123453/12/341910708871 ze dne 29. 10. 2012 zrušil platební výměr na úrok z prodlení ve výši 11.381 Kč. Žalobce takto poukázal na skutečnost, že jiný finanční úřad vydává platební výměr na úrok z prodlení a není tudíž důvod, aby v jeho případě platební výměr na úroky vydán nebyl. Jsou-li exekučně vykonávány i úroky z prodlení bez předchozího platebního výměru, pak žalobce musí zaplatit, přičemž však nemá možnost se proti výši úroků z prodlení bránit. Není pravdivé tvrzení, že exekučním titulem nejsou jednotlivé platební výměry na úroky z prodlení. Žalobce zde odkázal na ustanovení § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu, podle něhož exekučním titulem je vykonatelné rozhodnutí na peněžitě plnění. Správce daně tedy měl před exekucí přistoupit k vydání platebních výměrů dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu, neboť i přes znalost dluhu nahlážením do ODU neměl žalobce jistotu, kolik dluží. Žalobce se zcela legitimně spolehl na aplikaci ustanovení § 264 odst. 14 daňového řádu a ustanovení § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“). Žalobce čekal, až mu správce daně zašle platební výměry na úroky z prodlení, když údaje z ODU jsou i dle žalovaného nespolehlivé. Jde-li o právo správce daně a nikoliv jeho povinnost, pak žalovaný nijak nevysvětlil, proč v posuzovaném případě správce daně

nevyrozuměl žalobce o výši úroků z prodlení platebním výměrem a přistoupil k exekuci. Žalobce zde nezpochybňuje názor žalovaného, že úrok z prodlení vzniká ze zákona a tudíž nevyžaduje vydání konstitutivního rozhodnutí. Žalovaný však zcela pominul, jak má žalobce úroky z prodlení zaplatit, nezná-li jejich výši a údaje z ODU nejsou spolehlivé. Neměly-li být v takovém případě zaslány platební výměry na úroky z prodlení, aby žalobce dostal šanci uhradit svůj dluh bez exekuce, pak je ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu zneužitelné správcem daně, neboť libovolně a bez jakýchkoliv mantinelů umožňuje, aby někomu byly platební výměry zaslány a jinému ne.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný ve svém vyjádření především uvedl, že vydání vyrozumění dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu je fakultativním úkonem správce daně, který nemusí být před zahájením daňové exekuce využit. Případné nevydání nevyrozumění nemá za následek nezákonnost rozhodnutí. Žalobce navíc o svém dluhu musel bezpečně vědět, neboť dne 12. 4. 2013 mu byla doručena rozhodnutí o odvolání č. j. 9678/13/5000-14201-711305 a č. j. 9679/13/5000-14201-711305, na jejichž základě byla pravomocně stanovena daň z příjmů právnických osob. Její neuhrazení pak vedlo k vydání exekučního příkazu. V posuzovaném případě proto nelze ani vycházet z toho, že od vzniku daňového nedoplatku do dne vydání exekučního příkazu uplynula značná doba. Správce daně proto ani nepovažoval za účelné vydávat předmětné vyrozumění.

Zákon správci daně nestanovuje povinnost vyrozumívat daňový subjekt o předpisu úroku z prodlení. Exekučním titulem k exekučnímu příkazu byl vykonatelný výkaz nedoplatků č. j. 190897/13/4000-27801-105365 ze dne 23. 5. 2013 dle ustanovení § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu, nikoliv jednotlivé platební výměry. Ty mohou být exekučním titulem ve smyslu ustanovení § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Zahajoval-li by správce daně daňovou exekuci na základě platebních výměrů, pak by správce daně skutečně měl před vydáním exekučního příkazu vydat i platební výměr na úrok z prodlení, neboť by jinak absentoval exekuční titul. Úrok z prodlení vzniká ze zákona, přičemž evidence úrok obsahuje a tudíž může být předmětem daňové exekuce, aniž by byla nutnost předem sdělit žalobci předpis úroku z prodlení platebním výměrem. Proti úroku z prodlení se mohl bránit v rámci odvolání proti exekučnímu příkazu. Za účelové je pak třeba považovat i tvrzení žalobce o nemožnosti úhrady daňových nedoplatků. Pokud by totiž uhradil pravomocně vyměřenou daň ve lhůtě splatnosti, nevznikl by mu žádný nedoplatek a tedy ani úrok z prodlení. Exekuční příkaz nebyl ani vydán ihned po vzniku daňového nedoplatku, a proto měl žalobce možnost uhradit nedoplatky ještě před nařízením daňové exekuce.

IV. Replika žalobce

Žalobce především uvedl, že právě při nesdělení úroku z prodlení platebním výměrem bylo účelné alespoň vydat vyrozumění dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu. Rovněž zdůraznil, že v exekučním řízení nelze zkoumat správnost exekučního titulu, neboť toto řízení je postaveno na základě toho, že v jeho rámci se správnost exekučního titulu už

nepřezkoumává. Odkázal zde na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2011, č. j. 7 Afs 82/2010-55.

V. Řízení před správními soudy

V.a) Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 3. 2016, č. j. 30 Af 26/2014-34

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 24. 3. 2016, č. j. 30 Af 26/2014-34, zrušil pro nezákonnost žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud z komentářové literatury k ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu dospěl k závěru, že vynechání vyrozumění o výši nedoplatků by mělo být toliko výjimečným institutem a správci daně by měli vyrozumění využívat v co nejširší míře s výjimkou jeho zjevné bezúčelnosti, či hrozícího nebezpečí z prodlení tak, aby se vyrozumění stalo včasným a posledním varováním před bezodkladně následujícím samotným zahájením vymáhání, nepovede-li vyrozumění k úhradě daňového nedoplatku. Krajský soud však neshledal, že by takové výjimečné okolnosti nastaly. Za daného skutkového stavu dle krajského soudu nevydání vyrozumění o výši nedoplatků správcem daně bylo v rozporu se zásadou vstřícnosti, spolupráce a legitimního očekávání a mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

K námitce nevydání platebního výměru na úrok z prodlení krajský soud uvedl, že v projednávané věci byla vedena daňová exekuce na podkladě výkazu nedoplatků, jehož součástí bylo rovněž vyčíslení úroků z prodlení na dani z příjmů právnických osob u žalobce. Výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní dle daňového řádu je exekucním titulem. Úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona, a to za každý den, po který nebyla splatná daň uhrazena. O výši úroku z prodlení vyrozumí správce daně daňový subjekt rozhodnutím, platebním výměrem, který má však pouze deklaratorní charakter a jeho vydáním není založena povinnost hradit úrok z prodlení. Krajskému soudu se proto jako nejvhodnější postup jeví nejprve vyrozumět žalobce o předpisu úroku platebním výměrem a teprve následně vést vymáhací řízení. Nedodržení takového postupu dle názoru krajského soudu však nelze posuzovat jako nezákonnost.

V.b) Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 7 Afs 89/2016-54

Na základě kasační stížnosti žalovaného, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 20. 9. 2016, č. j. 7 Afs 89/2016-54, citovaný rozsudek Krajského soudu v Brně a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku vyslovil níže citované závěry.

Nejvyšší správní soud shledal, že v případě rozsudku Krajského soudu v Brně nebyla naplněna kritéria přezkoumatelnosti tohoto rozhodnutí. Nejvyšší správní soud nejprve krajskému soudu vytknul vypořádání druhého okruhu žalobních námitek týkajících se postupu správních orgánů ve vztahu k platebnímu výměru na úrok z prodlení. Z rozhodnutí krajského soudu přitom nebylo zřejmé, zda za daných skutkových okolností byly správní orgány povinny vydat platební výměr na úrok z prodlení či nikoliv, neboť krajský soud dospěl pouze

k závěru, že by šlo o vhodnější postup. Takový závěr však neposkytuje jednoznačnou odpověď, zda krajský soud nevydání platebního výměru považoval za vadu řízení či nikoliv. Nelze tedy ani postavit najisto, zda a případně jak má žalovaný v dalším řízení takovou vadu odstranit. Z rozhodnutí krajského soudu přitom nelze určit, na základě jakých úvah dospěl k závěru, že vydání platebního výměru by bylo vhodnějším postupem, neboť tento závěr nebyl jakkoliv argumentačně podpořen. Takové odůvodnění je poté nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nelze posoudit správnost úvah soudu. Krajský soud rovněž nevysvětlil svůj závěr ohledně vlivu vady na zákonnost rozhodnutí o odvolání. Explicitní vyjádření úvah soudu bylo na místě zejména s ohledem na skutečnost, že jde o závěr opačný, než jaký soud zaujal ohledně nevyrozumění žalobce o výši jeho nedoplatků. Odkaz na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem poté nepostačuje, neboť krajský soud jej nikterak dále nerozvinul a nevysvětlil, proč je jeho závěry možné aplikovat i na nově účinnou právní úpravu.

Dle Nejvyššího správního soudu krajský soud rovněž explicitně nevypořádal námitku, že nikdy nezpochybňoval povahu platebního výměru na úrok z prodlení. Žalovaný měl však v rozhodnutí osvětlit, proč správce daně nepřistoupil v jeho případě k vydání tohoto platebního výměru, neboť takový postup je možný, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu.

Krajský soud rovněž dle závěru Nejvyššího správního soudu řádně nevypořádal námitky týkající se nevyrozumění žalobce v souladu s ustanovením § 153 odst. 3 daňového řádu o výši jeho nedoplatků. Krajský soud tyto vypořádal v podstatě pouze převzetím komentáře k daňovému řádu a odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, který ovšem pouze opakuje východiska obsažená v komentáři k daňovému řádu. Krajský soud přitom neprovedl vlastní výklad předmětného ustanovení a vyšel toliko z obecných závěrů komentářové judikatury. Krajský soud se v tomto ohledu nevyjádřil ani k rozdílu právních úprav (ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu a ustanovení § 73 odst. 1 ZSDP), ze kterých komentářová literatura vychází, přičemž tyto mohou mít ve vztahu k dané věci zásadní důsledky. Z rozsudku krajského soudu přitom nelze dovodit ani to, že by zkoumal dodržení ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu ve vztahu ke všem konkrétním okolnostem dané věci. Krajský soud tedy převzal závěry komentářové literatury jako celek za své, aniž by řádně vysvětlil své úvahy ve vztahu k posuzované věci. Krajský soud neprovedl vlastní výklad předmětného ustanovení daňového řádu. Komentář přitom z logiky věci nemůže pamatovat na všechny situace, které v praxi mohou nastat. I z tohoto důvodu je rozsudek nepřezkoumatelný, neboť nelze akceptovat odůvodnění spočívající v citaci komentářové literatury bez jejího dalšího doplnění.

Nejvyšší správní soud však krajskému soudu zejména vytknul, že zrušil rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení, aniž by řádně rozvedl svůj závěr o tom, že tato vada způsobila nezákonnost rozhodnutí o odvolání. V tomto ohledu je však vždy třeba zkoumat, zda dané pochybení vede ke zkrácení veřejných subjektivních práv žalobce. Absentující úvaha krajského soudu v tomto směru způsobila nepřezkoumatelnost jeho rozsudku pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani to, že krajský soud posoudil postup správce daně jako rozporný se zásadami spolupráce, vstřícnosti a legitimního očekávání, ačkoliv žalobce explicitně porušení těchto základních zásad správy daní netvrdil. Krajský soud tedy i

zde pouze přebíral závěry komentářové literatury. Avšak i z komentářové literatury vyplývá, že absence vyrozumění dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu nemusí mít vliv na zákonnost daňové exekuce.

Krajský soud ve svém rozhodnutí dále neuvedl, jak má žalovaný v dalším řízení postupovat. Popsané odůvodnění rozsudku krajského soudu tak umožňuje několik variant dalšího postupu žalovaného. Není zřejmé, zda má žalovaný vyrozumět žalobce o výši nedoplatků, vydat platební výměr na úrok z prodlení, zrušit odvoláním napadený exekuční příkaz, exekuci pouze zastavit dle ustanovení § 181 odst. 2 písm. j), resp. i) daňového řádu, jak by se mohlo jevit ve světle podaného odůvodnění rozsudku, či zvolit jiné procesní kroky. Vzhledem k tomu, že dané postupy mají rozdílné dopady na daňové řízení, je třeba jednoznačného právního závěru krajského soudu.

Nejvyšší správní soud uzavřel, že souhrn a intenzita vytčených vad v dané věci bránila přezkumu kasačních námitek, neboť jakékoliv úvahy Nejvyššího soudu by byly přinejmenším předčasné a způsobily zkrátit účastníky řízení na jejich právech.

VI. Obsah doplnění žaloby

Dne 13. 10. 2017 bylo krajskému soudu doručeno doplnění žaloby z téhož dne. V tomto podání žalobce odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2016, č. j. 31 Af 35/2015-43, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2017, č. j. 3 Afs 262/2016-34, dle kterého ZSDP vyžadoval, aby platební výměr nabyl právní moci ve lhůtě pro sdělení úroků, jinak se právo zaslat platební výměr prekluduje. Chce-li správce daně zaplacení úroků z prodlení exekucí, a nezašle-li předtím úroky z prodlení platebním výměrem dle § 252 odst. 6 daňového řádu, dostal by se tím do situace, že právo zaslat platební výměr prekludovalo, zatímco úroky z prodlení již má správce daně exekucí zaplacené. V tomto případě z důvodu nezaslání platebních výměrů na úroky z prodlení došlo k prekluzi tyto platební výměry vydat. Před zahájením exekuce tedy měly být vydány platební výměry podle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu, a protože se tak nestalo, jsou obě rozhodnutí správních orgánů z důvodu prekluze nezákonná.

VII. Posouzení věci krajským soudem

Žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního – dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.) a jde o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Krajský soud v Brně přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, jež žalobce uplatnil v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.). Krajský soud v Brně dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. Soud při svém rozhodování vyšel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

Soud se nejprve zabýval první žalobní námitkou, dle které v posuzovaném případě nebyl využit institut vyrozumění o výši nedoplatku ve smyslu ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu.

Podle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu *správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.*

Krajský soud v tomto ohledu poznamenává, že ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu mělo nahradit výzvu dle ustanovení § 73 odst. 1 ZSDP, dle kterého *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.* Podle ustanovení § 73 odst. 2 ZSDP poté platilo, že *vymáhání lze zahájit i bez výzvy, pokud hrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně.* Ustanovení § 73 ZSDP tedy umožňovalo v případě, že nehrozilo nebezpečí z prodlení, kvalifikovaně upozornit daňový subjekt (dlužníka) na skutečnost, že dluží a že mu vzniknou náklady spojené se zahájením vymáhání, resp. daňové exekuce. Tento instrument však nebyl v daňovém řádu zachován (ačkoliv se dle názoru krajského soudu osvědčil), přičemž byl nahrazen možností pouhého neformálního úkonu ve smyslu upozornění daňového subjektu na existenci nedoplatků a rizika s tímto spojená (hrozba vymáhání ze strany správce daně, vznik úroku z prodlení), jež byl zanesen do ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu. Zákonodárce tudíž opustil institut formalizované výzvy k úhradě nedoplatku, přičemž tuto nahradil pouhou možností méně formálního upozornění bez nutnosti vydávat rozhodnutí. I když se při vyrozumění o výši nedoplatku dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu jedná o pouhý fakultativní úkon správce daně, jež správce daně může zvolit na základě svého vlastního uvážení, nemůže správce daně při svém postupu jednat zcela nahodile. Zvláště u fakultativních institutů by totiž mělo být vždy ze strany správce daně dbáno na dodržování základních zásad správy daní, aby nemohlo docházet k zcela libovolnému a dále nekontrolovatelnému postupu správce daně, jež by šel k tíži daňovým subjektům. Ze znění předmětných ustanovení daňového řádu a ZSDP je dle názoru krajského soudu zřejmé, že zákonodárce sice s novou právní úpravou upustil od nutnosti formální komunikace s daňovými subjekty prostřednictvím vydání jednotlivých rozhodnutí, neboť fakticky zavedl více flexibilní postup založený spíše na neformálnosti. Nicméně ničeho neslevil na svém zájmu o vyrozumění daňového subjektu o jeho nedoplatcích a rizicích s tímto spojených za situace, kdy je to vhodné, účelné a takový postup nemůže způsobit ohrožení či zmaření účelu vymáhání. Dle krajského soudu je nutné vždy zkoumat konkrétní okolnosti daného daňového subjektu a na základě těchto vyhodnotit, zda postup dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu je účelný či nikoliv.

V souladu s výše uvedeným názorem krajského soudu je rovněž komentář k ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu, jež k institutu vyrozumění o výši nedoplatku uvádí následující: *„Nepůjde o formalizované rozhodnutí či výzvu, nýbrž o neformální komunikaci mezi správcem daně a daňovým subjektem. Za tímto účelem lze zvolit různé prostředky komunikace - úřední dopis, běžný e-mail, telefon, osobní návštěvu apod. Je však nutné*

respektovat, že informace takto předávané jsou citlivými údaji o poměrech daňového subjektu, a jako takové jsou chráněny povinností mlčenlivosti. Úřední osoba, která jménem správce daně komunikaci realizuje, by proto měla respektovat pravidla chráněné komunikace a pečlivě ověřit, zda jedná se správnou osobou. Z tohoto důvodu není možné hromadné upomínání (např. veřejným vyhlášením). Správce daně by při volbě nejvhodnější formy vyrozumění měl kromě ekonomického hlediska a ochrany informací zohlednit i riziko případného sporu o to, zda k vyrozumění došlo, či nikoli. Nejprůkaznější formou je v tomto ohledu doručení do vlastních rukou či zaprotokolované jednání, ve kterém došlo k ústnímu vyrozumění. V případě telefonu či běžného e-mailu může být později akt vyrozumění zpochybněn, což vzhledem k fakultativnímu charakteru instrumentu nemá zásadní právní význam, avšak může to sehrát důležitou roli s ohledem na dodržení základních zásad správy daní. Vzhledem k použité formulaci „může vyrozumět“ lze usuzovat, že se jedná o fakultativní (nikoli obligatorní) nástroj, který správce daně může použít na základě svého uvážení. To ovšem neznamená, že vyrozumění či nevyrozumění bude zdrojem libovůle ze strany správce daně. Ten musí vycházet ze základních zásad správy daní - zejména zásady procesní rovnosti (§ 6 odst. 1), vstřícnosti (§ 6 odst. 4), spolupráce (§ 6 odst. 2) a legitimního očekávání (§ 8 odst. 2). Neměl by činit nedůvodných rozdílů mezi jednotlivými daňovými subjekty, což znamená, že v obdobných případech by měl postupovat stejně. Lze očekávat, že neformálního vyrozumění bude správce daně využívat v nejširší možné míře, což ostatně odpovídá i účelu daného instrumentu, kterým je zajištění informovanosti daňového subjektu a jakési „poslední varování“ před tím, než dojde k vymáhání dlužné částky (nedoplatku). Dlužníkovi by měla být dána možnost, aby v momentě, kdy se blíží okamžik zahájení vymáhání (zejména daňovou exekucí, soudem či soudním exekutorem), byl s tímto rizikem srozuměn, aby využil poslední možnosti uhradit nedoplatek dobrovolně, a předešel tak doprovodným exekučním nákladům (srov. § 182 až 184) a negativním dopadům exekuce. To je ostatně v zájmu obou stran a odpovídá to zásadě hospodárnosti a procesní ekonomie. Situace, kdy k vyrozumění nedojde, může být s přihlédnutím k povaze instrumentu a základním zásadám správy daní ospravedlněna pouze neodkladností situace (nutnost zahájit exekuční kroky co nejdříve), nesoučinností ze strany daňového subjektu (v případě, že je nekontaktní, reaguje neadekvátním způsobem apod.) nebo skutečností, že je z okolností případu zřejmé, že je daňový subjekt s danou situací srozuměn, a vyrozumění by bylo tedy nadbytečné (např. poté, co daňový subjekt požádal o potvrzení o stavu osobních daňových účtů, ze kterého je patrné, že má vymahatelné nedoplatky, apod.). Vyrozumění bude zřejmě nadbytečné i v případě, kdy se jedná o „notorického“ dlužníka, jehož nedoplatky v průběhu času neustále přibývají. Nebude proto nutné jej upozorňovat zvláště o každém navýšení.“ (BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ a Karel ŠIMEK. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011. 1537 s. I. díl, II. díl, přílohy. ISBN 978-80-7357-564-9).

Další komentářová literatura se k ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu vyjadřuje takto: „Daňový řád umožňuje správci daně, aby daňový subjekt vyrozuměl o tom, že je na jeho osobním účtu evidován nedoplatek, jaká je jeho výše a jaké kroky může případně podniknout za účelem jeho vymožení. Tímto úkonem se správce daně bude snažit předcházet zahájení vymáhání nedoplateků za pomoci některého ze způsobů uvedených v § 175 nebo daňové exekuce v § 178 odst. 5. Ačkoliv uvedené upozornění není povinností správce daně a není podmínkou pro to, aby mohl zahájit vymáhání daňového nedoplatku, bylo by v rozporu

se zásadou součinnosti a procesní ekonomie, pokud by správce daně bez závažného důvodu toto upozornění neučinil.“ (LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R. a kolektiv.: *Daňový řád. Komentář*. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2016. 938 s.)

Krajský soud při svém rozhodování vycházel rovněž z dalšího komentáře k daňovému řádu, dle kterého: *„Plošné nevyužití možnosti vyrozumění, se kterým se autoři v praxi setkávají, a to i v případech kontaktních a ničím nevybočujících daňových subjektů, představuje závažné porušení základních zásad správy daní.*“ (KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem 2013*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-769-0.)

V tomto směru považoval soud za vhodné odkázat rovněž na rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2014, č. j. 31 Af 4/2013-59, podle něhož: *„I když dle § 153 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením, není na libovůli správce daně, zda tak učiní. Situace, kdy k vyrozumění nedojde, může být s přihlédnutím k povaze instrumentu a základním zásadám správy daní ospravedlněna pouze neodkladností situace (nutnost zahájit exekuční kroky co nejdříve), nesoučinností ze strany daňového subjektu (v případě, že je nekontaktní, reaguje neadekvátním způsobem apod.) nebo skutečností, že je z okolností případu zřejmé, že je daňový subjekt s danou situací srozuměn, a vyrozumění by bylo tedy nadbytečné.*“

Krajský soud pokládal s ohledem na své výše specifikované úvahy a rovněž závěry komentářové literatury a judikatury za zřejmé, že vynechání vyrozumění o výši nedoplatku ve smyslu ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu by mělo být toliko výjimečným postupem správce daně. Správce daně by měl naopak tohoto institutu využívat v co nejširší míře s výjimkou jeho zjevné bezúčelnosti či hrozícího nebezpečí z prodlení tak, aby se vyrozumění stalo včasným a posledním varováním správce daně před bezodkladně následujícím samotným zahájením vymáhání, nepovede-li vyrozumění k úhradě daňového nedoplatku.

Zdejší soud v návaznosti na vše výše uvedené zkoumal, zda byl v nyní posuzovaném případě zvolený postup správce daně, jež žalobce nevyrozuměl o jeho nedoplatcích ve smyslu ustanovení § 153 odst. 3 správního řádu, správný a opodstatněný. Jak v podané žalobě tvrdil žalobce (přičemž žalovaný tuto skutečnost nikterak nespornuje), na ODU žalobce byl ke dni 4. 3. 2013 vykázán na dani z příjmů právnických osob přeplatek ve výši 13.444.430 Kč. Žalovaný přitom k tomuto v napadeném rozhodnutí na straně 4 uvedl, že: *„(...) údaj o přeplatku ze dne 4. 3. 2013 je zcela irrelevantní. Do doby vydání odvoláním napadeného rozhodnutí se odvolateli postupně snižoval přeplatek vykázaný na ODÚ na dani z příjmů právnických osob následujícím způsobem. Dne 29. 4. 2013 vznikem povinnosti na straně má dáti ve výši 6 935 000 Kč, 7 590 960 Kč a 1 512 288 Kč a to z důvodu nabytí právní moci rozhodnutí o odvolání č. j. 9678/13/5000-14201-711305 a č. j. 9679/13/5000-14201-711305 a následného uplynutí lhůty splatnosti daně. Dne 29. 4. 2013 tak ODÚ na dani z příjmů právnických osob již vykazoval nedoplatek 2 593 818 Kč, neboť výše uvedený přeplatek nepostačoval k úhradě celé stanovené daňové povinnosti. Ke dni 28. 5. 2013 byl na straně má dáti předepsán taktéž úrok z prodlení na dani z příjmů právnických osob ve výši 983 587 Kč, který je rovněž uveden v odvoláním napadeném rozhodnutí. ODÚ odvolatele tak sice ke dni*

4. 3. 2013 vykazoval přeplatek ve výši 13 444 430 Kč, avšak do doby vydání předmětného exekučního příkazu byly z tohoto hrazeny následně vzniklé daňové povinnosti. “ Krajský soud s ohledem na citované skutečnosti nabyl přesvědčení, že za daných okolností bylo pro žalobce velmi obtížné zjistit, jaký je jeho aktuální stav ODU, aby mohl na takto získané informace příhodně reagovat a vzniklou situaci řešit. Toto své přesvědčení krajský soud založil mj. na faktu, že sám žalovaný ve svém rozhodnutí připustil, že data, jež jsou zobrazována na ODU prostřednictvím internetových stránek daňového portálu, jsou pouze informativního charakteru a nejsou tudíž závazná na rozdíl od potvrzení o stavu ODU vystaveného správcem daně, neboť v těchto mohou absentovat aktuální a dostupné údaje. Skrze tuto platformu tudíž není ze strany daňového subjektu možné spolehlivě zjistit aktuální a relevantní stav ODU. Žalobci byly nadto z přeplatku ve výši 13.444.430 Kč do vydání předmětného exekučního příkazu hrazeny nejenom daňové nedoplatky vzniklé na základě žalovaným zmiňovaných rozhodnutí o odvolání, nýbrž rovněž později vzniklé daňové povinnosti. Je nutné taktéž přihlédnout ke skutečnosti, že správce daně žalobce nevyrozuměl o výši úroku z prodlení (k čemuž se zdejší soud vyjádřil níže v textu tohoto rozhodnutí). Souběhem těchto skutečností tedy došlo reálně k tomu, že žalobce měl značně ztíženou možnost spolehlivě zjistit informace týkající se skutečného a aktuálního stavu na ODU, resp. aktuální výše jeho nedoplatků.

Dle názoru soudu, pokud žalobci vznikl na jeho ODU nedoplatek, měl být v okamžiku jeho evidence vyrozuměn ve smyslu ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu o jeho existenci, výši a možných dalších krocích správce daně vedoucích k jeho vymození (resp. o rizicích s tímto nedoplatkem spojených). Takový krok byl prakticky jedinou možností žalobce, aby mohl vzniknuvší nedoplatek dobrovolně uhradit v plné výši, neboť mu s ohledem na ztíženou možnost zjištění aktuálního stavu jeho ODU nebyl nedoplatek zřejmý, a to před samotným zahájením vymáhání takového nedoplatku. Správce daně nemohl bez dalšího spoléhat na to, že žalobce je o stavu svého ODU informován, neboť tento ani nežádal o potvrzení o stavu ODU. Z obsahu správního spisu, jakož ani z vyjádření žalovaného a odůvodnění napadeného rozhodnutí přitom nikterak nevyplyvá, že by postup žalobce, který nevyužil možnosti ve smyslu ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu, byl za daných okolností nezbytný. V posuzovaném případě nebyl žalobce jakožto daňový subjekt pro správce daně nekontaktní a rovněž mu poskytoval dostatečnou součinnost. Žalovaný ani netvrdil, že by v případě žalobce bylo nutné zahájit kroky k vymození nedoplatků neodkladně, neboť jeho situace potřebu neodkladnosti nevyžadovala. Nebyly totiž zjištěny žádné jeho snahy jakkoliv se vyhýbat placení svých nedoplatků. Zdejší soud nerozporuje skutečnost, že správce daně není vázán povinností vyrozumět daňový subjekt o výši nedoplatků a tato skutečnost není nutnou podmínkou pro zahájení vymáhání daňového nedoplatku. Nicméně za situace, kdy správce daně nevyrozuměl žalobce ve smyslu ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu (ačkoliv v případě žalobce se jednalo o daňový subjekt, od kterého se dala očekávat součinnost při řešení problému a který nikterak nevzbuzoval pochyby o své spolehlivosti), jeví se takový postup správce daně s ohledem na vzniklé exekuční náklady za zjevně neadekvátní a nesprávný, jež správce daně ani dostatečně a srozumitelně nezduodlnil. Žalobce navíc následně po zahájení exekuce svůj nedoplatek ve velmi krátké době dobrovolně uhradil a exekuce byla zastavena. I z tohoto jednání tak lze usuzovat, že pokud by byl upozorněn na výši svého nedoplatku, byl by schopen a rovněž i ochoten uhradit tento nedoplatek dobrovolně a neprodleně před samotným zahájením kroků k jeho vymození. Jednání správce daně, který bez zjevného a závažného důvodu neučinil vůči žalobci upozornění dle ustanovení

§ 153 odst. 3 daňového řádu, tedy bylo v rozporu se zásadou součinnosti a procesní ekonomie, jakož i se zásadou legitimního očekávání. Správce daně tak svým jednáním vybočil ze smyslu a účelu ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu tak, jak jej soud výše vyložil. Samotné nevydání vyrozumění o výši nedoplatku ve smyslu ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu poté mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť žalobce byl prokazatelně vystaven hrazení doprovodných exekučních nákladů, jež by nemusel vynakládat, pokud by správce daně postupoval v souladu se zněním a smyslem tohoto ustanovení daňového řádu. Soud proto s ohledem na vše výše uvedené vyhodnotil tuto námitku žalobce jako důvodnou, neboť správce daně skutečně měl postupovat v souladu s ustanovením § 153 odst. 3 daňového řádu a vyrozumět žalobce o výši jeho nedoplatků.

Další námitka směřovala proti tomu, že správce daně nevydal platební výměry na úrok z prodlení.

Dle ustanovení § 252 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt *v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti.*

Dle ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu *daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti.*

Dle ustanovení § 252 odst. 3 daňového řádu je úrok z prodlení *splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, nebo pro zjištění vratitelnosti přeplatku.*

Dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu *správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu.*

Soud nejprve k věci uvádí, že v posuzovaném případě byla exekuce vedena na podkladě výkazu nedoplatků ze dne 23. 5. 2013, č. j. 190897/13/4000-27801-105365, jehož součástí bylo i vyčíslení úroků z prodlení na dani z příjmů právnických osob u žalobce. Ve vztahu k daňové povinnosti je úrok z prodlení sekundárním nárokem, který je existenčně spjatý s primární daňovou povinností, zde s daní z příjmů právnických osob. Úrok z prodlení je tedy stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních. Výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní je dle ustanovení § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu exekučním titulem. Jak vyplývá z výše citovaného ustanovení § 252 odst. 2 daňového řádu, úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona, a to za každý den, po který nebyla platební povinnost uhrazena. O výši této daňové povinnosti vyrozumí správce daně daňový

subjekt rozhodnutím (platebním výměrem) ve smyslu ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu. Platební výměr má však toliko deklaratorní charakter, jeho vydáním není založena povinnost hradit úrok z prodlení. Tato povinnost je založena přímo zákonem, resp. úrok z prodlení nabíhá při splnění zákonných podmínek a v okamžiku jejich splnění je také úrok z prodlení splatný. Správce daně tedy vyrozumí daňový subjekt o výši úroku vzniklého na základě zákona ve smyslu ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu v případě, kdy to vyžaduje stav ODU daňového subjektu. Daňový subjekt tudíž není o aktuální výši úroku z prodlení pravidelně vyrozumíván, avšak má možnost nahlédnout na stav svého ODU. Je tak věcí správní úvahy správce daně, zda daňový subjekt o výši úroku vyrozumí či nikoliv. Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 30. 9. 2008, č. j. 8 Afs 38/2008-57, „(p)osouzení, zda stav účtu daňového dlužníka vyžaduje, aby bylo daňovému dlužníku sděleno penále (§ 63 odst. 4 zák. o správě daní a poplatků), spadá do sféry správního uvážení správce daně.“ Dle názoru soudu s ohledem na obdobnost právní úpravy lze vyjít i z rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2008, č. j. 15 Ca 75/2007-22 (publikováno pod č. 1593/2008 Sb.NSS), podle něhož: „*Správce daně v mezích správního uvážení posoudí, zda stav účtu daňového dlužníka vyžaduje sdělení penále. Zmínka o daňové exekuci v § 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, má pro správce daně význam pouze jako doporučení vycházející z hlediska procesní ekonomie. Skutečnost, že při daňové exekuci nebylo daňovému dlužníkovi sděleno penále, nelze považovat za nezákonnost.*“

Dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu je skutečně na správním uvážení správce daně, zda vyhodnotí, že stav ODU daňového subjektu vyžaduje vyrozumění o výši úroku z prodlení. Nicméně dle názoru zdejšího soudu nelze bez dalšího uzavřít, že by tato zákonem stanovená možnost postupu správce daně nemohla být dále přezkoumatelná co do její přiměřenosti a odůvodněnosti jejího případného nevyužití. Správce daně by měl při svém rozhodování o dalším postupu především ctít zásadu procesní ekonomie, přiměřenosti, hospodárnosti a rovněž legitimního očekávání. V případě správce daně by tedy mělo být jasné a srozumitelně nastaveno, v jakých konkrétních případech se tohoto postupu využije a v jakých nikoliv, aby mezi jednotlivými srovnatelnými daňovými subjekty nevznikaly nedůvodné rozdíly v přístupu a vyhodnocení možnosti postupu dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu. V tomto ohledu považuje soud za nutné opětovně zmínit (a žalovaný tuto skutečnost nikterak nevyvrací), že žalobci byly z přeplatku ve výši 13.444.430 Kč v relativně rychlém časovém sledu do vydání předmětného exekučního příkazu hrazeny nejenom daňové nedoplatky vzniklé na základě rozhodnutí o odvolání, nýbrž i později vzniklé daňové povinnosti, které se však v reálném čase aktuálně nezapisovaly do ODU. Pro žalobce pak bylo značně obtížné zjistit a kontrolovat aktuální stav na svém ODU, resp. zjistit konkrétní výši svých nedoplatků. Jak soud konstatoval již výše, žalovaný ani správce daně netvrdili, že by byl žalobce nespolehlivým či problematickým plátcem, který by se vyhýbal placení svých nedoplatků, a proto nemělo být postupováno dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu. Naopak se soudu právě situace žalobce jeví jako případ toho, kdy stav jeho ODU, na kterém se za krátkou dobu udály zásadní pohyby, jež měly vliv na výši jeho nedoplatků, vyžadoval sdělení o výši předpisu úroku z prodlení ve formě platebního výměru. Pokud správce daně v relativně krátkém časovém sledu přistoupil k hrazení vícero daňových nedoplatků z přeplatku na ODU, bylo více než předvídatelné, že tyto pohyby na ODU nebudou žalobci známy. Dle názoru soudu se jedná o případ, jaký zákonodárce v ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu předvídal, a proto správce daně měl v případě žalobce vyrozumět

o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem. Předmětné úkony správce daně přitom nelze považovat za jakkoliv ekonomicky či úředně náročné, jež by správce daně nepřiměřeně zatěžovaly, nýbrž jako zcela obvyklé a jednoduché úkony. Krajský soud souhlasí s názorem žalobce vyjádřeným v podané žalobě, že ani správce daně, ani žalovaný, dostatečně nevysvětlili své rozhodnutí nepostupovat dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu.

Zdejší soud je v souladu s výše citovanou judikaturou správních soudů srozuměn s tím, že samotné nedodržení postupu dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu nelze posuzovat jako nezákonnost. Je však vždy třeba zkoumat postup správce daně jako celek, resp. zda celkový postup správce daně ve svém souhrnu neměl vliv na zákonnost jeho následného rozhodnutí. Soud přitom vyhodnotil, že pokud by správce daně žalobce nevyrozuměl ve smyslu ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu, nicméně následně by jej před zahájením vymáhání vyrozuměl o výši nedoplatku dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu, skutečně by nevyužití postupu dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu správcem daně nemělo žádný vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť by žalobci byla prostřednictvím vyrozumění dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu dána možnost nedoplatky před započítáním vymáhání dobrovolně uhradit. Nevyužil-li správce daně ani postupu dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu a ani postupu dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu, ačkoliv toto své rozhodnutí nikterak relevantně a konkrétně nezdůvodnil, způsobila tato skutečnost ve svém souhrnu vadu řízení, jež měla vliv na zákonnost jak rozhodnutí prvostupňového, tak rovněž napadeného. Žalobci totiž nebyla bez reálného opodstatnění a zdůvodnění poskytnuta byť jen primární možnost uhradit dobrovolně své nedoplatky v plné výši před samotným započítáním vymáhání. Takovým postupem byla na žalobce nepřipadně přenesena povinnost hradit vzniknuvší náklady spojené s exekucí. Z následného konání žalobce, který svůj dluh uhradil, přičemž exekuce byla po velmi krátké době zastavena, je navíc zřejmé, že žalobce měl vůli své nedoplatky uhradit.

Krajský soud tedy uzavírá, že v posuzovaném případě měl správce daně žalobce vyrozumět jak o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem dle ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu, tak následně rovněž o výši nedoplatek dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu, neboť konkrétní situace takový postup opodstatňovala a žalovaný neuvedl jediný důvod, proč nemohlo být v jeho případě těchto institutů využito.

Žalobce dále argumentoval prostřednictvím odkazu na závěry Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 10. 2017, č. j. 3 Afs 262/2016-34, dle kterého pokud platební výměr nabyt právní moci až po uplynutí zákonné šestileté lhůty pro sdělení úroků, jedná se o promlčený daňový nedoplatek. Žalobce z tohoto dovozoval, že nezašle-li správce daně úroky z prodlení platebním výměrem, dostane se tím do situace, že právo zaslat platební výměr prekluduje, zatímco úroky z prodlení již má správce daně exekucí zaplacené. Při posuzování dané námitky vycházel krajský soud ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu, a to usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009-265, ze kterého čerpal rovněž Nejvyšší správní soud v žalobcem zmiňovaném rozhodnutí. V tomto směru je třeba poznamenat, že k žalobcem zmiňovaným závěrům ve smyslu promlčení, resp. prekluze vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně, Nejvyšší správní soud dospěl na základě výkladu ustanovení § 63 odst. 4 ZSDP, ve znění platném do 31. 12. 2006, dle něhož *penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis*

penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno. Nejvyšší správní soud proto posuzoval situaci, kdy byla zákonem v ustanovení § 63 odst. 4 ZSDP, věta za středníkem, stanovena promlčecí (resp. prekluzivní) lhůta k vyrozumění daňového subjektu o předpisu úroku z prodlení. Do daňového řádu, konkrétně ustanovení § 252, však tato skutečnost přenesena nebyla. Krajský soud zcela akceptuje názor rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, kdy se v případě platebního výměru na úrok z prodlení jedná o deklaratorní rozhodnutí, jímž správce daně pouze sděluje daňovému subjektu aktuální výši jeho úroku z prodlení, které existuje ex lege k určitému datu. Lhůta, ve které tak správce daně může učinit, by však neměla být chápána jako lhůta propadná, neboť nemá stejnou povahu jako lhůta pro vyměření daně jako takové. Krajský soud proto uzavřel, že žalobcem zmiňovaný rozsudek na nyní řešenou věc není aplikovatelný. Nicméně ani tato skutečnost ničeho nemění na výše konstatovaných závěrech soudu týkající se nevyrozumění žalobce ve smyslu ustanovení § 252 odst. 6 daňového řádu.

Žalobce dále namítal, že se v posuzovaném případě nemohl bránit proti výši sděleného úroku. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 9 Afs 52/2015-59 je mj. uvedeno: „[40] Ustanovení § 176 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „daňový řád“), obsahuje výčet exekučních titulů, mezi nimi i výkaz nedoplateků, který je exekučním titulem v posuzované věci. Výkaz nedoplateků 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 se připouští, že i v exekučním řízení lze výjimečně namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplateků. Proti výkazu nedoplateků lze sice brojit námitkou dle § 159 daňového řádu, ovšem námitku nelze považovat za účinný prostředek nápravy, neboť výkaz nedoplateků se dlužníkovi vůbec nedoručuje, dlužník se s ním seznámí teprve prostřednictvím doručovaného exekučního příkazu. Z tohoto hlediska lze považovat výjimečné prolomení vázanosti exekučního orgánu exekučním titulem za správné (podrobněji viz Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011, str. 1073-1080.).“ Z tohoto komentáře pak plyne, že námitka věcné nesprávnosti výkazu nedoplateků může být zastavovacím důvodem dle § 181 odst. 2 písm. j) daňového řádu. Je zde i analogický odkaz na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 23. 10. 2007, sp. zn. 20 Cdo 3554/2006, podle něhož: „Povinný může zpochybnit věcnou správnost výkazu daňových nedoplateků, podle kterého byl nařízený výkon rozhodnutí, návrhem na zastavení výkonu rozhodnutí podle § 268 odst. 1 písm. h) o.s.ř.“ Soud tedy souhlasí s žalovaným, že případnou nesprávnou výši úroku z prodlení, včetně doby prodlení je žalobce oprávněn namítat v rámci odvolání proti exekučnímu příkazu.

Krajský soud s ohledem na vše výše uvedené uzavřel, že žalovaný by měl v dalším řízení zrušit odvoláním napadený exekuční příkaz a zavázat správce daně k vydání platebního

výměru na úrok z prodlení ve smyslu ustanovení § 262 odst. 6 daňového řádu a vyrozumění žalobce o výši nedoplatků dle ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu.

Z výše uvedených důvodů nemohlo napadené rozhodnutí žalovaného obstát a krajský soud jej proto zrušil.

VIII. Náklady řízení

Podle ustanovení § 110 odst. 3 věta první s.ř.s. platí, že zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Dále podle ustanovení § 60 odst. 1 s.ř.s. platí, že nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

Ve smyslu ustálené judikatury správních soudů tvoří náklady řízení před krajským soudem a řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem jeden celek, o němž je krajský soud povinen rozhodnout jediným výrokem (viz k tomu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 As 61/2008-98). Krajský soud tedy vycházel z toho, že žalobce byl celkově procesně úspěšný, a proto mu náleží právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému; žádný důvod, pro který by mu náhrada neměla být přiznána, zdejší soud neshledal.

Jelikož v dalším řízení po zrušení prvotního rozsudku krajského soudu žalobce činil vůči soudu další úkony, vznikly mu další náklady řízení, a to konkrétně za úkon právní služby doplnění žaloby ze dne 13. 10. 2017. V řízení o kasační stížnosti mu rovněž vznikly další náklady, neboť se žalobce vyjádřil ke kasační stížnosti žalovaného. Krajský soud tedy vycházel ze stejných nákladů řízení, o nichž bylo rozhodnuto již prvotním rozsudkem, ke kterým dále přičetl náklady vzniknuvší po zrušení prvotního rozsudku krajského soudu, tedy úkon právní služby vyjádření ke kasační stížnosti a doplnění žaloby ze dne 13. 10. 2017.

Ze spisu vyplývá jednak náklad na zaplacený soudní poplatek ve výši 3.000 Kč a těchto pět úkonů právní služby: příprava a převzetí zastoupení (§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu), sepis žaloby (§ 11 odst. 1 písm. d) citované vyhlášky), sepis repliky, sepis vyjádření ke kasační stížnosti a sepis doplnění žaloby po 3.100 Kč za jeden úkon (§ 7, 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), d) advokátního tarifu - vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb). Za úkony právní služby to tedy činí 15.500 Kč, k čemuž je nutné připočíst hotové výdaje podle ustanovení § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 5 x 300 Kč (tj. 1.500 Kč), což činí dohromady 17.000 Kč. Jelikož zástupce žalobce neprokázal, že je plátcem daně z přidané hodnoty, nebylo nutné tuto částku dále zvýšit o 21 % DPH. Celková náhrada nákladů řízení tedy činí částku 20.000 Kč, kterou je žalovaný povinen zaplatit k rukám zástupce žalobce ve lhůtě stanovené ve výroku II. tohoto rozsudku.

P o u ě n í : 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.

V Brně dne 21. 12. 2017

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu