



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D. a Mgr Petra Pospíšila v právní věci žalobce: **B. P.**, zastoupeného JUDr. Jindřichem Finkem, advokátem se sídlem Pražská 675/10, 642 00 Brno, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem náměstí Svobody 4, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 4. 2015, č. j. 1926307/15/3001-80541-708380, a proti výkazu nedoplatků vystavenému ke dni 14. 4. 2015, č. j. 1926308/15/3001-80541-708380,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj ze dne 23. 4. 2015, č. j. 1926307/15/3001-80541-708380, **se ruší a věc se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žaloba proti výkazu nedoplatků vystavenému ke dni 14. 4. 2015, č. j. 1926308/15/3001-80541-708380, **se odmítá**.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 20 456 Kč, a to k rukám jeho advokáta JUDr. Jindřicha Finka do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Výše označeným rozhodnutím (exekučním příkazem) žalovaný podle ust. § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „občanský soudní řád“) nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu k vymození nedoplatku ve výši 1.920.640 Kč a exekučních nákladů ve výši 38.412 Kč, a přikázal poddlužníkovi Raiffeisenbank a.s., aby od okamžiku, kdy mu bude doručen exekuční příkaz, po dobu trvání daňové exekuce nevyplácel peněžní prostředky z účtu žalobce, ze kterého se přikazuje pohledávka, neprováděl na něho započtení a ani jinak s ním nenakládal, a to až do výše nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, včetně příslušejících částek úroku z prodlení a exekučních nákladů.

[2] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobce správci daně nezaplatil na základě vykonatelného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 14. 4. 2015, č. j. 1926308/15/3001-80541-708380, částku 1.920.640 Kč dle rozhodnutí č. j. 392282/11/288512709941 ze dne 18. 9. 2014, splatného dne 3. 10. 2014.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[3] Žalobce v žalobě navrhl zrušení rozhodnutí žalovaného, jakož i zrušení výkazu nedoplatků sestaveného žalovaným ke dni 14. 4. 2015, č. j. 1926308/15/3001-80541-708380.

[4] Namítal, že postupem a rozhodnutím žalovaného byl zkrácen na svých ústavně garantovaných právech na nedotknutelnost majetku a na spravedlivý proces. Rozhodnutí bylo podle jeho názoru vydáno v rozporu se skutkovým stavem, jakož i s podústavními předpisy, je projevem libovůle orgánů veřejné moci a je nepřezkoumatelné.

[5] Žalobce zdůraznil, že exekuční příkaz byl vydán na základě výkazu nedoplatků, který byl sestaven jako přímý důsledek rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2014, č. j. 23551/14/5000-14101-709857, kterým byl v rozporu se zákonem „znovuoživen“ platební výměr na penále vztahující se ke zdaňovacímu období 2002, a který je předmětem soudního přezkumu u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 82/2014. K tomu žalobce uvedl, že v rámci tohoto soudního řízení odvolací orgán žalovaného výslovně uznal, že nejméně jedna z uplatněných žalobních námitek (uplynutí lhůty, ve které bylo možné vyměřit či doměřit daňové penále) byla uplatněna po právu.

[6] Výkaz nedoplatků sestavený ke dni 14. 4. 2015 je podle názoru žalobce věcně nesprávný, jelikož ačkoli žalobce dne 5. 3. 2015 podal u žalovaného dodatečné přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2013, není tato skutečnost ve výkazu nedoplatků zachycena. Výkaz nedoplatků tedy neobsahuje reálné, skutečnosti odpovídající údaje, nejedná se přitom o písařskou chybu žalovaného. Protože materiální podmínkou pro vydání exekučního příkazu je existence bezvadného exekučního titulu (zde výkazu nedoplatků), má žalobce za to, že exekuční příkaz postrádá jakoukoli zákonnou oporu, neboť pro něj

neexistuje zákonem stanovený exekuční titul. Žalobce namítal, že povinnosti žalovaného bylo provést před zahájením exekuce ověření, zda na jeho straně neexistuje nějaký daňový přeplatek, a tento vypořádat.

[7] Žalobce dále namítal, že exekuční příkaz je v naprostém rozporu s ústavním pořádkem České republiky. Ze skutečnosti, že může existovat a být prováděn exekuční příkaz, který byl vydán na základě věcně nesprávného výkazu nedoplateků, podle jeho názoru plyne, že podústavním předpisem (daňovým řádem) je dáno orgánu veřejné moci oprávnění zasahovat do majetku občanů a tento mu odejmout bez možnosti jakékoli obrany. Tento stav je v rozporu se zákazem libovůle veřejné moci. Ustanovení zákona č. 344/2013 Sb., kterým byl s účinností od 1. 1. 2014 změněn daňový řád tak, že není možné proti exekučnímu příkazu podat opravný prostředek, proto žalobce považuje za odporující ústavnímu pořádku. Žalobce navrhl soudu, aby tato žaloba byla současně považována za návrh, aby zdejší soud přerušil řízení a podal Ústavnímu soudu podnět ke zrušení ust. § 178 odst. 4 daňového řádu v části věty obsahující slova „a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky“, jakož i dalších ustanovení zákona č. 344/2013 Sb., kterými byl daňový řád novelizován tak, že proti exekučnímu příkazu nelze podat jakýkoli opravný prostředek.

[8] Konečně žalobce poukázal na formu a znění výroku a odůvodnění napadeného rozhodnutí, které jsou podle něj ukázkovým příkladem libovůle veřejné moci. Rozhodnutí podle žalobce evidentně porušuje zásadu, že povinnost ukládaná rozhodnutím orgánu veřejné moci musí být jasně a nezaměnitelně formulována přímo ve výroku rozhodnutí, a to tak, aby jí rozuměl každý, kdo s rozhodnutím přijde do styku, především jeho adresát. Má za to, že rozhodnutí ani není způsobilé náležitě identifikovat exekuční titul, pokud se odvolává na neznámé rozhodnutí jakéhosi blíže neurčeného odvolacího orgánu (viz text „*po přezkumu z Nadříz. orgánu č. 3566399/14*“). Totéž platí i pro lakonický jednověťový obsah odůvodnění rozhodnutí. Žalobce je toho názoru, že není jeho povinností, aby obsah rozhodnutí musel odhadovat konfrontací s dřívější korespondencí s celou soustavou orgánů veřejné moci, či domýšlet, co v rozhodnutí správce daně neuvedl.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

[9] Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve rekapituloval průběh řízení před správcem daně předcházejícího podání žaloby. K žalobním námitkám předně uvedl, že skutečnost, že proti exekučnímu příkazu nelze uplatnit opravné prostředky, neznamená, že daňový řád upírá osobám zúčastněným na správě daní možnost proti takovému rozhodnutí brojít. Uvedl, že v těchto případech může daňový subjekt vznést námitku podle ust. § 159 daňového řádu. Žalobce měl možnost uplatnit námitku proti exekučnímu příkazu do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí (do 28. 5. 2015), toto však neučinil. K námitkám žalobce žalovaný uvedl, že žalobce opomíjí vlastní smysl a podstatu vykonávacího řízení, kterým je donucení k výkonu práva, které nebylo plněno dobrovolně. Pravomoc správce daně je dána zákonem a nejedná se o nezákonné a libovolné zasahování do práv občanů a už vůbec se nejedná o zásah bez možnosti obrany daňového subjektu. Kromě možnosti podat námitku lze uplatnit institut odkladu či zastavení daňové exekuce. Žalobce má za to, že pokud žalobce promeškal lhůtu k podání námítky či o této možnosti nevěděl, nemůže se snažit tuto skutečnost zastříti konstrukcí problému v ústavněprávní rovině s tím, že libovůlí orgánu veřejné moci a nezákonným postupem mu bylo odepřeno právo obrany. Nadto žalovaný zdůraznil, že

exekuční příkaz je přezkoumatelný soudem v režimu správního soudnictví, tedy i z tohoto hlediska je žalobci zachována možnost obrany. Pro úplnost žalovaný doplnil, že možnost podání opravného prostředku, jak je upravena v daňovém řádu, se neodchyluje od právní úpravy obsažené v exekučním řádu.

[10] K tvrzení žalobce, že výkaz nedoplatků nezohlednil podání dodatečného daňového přiznání ze dne 5. 3. 2015, žalovaný uvedl, že žalobce v dodatečném daňovém přiznání uvedl jako den zjištění stanovení daně v nesprávné výši 4. 3. 2015, dodatečný platební výměr v souladu s ust. § 141 odst. 1 daňového řádu nabyl právní moci až dne 30. 4. 2015 a ve výkazu nedoplatků sestaveném ke dni 14. 4. 2015 proto nemohl být zohledněn. K výkazu nedoplatků žalovaný doplnil, že tento splňuje veškeré zákonné náležitosti dle ust. § 176 odst. 2 daňového řádu. Má proto za to, že výkaz nedoplatků je způsobilý být exekučním titulem a že na jeho základě tedy mohla být zahájena daňová exekuce vydáním napadeného exekučního příkazu.

[11] K dalším námitkám, kterými žalobce brojí proti exekučnímu příkazu, žalovaný uvedl, že tyto nesměřují proti fázi daňového řízení týkající se daňové exekuce, ale směřují do řízení nalézacího. S odkazem na konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu zdůraznil, že v řízení exekučním soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu, jeho vykonatelnost, vhodnost a proporcionalitu zvoleného způsobu a rozsahu provedení exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod., nikoli důvodnost samotného exekučního titulu. Soud se tedy ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím. Žalovaný uvedl, že kromě namítané protiústavnosti a nezákonnosti exekučního příkazu žalobce netvrdí, která procesní ustanovení byla porušena, resp. co nebylo v daňové exekuci dodrženo. Co se týče námitek směřujících do vyměřujícího řízení, tyto žalobce mohl uplatnit a uplatnil v řízení vedeném u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Af 82/2014, z tohoto důvodu se podání další správní žaloby za použití týchž argumentů žalovanému jeví jako nedůvodné. Žalovaný má za to, že žalobce v této konkrétní věci neuvedl jediné relevantní tvrzení, které by bylo jakkoli podloženo, a předmětnou žalobu proto považuje pouze za další pokus o prodlužování řízení před správcem daně. Pro úplnost uvedl, že dosavadní postup správce daně byl potvrzen i ze strany nadřízeného orgánu, když Odvolací finanční ředitelství, Generální finanční ředitelství i Ministerstvo financí potvrdilo správnost postupu v řízení nalézacím.

[12] Z uvedených důvodů žalovaný navrhl soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[13] Dne 8. 3. 2017 byl soudu doručen přípis žalobce, v němž tento z procesní opatrnosti sdělil, že nezákonné rozhodnutí Odvolacího ředitelství ze dne 16. 9. 2014, č. j. 23551/14/5000-14101-709857, bylo zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 31. 1. 2017, č. j. 29 Af 82/2014-64, dostupným na www.nssoud.cz, a tento rozsudek je od 23. 2. 2017 v právní moci. Žalobce se domnívá, že exekuční příkaz i výkaz nedoplatků tak ztratily i zdání materiálního a právního základu, o který se opíraly.

IV. Další průběh řízení

[14] Soud nařídil ve věci ústní jednání na den 18. 4. 2017. Žalovaný však soud požádal o odročení tohoto jednání, neboť měl v úmyslu postupovat dle § 62 s. ř. s., tedy uspokojit

žalobce v rámci dalších postupů navazujících na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 4. 2017, č. j. 16951/17/5200-10421-709857, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2011, č. j. 392282/11/288512709941 (platební výměr na daňové penále).

[15] Dne 9. 6. 2017 obdržel soud sdělení žalovaného ze dne 8. 6. 2017, č. j. 3066482/17/3001-80542-711610, o uspokojení žalobce. Žalovaný sdělil, že žalobce uspokojil tak, že dne 24. 4. 2017 byla na bankovní účet žalobce č. 4119017/0300 vrácena částka ve výši 38 412 Kč, představující neoprávněně vymožené exekuční náklady; dne 24. 4. 2017 byla na bankovní účet žalobce č. 4119017/0300 vrácena částka ve výši 1.920.640 Kč, představující neoprávněně vymoženou daň; dne 2. 5. 2017 vydal žalovaný rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně č. j. 2223806/17/3001-52522-712230, kterým žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 589.222 Kč a tento předepsal na osobní daňový účet žalobce; na základě žádosti žalobce o „vrácení veškerých vratitelných přeplatků“ byla dnem 10. 5. 2017 žalobci na bankovní účet č. 4119017/0300 poukázána částka ve výši 589.222 Kč, odpovídající výši úroku z neoprávněného jednání správce daně a dále dne 11. 5. 2017 částka ve výši 4.355 Kč, která byla evidována jako vratitelný přeplatek na dani z příjmů fyzických osob. Dle sdělení žalovaného byl žalobce o tomto postupu vyrozuměn sdělením ze dne 30. 5. 2017, č. j. 2676400/17/3001-80542-711610, kdy podle názoru žalovaného došlo vrácením výše uvedených částek ze strany žalovaného k uspokojení žalobce dle § 62 s. ř. s.

[16] Vzhledem k výše uvedenému soud dle § 62 odst. 3 s. ř. s. vyzval žalobce (přípis ze dne 30. 6. 2017, č. j. 29 Af 47/2015-72), aby ve lhůtě dvou týdnů od doručení této výzvy soudu sdělil, zda je postupem žalovaného uspokojen.

[17] Dne 18. 7. 2017 obdržel krajský soud vyjádření žalobce, který uvedl, že jeho nároky žalovaným dosud nebyly plně uspokojeny, neboť výpočet částek, které je mu žalovaný povinen uhradit, jsou nesprávné a tudíž ani žalovaným doposud poukázané částky plně neodpovídají požadavkům žalobce. Navrhl proto, aby soud stanovil žalovanému dodatečnou lhůtu k vyřízení věci a plnému uspokojení žalobce.

[18] Jelikož žalobce nebyl dle svého výslovného sdělení postupem žalovaného uspokojen, pokračoval soud ve smyslu § 62 odst. 4 s. ř. s. v dalším řízení a ve věci nařídil jednání, přičemž k tomuto svému postupu se blíže vyjadřuje níže.

V. Ústní jednání

[19] Při ústním jednání dne 10. 10. 2017 žalobce setrval na svém procesním stanovisku. Zároveň poukázal na to, že napadený výkaz nedoplatků, jakožto exekuční titul, se lišil od „výměru úroku“, který byl žalobci doručen. Nějakým způsobem tedy muselo být v mezích účtováno na daňovém účtu žalobce, přičemž mu dodnes nebylo sděleno jak a o jakých částkách bylo účtováno. Přitom Krajský soud již v dřívějším řízení rozhodl tak, že zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2014, č. j. 23551/14/5000-14101-709857, pročež všechny následné operace na daňovém účtu žalobce byly nezákonné. Zároveň Krajský soud v Brně usnesením ze dne 12. 4. 2017, č. j. 29 Af 47/2015-47, vyzval žalovaného, aby vydal v určené lhůtě nové rozhodnutí nebo provedl jiný úkon, jímž žalobce

uspokojí. Poté, jak žalobce připomenul, žalovaný učinil kroky, které považoval za uspokojení žalobce, žalobce jej však upozornil na to, že o exekvované částce bylo účtováno nesprávně, kdy v ní některé částky nebyly zahrnuty (daňové přeplatky – neoprávněně použité finanční prostředky), na které má žalobce právo. Žalobce žalovaného upozornil na to, jaký zákonný úrok má mu být v té souvislosti vyplacen. Žalobce žádal o předložení výpisu z daňového účtu, kde by byly dotčené operace jasně uvedeny tak, aby si je mohl žalobce sám zkontrolovat a dojít tak k závěru, nakolik byly výpočty žalovaného správné. Nápravu však žalovaný nesjednal, proto žalobce nemůže vzít žalobu zpátky.

[20] Žalovaný shrnul dosavadní průběh správního a soudního řízení, a to s tím, že zmínil, čeho se žalobce v žalobě skutečně domáhal a jak formuloval žalobní petit. Zdůraznil, že se v nynějším řízení přezkouvají jen dva žalobcem napadené akty žalovaného. Daňová exekuce přitom byla již zastavena a tak byla sjednána náprava – žalovaný žalobce uspokojil vydáním všech dotčených částek, včetně úroků (na základě § 254 daňového řádu). Žalobce podal proti danému rozhodnutí žalovaného odvolání, o kterém odvolací orgán dosud nerozhodl – proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bude mít žalobce možnost bránit se v jiném soudním řízení dle s. ř. s. Předmětem řízení v současné věci je však, jak žalobce zopakoval, pouze přezkum nyní napadených rozhodnutí, nikoli rozhodnutí o vyplacení úroků. K uspokojení žalobce však došlo, a to tím, že mu žalovaný vrátil exekvovanou částku a vydal rozhodnutí o výši úroků. Žaloba je tak nyní nedůvodná. Co se týká náhrady nákladů řízení, měly by tyto být přiznány žalobci pouze částečně, a to jen za dobu, po kterou bylo soudní řízení vedeno důvodně, tedy pouze do okamžiku uspokojení žalobce.

[21] Soud při jednání zamítl návrh žalobce, opřený o písemnost doručenou soudu dne 4. 10. 2017, aby soud k důkazu zajistil listinný důkaz ve formě vzoru standardního výpisu daňového účtu plátce daně. Dle soudu totiž tento návrh a návrh důkazu míří mimo předmět nynějšího řízení, kterým je pouze přezkum napadených aktů žalovaného; v nynějším řízení by tedy navrhovaný důkaz nemohl přinést ničeho relevantního. V reakci na to žalobce připomenul, že dle žalovaného se bude moci žalobce bránit proti rozhodnutí o výši úroků v dalším soudním řízení, což dle žalobce vede pouze k prodlužování celé věci, která by se mohla jednoduše nyní vyřešit právě tím, že by žalovaný poskytl relevantní výpis z daňového účtu žalobce; z něho by si žalobce mohl rozhodné skutečnosti ověřit, nikoli pátrat po významu počítačové sjetiny, které pravděpodobně nerozumí ani pracovníci žalovaného. Žalobce proto navrhl odročení jednání. K tomu soud znovu zopakoval, poté co návrh na odročení jednání zamítl, jaký je předmět řízení vedeného pod sp. zn. 29 Af 47/2015, a že návrh žalobce opět míří mimo rozsah přezkumu založeného na podané žalobě. Nyní již také nelze postupovat v režimu dle § 62 s. ř. s., neboť žalobce uvedl, že není postupem žalovaného uspokojen. Pokud by mělo dojít k pokračování v režimu § 62 s. ř. s., bylo by třeba, aby s potřebnou iniciativou přišel žalovaný; za daného stavu již soud nemá o čem, co se týká „řízení“ o uspokojení žalobce, rozhodovat.

VI. Posouzení věci soudem

[22] Zdejší soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

[23] Předmětem soudního přezkumu je exekuční příkaz, kterým žalovaný nařídil exekuci k vymožení neuhrazeného nedoplatku žalobce ve výši 1.920.640 Kč vymezeného ve výkazu nedoplatků sestaveném ke dni 14. 4. 2015, jehož podkladem je rozhodnutí č. j. 392282/11/288512709941 vydané dne 18. 9. 2014 „*po přezkumu z nadřízeného orgánu*“.

[24] Je nesporné, že žalobce v průběhu správního řízení nepodal námitku dle ust. § 159 daňového řádu a proti exekučnímu příkazu brojil přímo podáním správní žaloby. Protože však námitka podle ust. § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu ust. § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015-32, publikovaný pod č. 3381/2016 Sb. NSS), je žaloba ve správním soudnictví proti exekučnímu příkazu přípustná, i když žalobce nepodal před podáním správní žaloby námitku proti exekučnímu příkazu.

[25] Předně soud považoval za podstatné nastínit judikaturu Nejvyššího správního soudu ohledně rozsahu soudního přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení. V rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, publikovaném pod č. 791/2006 Sb. NSS, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil, že v exekučním řízení „*může být následný soudní přezkum zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce.*“ Shodně se k této otázce Nejvyšší správní soud vyjádřil již v rozhodnutí ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75, dostupném na www.nssoud.cz: „*Je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod. [...]*“.

[26] Na základě shora uvedeného lze konstatovat, že je-li žalobou napadeno rozhodnutí vydané v exekučním řízení, soud nemůže zkoumat věcnou správnost pravomocného exekučního titulu (zde výkazu nedoplatků), tj. podkladu pro vydání exekučního příkazu, nýbrž pouze jeho existenci, vykonatelnost, vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce apod.

[27] Přestože podle ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s. soud vychází při přezkoumávání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu, Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 1 As 32/2006 - 99, publikovaném pod č. 1275/2007 Sb. NSS, upozornil, že toto pravidlo není bezvýjimečné a jeho aplikace může být, i přes výslovné znění zákona, v praxi v některých případech omezena. V uvedeném rozhodnutí Nejvyšší správní soud vycházel z názoru Ústavního soudu, který se k dané problematice vyslovil tak, že tato možnost není principiálně vyloučena; musí jít ovšem o případy výjimečné, kdy by (s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem věci) nebylo možné důslednou aplikaci shora zmiňovaného ustanovení soudního řádu správního z ústavně právního hlediska akceptovat (srov. nález Ústavního soudu ze dne 2. 6. 2005, sp. zn. I. ÚS 605/03, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>). Prolomení zásady, dle které soud při přezkumu rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, správní soudy připustily také v dalších rozhodnutích (srovnej např.

rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2008, č. j. 2 Afs 9/2005-158, publikovaný pod č. 1624/2008 Sb., rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, č. j. 3 Ads 126/2007-37, dostupný na www.nssoud.cz, či rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 4. 2010, č. j. 30 Ca 97/2008-53, na který odkazuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011-181, dostupný na www.nssoud.cz).

[28] V již zmíněném rozsudku ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011-181, Nejvyšší správní soud ve skutkově obdobné věci (na rozdíl od nyní projednávaného případu se jednalo o soudní přezkum exekučních příkazů, jejichž exekučním titulem byl zajišťovací příkaz, který byl v průběhu soudního řízení zrušen) uvedl, že „[e]xekuční řízení slouží k nucenému výkonu rozhodnutí, jež nebyla povinným subjektem splněna dobrovolně. Zcela nezbytným předpokladem pro nařízení exekuce v každé její fázi je existence exekučního titulu. Pokud tedy krajskému soudu bylo známo, že v důsledku jeho vlastní rozhodovací činnosti (následně potvrzené Nejvyšším správním soudem) je existence exekučního titulu zpochybněna, resp. že dojde ke zrušení zajišťovacího příkazu žalovaným, a tedy zanikne právní existence rozhodnutí, na jehož podkladě byla exekuce nařízena, bylo jeho povinností se s touto skutečností vypořádat.“

[29] Z obsahu správního spisu a z řízení vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 29 Af 82/2014 soud zjistil, že dne 29. 11. 2011 vydal Finanční úřad Brno I platební výměr na daňové penále č. j. 392282/11/288512709941, kterým byl žalobci sdělen předpis penále za prodlení úhrady daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2002 v celkové výši 1.924.995 Kč, toto rozhodnutí bylo na základě odvolání žalobce podle ust. § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 18. 9. 2012, č. j. 11305/12-1100-709857, zrušeno a řízení bylo zastaveno. Dne 14. 12. 2012 byl Finančním úřadem Brno I u Finančního ředitelství v Brně podán podnět k přezkoumání rozhodnutí, v němž Finanční úřad Brno I navrhl vydání rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání ze dne 18. 9. 2012, a následně změnu odvoláním napadeného rozhodnutí tak, aby odvolání bylo zamítnuto a napadené rozhodnutí (platební výměr ze dne 29. 11. 2011) potvrzeno. Rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 21. 8. 2013, č. j. 38720/13/7001-11101-010509, bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 18. 9. 2012, č. j. 11305/12-1100-709857. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, o kterém bylo rozhodnuto rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 18. 3. 2014, č. j. MF-122209/2013/39, tak, že odvolání žalobce bylo zamítnuto, a rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí bylo potvrzeno. Rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 18. 9. 2012 nabylo právní moci dne 19. 3. 2014. Rozhodnutím ze dne 16. 9. 2014 (vydaným dne 18. 9. 2014) změnilo Odvolací finanční ředitelství v rámci přezkumného řízení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 18. 9. 2012, č. j. 11305/12-1100-709857, tak, že odvolání žalobce zamítlo a napadený platební výměr Finančního úřadu I ze dne 29. 11. 2011, č. j. 392282/11/288512709941, potvrdilo.

[30] Ke dni 14. 4. 2015 sestavil Finanční úřad pro Jihomoravský kraj, Územní pracoviště Brno I, výkaz nedoplatků, kterým bylo potvrzeno, že žalobce je v prodlení s úhradami splatných daní ve výši 1.920.640 Kč, podkladem pro výkaz nedoplatků bylo rozhodnutí č. j. 392282/11/288512709941 vydané dne 18. 9. 2014, splatné dne 3. 10. 2014, „po přezkumu z nadřízeného orgánu č. 3566399/14“. Dne 23. 4. 2015 vydal žalovaný exekuční příkaz,

kterým nařídil exekuci k vymození neuhrazeného nedoplatku žalobce ve výši 1.920.640 Kč vymezeného ve výkazu nedoplatků sestaveném ke dni 14. 4. 2015.

[31] Dne 31. 1. 2017 Krajský soud v Brně vydal rozsudek č. j. 29 Af 82/2014-64, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2014, č. j. 23551/14/5000-14101-709857, a to z důvodu, že penále nebylo žalobci sděleno v šestileté zákonné lhůtě pro vybrání daně. Zdejší soud dospěl v tomto rozsudku k závěru, že ke dni, kdy uplynula zákonná lhůta pro vybrání daně, byl platební výměr na penále pravomocně zrušen, tedy neexistoval. Dne 19. 3. 2014 sice došlo k pravomocnému nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání proti předmětnému platebnímu výměru, stalo se tak ovšem v době, kdy k tomu již nebyl správce daně oprávněn (po uplynutí objektivní lhůty, kdy bylo možné přezkoumání rozhodnutí nařídit).

[32] Na základě uvedených skutečností je možné konstatovat, že žalovaný nepochybil, pokud v předmětné věci vydal exekuční příkaz a rozhodl o nařízení exekuce, neboť v době, kdy tak učinil (23. 4. 2015), zde existoval pravomocný a vykonatelný exekuční titul, který byl nadán tzv. presumpcí správnosti. Tímto exekučním titulem byl výkaz nedoplatků, resp. platební výměr na daňové penále ze dne 29. 11. 2011 ve spojení s rozhodnutím o odvolání ze dne 16. 9. 2014, kterým bylo změněno dřívější rozhodnutí o odvolání proti předmětnému platebnímu výměru, a tento platební výměr byl potvrzen.

[33] Nelze však pominout, že v době, kdy měl krajský soud rozhodnout o žalobě proti rozhodnutí (exekučnímu příkazu) žalovaného, již toto rozhodnutí nemělo oporu ve výkazu nedoplatků sestaveném ke dni 14. 4. 2015, jelikož tento výkaz nedoplatků již není vykonatelný.

[34] Výkaz nedoplatků je vykonatelný tehdy, jsou-li vykonatelné všechny položky v něm uvedené, tj. jsou-li vykonatelná všechna rozhodnutí, která byla podkladem pro zanesení příslušných částek do evidence daní. Podle ust. § 103 odst. 2 daňového řádu je rozhodnutí vykonatelné, jestliže se proti němu nelze odvolat, nebo jestliže odvolání nemá odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena. Odvolání sice podle ust. § 109 odst. 5 daňového řádu obecně nemá odkladný účinek, vyměřovací a doměřovací řízení je však vystavěno na principu vyššího standardu ochrany daňového subjektu, kdy tento je povinen uhradit daň až v náhradní lhůtě do 15 dnů od právní moci dodatečného platebního výměru. Pro vykonatelnost rozhodnutí vydaného v rámci vyměřovacího nebo doměřovacího řízení je tak podstatné, zda je rozhodnutí v právní moci a zda uplynula lhůta k plnění, jejíž počátek je odvislý od právní moci rozhodnutí o stanovení daně. (srov. *Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol.* Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 640).

[35] Tím, že Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 31. 1. 2017, č. j. 29 Af 82/2014-64 zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 9. 2014 o odvolání proti platebnímu výměru na penále ze dne 29. 11. 2011, došlo k situaci, že tento platební výměr na penále pozbyl právní moc a tím i vykonatelnost. Pozbytím vykonatelnosti platebního výměru, který byl podkladem pro stanovení výkazu nedoplatků, logicky pozbyl vykonatelnost i tento výkaz nedoplatků, tedy exekuční titul pro napadený exekuční příkaz.

[36] Z právního názoru soudu vysloveného v rozsudku ze dne 31. 1. 2017, č. j. 29 Af 82/2014-64, kterým je správce daně vázán, vyplývá, že nařízení přezkoumání rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru bylo nezákonné, neboť již uplynula objektivní lhůta, kdy nařízení přezkoumání předmětného platebního výměru bylo možné. Nad rámec uvedeného lze tedy konstatovat, že ani do budoucna již nebude možné vydat rozhodnutí, kterým by mohlo být zvráceno dřívější rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 18. 9. 2012, č. j. 11305/12-1100-709857, kterým byl platební výměr ze dne 29. 11. 2011 zrušen a řízení bylo zastaveno.

[37] Jelikož, jak již bylo uvedeno, exekuční příkaz slouží k nucenému výkonu rozhodnutí, jež nebyla povinným subjektem dobrovolně uhrazena, je nezbytným předpokladem pro nařízení exekuce v každé její fázi existence vykonatelného exekučního titulu. Pokud je tedy soudu známo, že v důsledku jeho vlastní rozhodovací činnosti pozbyl exekuční titul vykonatelnost, neboť došlo ke zrušení rozhodnutí, které bylo jeho podkladem, dospěl k závěru, že vydaný exekuční příkaz nemůže za této situace obstát, a proto mu nezbylo než jej zrušit. S ohledem na výjimečnost daného případu, kdy v průběhu soudního řízení pozbyl podklad exekuce vykonatelnost, přitom došlo k prolomení obecného pravidla obsaženého v ust. § 75 odst. 1 s. ř. s., dle něhož soud při přezkoumávání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době rozhodování správního orgánu.

[38] S ohledem na důvod zrušení exekučního příkazu soud považoval za nadbytečné se zabývat uvedenými žalobními námitkami, v nichž žalobce namítal věcnou nesprávnost výkazu nedoplatek, protiústavnost exekučního příkazu a formální vady vydaného exekučního příkazu.

[39] Co se týká výroku o odmítnutí žaloby v části směřující proti výkazu nedoplatek vystavenému ke dni 14. 4. 2015, č. j. 1926308/15/3001-80541-708380, rozhodl tak soud dle § 70 písm. a) s. ř. s., neboť se nejedná o rozhodnutí. V tomto ohledu odkazuje krajský soud např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 9 Afs 52/2015-59, publikovaný pod č. 3455/2016 Sb. NSS, dle kterého „[v]ýkaz nedoplatek 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 nedoplatek. Proti výkazu nedoplatek lze sice brojít námitkou dle § 159 daňového řádu, ovšem námitku nelze považovat za účinný prostředek nápravy, neboť výkaz nedoplatek se dlužníku 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).“ V tomtéž rozsudku Nejvyšší správní soud navázal na dřívější judikaturu tak, že ve svém rozsudku ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Ans 6/2007-101, dostupném na www.nssoud.cz, „uvedl, že výkaz nedoplatek se nikomu nedoručuje (vystavuje se pro potřeby správce daní) a smyslem jeho existence je sumarizace nedoplatek a jejich předání k vymáhání. K charakteru výkazu se vyjádřil také Nejvyšší soud např. v usnesení ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 20 Cdo 1204/2006. Jde o interní doklad mezi vyměřovacím a vymáhacím oddělením, o tzv. jiný, materiální úkon správce daně, v němž se prolínají znaky organizační, technické a pomocné“.

[40] Z popsaných důvodů rozhodl zdejší soud výrokem II. o odmítnutí žaloby proti předmětnému výkazu nedoplatků, kdy možnost ochrany vůči takovému výkazu se nabízí prostřednictvím zpochybnění příslušného exekučního příkazu.

[41] Co se pak týká postupu soudu dle § 62 odst. 4 s. ř. s., kdy soud pokračoval po sdělení žalobce o tom, že žalovaným nebyl uspokojen, uvádí soud následující.

[42] Pokračování v řízení, kdy žalobce výslovně prohlásí, že postupem žalovaného nebyl uspokojen, vyplývá *a contrario* z § 62 odst. 4 s. ř. s. a je obecně přijímáno (viz komentář k citovanému ustanovení in: *Potěšil, L. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Nakladatelství Leges, 2014: „Pokud navrhovatel ve stanovené lhůtě sdělí, že postupem správního orgánu uspokojen není, soud pokračuje v řízení.“*).

[43] Nadto je třeba vzít v potaz, že v nynějším řízení žalobce brojil primárně proti exekučnímu příkazu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 1926307/15/3001-80541-708380. Pokud si žalobce z důvodu nespokojenosti s přiznanou částkou podal, jak sám uvedl a doložil, odvolání proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 5. 2017, č. j. 2223806/17/3001-52522-712230, kterým byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 589.222 Kč, pak tento svůj nárok může řešit jednak v rámci předmětného správního řízení a popřípadě později prostřednictvím správní žaloby v této konkrétní věci. Jak již bylo řečeno, v nynějším řízení, týkajícím se zákonnosti exekučního příkazu, byla řešena věc odlišná než přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně; zároveň, *stricto sensu*, v současném řízení jako případné uspokojení žalobce dle § 62 s. ř. s. přicházelo v úvahu prakticky pouze zrušení předmětného exekučního příkazu. Nezbytné navazující kroky, jako např. přiznání částek odpovídajících nákladům exekučního řízení nebo úroku z neoprávněného jednání správce daně je otázkou řízení jiného (lze v tomto ohledu, v otázce forem uspokojení žalobce, poukázat na § 124 odst. 1 daňového řádu, dle kterého „[d]omáhá-li se navrhovatel ve správním soudnictví zrušení rozhodnutí vydaného správcem daně, může jej správce daně uspokojit změnou nebo zrušením tohoto rozhodnutí v přezkumném řízení“).

[44] Z uvedených důvodů tedy soud jednak pokračoval po sdělení žalobce o svém neuspokojení dále v řízení a jednak nestanovoval, jak žádal žalobce, „žalovanému novou dodatečnou lhůtu k vyřízení věci a plnému uspokojení [...] nároků“.

VII. Závěr a náklady řízení

[45] Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost ruší a věc mu vrací k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.); v dalším řízení je žalovaný právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[46] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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.

[47] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova advokáta a náhrada hotových výdajů byla

stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, sdělení ze dne 10. 9. 2015, účast na jednání) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3\,100$ Kč a 4×300 Kč [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč (viz usnesení zdejšího soudu ze dne 25. 6. 2015, č. j. 29 Af 47/2015-20, jímž byl návrh na přiznání odkladného účinku žalobě zamítnut). Zdejší soud se totiž ztotožnil s názorem vysloveným Krajským soudem v Praze v rozsudku ze dne 29. 1. 2014, č. j. 45 A 11/2012-61, dostupném na www.nssoud.cz, že neúspěšné podání návrhu na přiznání odkladného účinku žalobě či na vydání předběžného opatření bez dalšího neznamená, že náklady vynaložené v souvislosti s tímto úkonem jsou náklady nedůvodnými ve smyslu § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Využití možnosti podat návrh na přiznání odkladného účinku žaloby (resp. na vydání předběžného opatření) jako institutu výslovně upraveného v soudním řádu správním, aniž by šlo o zjevné zneužívání tohoto institutu (např. co do počtu opakovaných návrhů), nákladem nedůvodně vynaloženým k ochraně práv ve shora uvedeném smyslu není. Nic na tom nemění ani ta skutečnost, že takový návrh nebyl úspěšný a tedy nevedl k přiznání odkladného účinku žaloby či vydání předběžného opatření. Rozhodný je pouze úspěch účastníka ve věci samé. Otázka úspěchu při dílčích rozhodnutích předběžné povahy učiněných soudem v průběhu řízení je v tomto ohledu naopak nepodstatná. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 20 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku 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 10. října 2017

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu