



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **EVOL a. s.**, se sídlem Komořany 146, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 3. 2016, č. j. 30 Af 26/2014 – 35,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 3. 2016, č. j. 30 Af 26/2014 – 35, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Exekučním příkazem ze dne 30. 5. 2013, č. j. 204560/13/4000-27900-107911 (dále jen „exekuční příkaz“) nařídil Specializovaný finanční úřad (dále jen „správce daně“) daňovou exekuci na přikázání pohledávky z účtu žalobce k vymožení nedoplatku v celkové výši 3.648.952,99 Kč (z toho 1.081.530 Kč daň z příjmů právnických osob, 983.586,99 Kč související úrok z prodlení ke dni 28. 5. 2013, 1.512.288 Kč související penále a 71.548 Kč exekuční náklady), jakož i daňovou exekuci úroku z prodlení z částky 1.081.530 Kč od 29. 5. 2013 do zaplacení. Exekučním titulem byl výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní.

[2] Proti exekučnímu příkazu podal žalobce odvolání, jež bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 12. 2013, č. j. 32460/13/5000-14503-711090 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), zamítnuto.

[3] Žalovaný k tvrzení žalobce, že v jeho případě bylo na místě vydat vyrozhodnutí o výši nedoplatků dle § 153 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších

předpisů (dále jen „daňový řád“), uvedl, že vydání vyrozumění je právem, nikoliv povinností správce daně. K takovému kroku je nutné přistoupit, pokud je to v dané situaci účelné. Žalobce ovšem musel mít o výši svých nedoplatků zcela konkrétní povědomí, neboť dne 12. 4. 2013 mu byla doručena rozhodnutí o odvolání, na jejichž základě byla pravomocně stanovena daňová povinnost, jejíž neuhrazení vedlo k vydání předmětného exekučního příkazu. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce žalobce, že došlo ke zkrácení jeho práva na obranu, pokud správce daně přistoupil k exekuci úroku z prodlení, aniž by předtím jeho výši sdělil žalobci pomocí platebního výměru na úrok z prodlení. Žalovaný dále uvedl, že zákon správcí daně neukládá povinnost vyrozumívát daňový subjekt o výši úroku z prodlení. Jde o právo správce daně zakotvené § 252 odst. 6 daňového řádu. Samotný úrok z prodlení vzniká ze zákona a není tudíž potřebné vydávat konstitutivní rozhodnutí.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně, ve které uvedl, že z důvodu přeplatku na jeho osobním daňovém účtu ke dni 4. 3. 2013 bylo v jeho případě účelné, aby správce daně vydal vyrozumění o výši nedoplatků dle § 153 odst. 3 daňového řádu. Žalobce totiž nebyl žádným notorickým dlužníkem, u něhož by exekuce musela nastoupit okamžitě a bez vydání předmětného vyrozumění. Vydání vyrozumění bylo na místě i z důvodu, že stav osobního daňového účtu žalobce vykazoval nespolehlivé hodnoty. Bylo tudíž zcela legitimní, pokud žalobce spoléhal na aplikaci § 153 odst. 3 daňového řádu a čekal, až ho správce daně vyrozumí o výši jeho nedoplatků. Žalovaný vůbec nevysvětlil, proč v případě žalobce nebylo účelné předmětné vyrozumění učinit. Žalobce dále namítl, že správce daně do exekuce zahrnul i úroky z prodlení, a to i přes fakt, že tyto nebyly žalobci sděleny platebním výměrem. Žalobce byl tudíž zkrácen na svém právu na odvolání, ve kterém by mohl namítat nesprávnou výši úroku z prodlení. Jiné finanční úřady (Finanční úřad ve Vyškově) přitom platební výměry na úrok z prodlení vydávají a není důvod, proč by v žalobcově případě neměl být vydán. Správce daně měl přistoupit k vydání platebního výměru dle § 252 odst. 6 daňového řádu, neboť tento může být exekučním titulem a žalobce neměl jistotu, kolik vlastně dluží, když stav jeho osobního daňového účtu byl nespolehlivý. Žalobce se proto legitimně spoléhal, že správce daně aplikuje § 252 odst. 6 daňového řádu a vydá platební výměr na úrok z prodlení. Žalovaný dále vůbec nevysvětlil, proč v případě žalobce nebylo na místě předmětný platební výměr vydat.

[5] V reakci na vyjádření žalovaného k žalobě doručil žalobce krajskému soudu repliku, ve které sdělil, že nikdy nezpochybňoval fakultativnost vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu, nýbrž žalovanému vytýkal, že neosvětlil, proč vyrozumění v žalobcově případě nebylo na místě vydat. Vydání předmětného vyrozumění bylo v případě žalobce účelné, neboť žalobce předpokládal, že přeplatek evidovaný na jeho osobním daňovém účtu pokryje pravomocně stanovenou daň. To se ovšem nestalo, neboť správce daně vymáhal i předtím nesdělený úrok z prodlení. Žalobce nezpochybňoval ani fakultativnost vydání platebního výměru na úrok z prodlení. Žalovaný však neosvětlil, proč tento v případě žalobce nevydal. Jako nesprávné označil žalobce tvrzení žalovaného, že proti výši úroků z prodlení se mohl bránit v rámci odvolacího řízení proti exekučnímu příkazu.

pokračování

[6] Krajský soud rozsudkem ze dne 24. 3. 2016, č. j. 30 Af 26/2014 - 35, zrušil pro nezákonnost žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Krajský soud v rozsudku obsáhle citoval z komentáře v systému ASPI, resp. v systému Beck online k § 153 odst. 3 daňového řádu (dále též „komentář“) a dovodil, 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 neshledal, že by tyto výjimečné okolnosti byly dány. Za takto popsaného skutkového stavu je nutno podle krajského soudu dospět k závěru, že nevydání vyrozumění o výši nedoplatků správcem daně bylo v rozporu se zásadou vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu), spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a legitimního očekávání (§ 8 odst. 2 daňového řádu) a mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

[8] K námitce žalobce, že proti němu vedl správce daně exekuci i přes to, že ve věci vymáhaného úroku z prodlení nebyl vydán vůbec platební výměr, krajský soud uvedl, že v projednávané věci byla vedena daňová exekuce na podkladě výkazu nedoplatků ze dne 23. 5. 2013, č. j. 190897/13/4000-27801-105365. Jeho součástí bylo i vyčíslení úroků z prodlení na dani z příjmů právnických osob u žalobce. Výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní je dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu exekucním titulem. Úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona, a to za každý den, po který nebyla splatná daň uhrazena (§ 252 odst. 2 daňového řádu). O výši úroku z prodlení vyrozumí správce daně daňový subjekt rozhodnutím (platebním výměrem). Platební výměr má však toliko deklaratorní charakter, jeho vydáním není založena povinnost hradit úrok z prodlení. Tato povinnost je založena přímo zákonem. Úrok z prodlení nabíhá při splnění zákonných podmínek a v okamžiku jejich splnění je také úrok z prodlení splatný. Krajskému soudu se proto jako „*nejvhodnější postup jeví*“ nejprve vyrozumět žalobce o předpisu úroku platebním výměrem a teprve až následně vést vymáhací řízení. Nedodržení takového postupu dle názoru krajského soudu ovšem nelze posuzovat jako nezákonnost.

III.

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále také „stěžovatel“) kasační stížnost.

[10] Podle stěžovatele nebyly dány důvody ke zrušení jeho rozhodnutí. Krajský soud provedl extenzivní výklad § 153 odst. 3 daňového řádu, který přiblížil spíše k obsoletní právní úpravě [zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“)]. Podle stěžovatele je mezi těmito právními úpravami zásadní rozdíl. Zatímco výzva dle § 73 odst. 1 ZSDP měla obligatorní charakter, vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu má pouze fakultativní a informativní charakter. To ostatně stvrzuje i samotným krajským soudem citovaný komentář k daňovému řádu. V ust. § 73 odst. 2 ZSDP byly stanoveny okolnosti, za který není nutné výzvu vydávat (pokud hrozí nebezpečí, že účel vymáhání

bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně). Obdobně však argumentuje krajský soud ohledně nutnosti vyrozumět daňový subjekt dle § 153 odst. 3 daňového řádu, který je ovšem zcela jinak koncipován.

[11] Stěžovatel měl dále za to, že nevydání vyrozumění dle předmětného ustanovení zákona nemůže mít vliv na zákonnost následné daňové exekuce, jak nesprávně tvrdí krajský soud. Je to právě neformálnost a nezávaznost daného vyrozumění, které jsou určujícími atributy tohoto institutu. Takový typ úkonu (který není ani rozhodnutím) pak zcela logicky nemůže jakkoliv ovlivňovat zákonnost následného postupu, což připouští i krajským soudem citovaný komentář.

[12] Stěžovatel dále poukázal na důsledky postupu krajského soudu. Pokud vyrozuměním není vázán ani daňový subjekt ani správce daně, pak také může správce daně kdykoliv přistoupit k daňové exekuci (což potvrzuje i soudem citovaný komentář, když hovoří o mimo exekučním opatření a jeho nezávislosti na exekučním řízení). Správce daně je tak fakticky oprávněn přistoupit k daňové exekuci mimo jiné i okamžitě po vyrozumění daňového subjektu o existenci nedoplatků, čímž je ovšem dle názoru stěžovatele zcela vyprázdněn účel, který institutu vyrozumění přisuzuje krajský soud. Nevydání vyrozumění dle ust. § 153 odst. 3 daňového řádu tak nemůže mít vliv na zákonnost daňové exekuce, mimo jiné i s ohledem na to, že na rozdíl od výzvy dle ust. § 73 odst. 1 ZSDP není tento institut součástí daňové exekuce ani její podmínkou. Stěžovatel doplnil, že bezpředmětnost požadavku na užití vyrozumění dle ust. § 153 odst. 3 daňového řádu v co nejširší možné míře vyvěrá ze samotné jeho povahy. S ohledem na výraznou neformálnost vyrozumění si lze jen stěží představit spory o to, zda vyrozumění vydáno bylo či nikoliv. Stěžovatel k tomu poukázal i na konkrétní skutkové okolnosti dané věci a doplnil, že účelnost předmětného vyrozumění nelze dovozovat ani v daném konkrétním případě. Za situace, kdy žalobci běžně vznikaly nedoplatky, které tento pak ve své podstatě hradil až ze vzniklých přeplatků, není na místě vyrozumění vydávat. Vydání vyrozumění tak v daném případě nebylo na místě.

IV.

[13] Dne 8. 8. 2016 bylo Nejvyššímu správnímu soudu z datové schránky žalobce doručeno vyjádření ke kasační stížnosti. Ve vyjádření žalobce vyslovil nesouhlas s názorem stěžovatele, že je na vůli správce daně, zda vyrozumění vydá či nikoliv a že vyrozumění nemá žádný vliv na prováděnou exekuci. Za tohoto stavu by totiž bylo ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu mrtvým ustanovením. Žalobce nijak nezpochybňuje to, že úroky z prodlení vznikají ze zákona a tudíž se nevyžaduje povinnost vydání deklaratorního rozhodnutí podle § 252 odst. 6 daňového řádu. Vytýká však stěžovateli, že stěžovatel nijak nevysvětlil, proč v tomto případě tak správce daně neučinil. Chtěl-li správce daně vést exekuci na úroky z prodlení, měl před exekucí vystavit platební výměr na úroky z prodlení podle § 252 odst. 6 daňového řádu a zajistit žalobci možnost je zaplatit dobrovolně a bez exekuce, resp. možnost brojit proti výši úroků z prodlení opravným prostředkem. Oproti platebnímu výměru totiž není výkaz nedoplatků doručován a nelze proti němu uplatnit opravné prostředky. V exekučním řízení pak nelze správnost exekučního titulu nijak zkoumat, tím spíše v řízení před správními soudy (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75, či ze dne 2. 6. 2011,

pokračování

č. j. 7 Afs 82/2010 - 155). Pokud správce daně má ve výkazu nedoplatků nesdělené úroky z prodlení podle § 252 odst. 6 daňového řádu a rozhodne se je exekvovat, jde o nekontrolovatelný proces; žalobce nemá proti výši nesdělených úroků jak brojit. Tím je žalobce zcela závislý na přesnosti a správnosti evidence správce daně. S poukazem na náleznost pléna Ústavního soudu ze dne 1. 3. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 27/15, žalobce dále dovozuje, že úroky z prodlení, které mu nebyly pravomocně stanoveny (a sděleny platebním výměrem) nemohly být v souladu se zákonem i ústavním pořádkem uvedeny ve výkazu nedoplatků, a proto nemohly být ani na žalobci exekučně vymáhány. Je tomu tak proto, že Ústavní soud vyslovil názor, že „*Znění ustanovení navrhovaného ke zrušení je normou příznávající výkazu nedoplatků sestaveného z údajů evidence daní právní účinky exekučního titulu. Výkaz nedoplatků je seznamem jednotlivých dluhů, které byly pravomocně daňovému dlužníku vyměřeny (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem) a které správce daně eviduje v evidenci daní; jeho obsahové náležitosti definuje § 176 odst. 2 daňového řádu. Svou povahou je výkaz evidenční pomůckou a správci daně jej sestavují zejména v případě, kdy hodlají daňové dluhy vymáhat*“. Žalobci však vymáhané úroky nebyly nijak stanoveny (sděleny deklaratorním platebním výměrem) a proto mu nemohly být ani stanoveny pravomocně, jak vyžaduje Ústavní soud. Žalobce se dále ohradil vůči tvrzení stěžovatele, že mu běžně vznikaly nedoplatky na daních a že by tyto hradil z přeplatků na dani.

V.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3, 4 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je nutno zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[15] Stěžovatel ve své kasační stížnosti napadá rozsudek krajského soudu primárně z důvodu nesprávného posouzení věci. Tato okolnost však nijak nebrání povinnosti kasačního soudu posoudit zákonnost napadeného rozsudku i ve světle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., který upravuje nepřezkoumatelnost. Rozhodující správní soud není v tomto směru limitován dispoziční zásadou (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s., § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003 - 78, ze dne 28. 7. 2004, č. j. 4 Azs 165/2004 - 36, ze dne 14. 10. 2010, č. j. 5 Afs 51/2010 - 107, ze dne 30. 4. 2013, č. j. 9 As 149/2012 - 30, ze dne 10. 4. 2014, č. j. 7 Afs 14/2014 - 80, ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 Afs 13/2016 - 25, ze dne 16. 3. 2016, č. j. 10 Afs 265/2015 - 102, ze dne 9. 7. 2015, č. j. 7 Azs 157/2015 - 46). Z této judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí je vadou, ke které jsou správní soudy povinny přihlížet i bez námitek, tedy z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Vlastní přezkum rozhodnutí soudu je možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí plně vyhovuje kritériím přezkoumatelnosti. To v daném případě splněno není.

[16] Žalobce v řízení před krajským soudem uváděl dva základní okruhy žalobních námitek. V prvním z nich brojil proti vyrozumění o výši nedoplatků dle § 153 odst. 3 daňového řádu (žalobce měl být z důvodu neznalosti o výši nedoplatků o této vyrozuměn a mělo mu být řádně vysvětleno, proč v jeho případě nebylo vyrozumění vydáno). Ve druhém pak žalobce napadal postup správních orgánů ve vztahu k platebnímu výměru na úrok z prodlení (správce daně měl z důvodu zkrácení práva žalobce na obranu a jeho

nevědomosti o výši nedoplatků vydat platební výměr na úrok z prodlení; správní orgány neodůvodnily, proč v případě žalobce nebyl platební výměr na úrok z prodlení vydán).

[17] Krajskému soudu je nutno předně vytknout vypořádání druhého okruhu žalobních námitek. Krajský soud totiž ohledně žalobcem tvrzené povinnosti vydání platebního výměru na úrok z prodlení uvedl následující: „*Další námitka směřovala proti tomu, že správce daně nevydal platební výměry na úrok z prodlení. 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. Výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní je dle ust. § 176 odst. 1 písm. a) exekucním titulem. Úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona, a to za každý den, po který nebyla platební povinnost splněna, uhrazena (§ 252 odst. 2 daňového řádu). O výši této daňové povinnosti vyrozumí správce daně daňový subjekt rozhodnutím (platebním výměrem). 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. Dle názoru soudu s ohledem na obdobnost právní úpravy lze vyjít 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.“ Vhodnějším postupem se opravdu jeví nejprve vyrozumět žalobce o předpisu úroku platebním výměrem a teprve následně vést vymáhací řízení. Nedodržení takového postupu však nelze posuzovat jako nezákonnost, avšak je-li takto postupováno, je to dalším důvodem k tomu, aby před zahájením vymáhání byl daňový subjekt vyrozuměn o výši nedoplatku postupem dle § 153 odst. 3 daňového řádu.“*

[18] Z citovaného textu tedy není zřejmé, zda za nastalých skutkových okolností byly správní orgány povinny vydat platební výměr na úrok z prodlení či nikoliv. Krajský soud dospěl k závěru, že by šlo o „*vhodnější postup*“. Takové vyjádření ovšem neposkytuje jednoznačnou odpověď, zda krajský soud nevydání platebního výměru považuje za vadu řízení či nikoliv. Návazně tak nelze postavit na jisto, jestli a případně jakým způsobem má žalovaný v dalším řízení tuto vadu odstranit. Z výše citovaného vypořádání druhého okruhu žalobních námitek nelze určit ani na základě jakých úvah krajský soud dospěl k závěru, že vydání platebního výměru by bylo vhodnějším postupem. Jde o závěr nepodložený náležitou argumentací. Takové odůvodnění je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nelze posoudit správnost úvah krajského soudu, které jej k předmětnému názoru vedly. Krajskému soudu je dále nutné vytknout, že blíže nevysvětlil svůj závěr ohledně vlivu vady (nevydání platebního výměru na úrok z prodlení) 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 učinil ohledně nevyrozumění žalobce o výši jeho nedoplatků, k tomu viz níže. Odkaz na rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 25. 3. 2008, č. j. 15 Ca 75/2007 - 22, týkající se již neúčinného právního předpisu, nepostačuje, neboť krajský soud jej jakkoli dále

pokračování

nerozvíjí a nevysvětluje, proč je jeho závěry možné aplikovat i na nově účinnou právní úpravu.

[19] Nutno doplnit, že krajský soud explicitně nevypořádal ani námitku žalobce, který v žalobě, resp. v replice namítal, že nikdy nezpochybňoval povahu platebního výměru na úrok z prodlení, stěžovatel měl však v rozhodnutí o odvolání osvětlit, proč správce daně nepřistoupil v jeho případě k vydání tohoto platebního výměru, když takový postup je možný, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Krajský soud tuto námitku výslovně nevypořádal. Dle ustálené judikatury zdejšího soudu platí, že krajský soud je povinen vypořádat všechny žalobní námítky. V opačném případě je nutno jeho rozhodnutí zrušit pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 - 111).

[20] Ani první okruh žalobních námitek, tj. že správce daně měl žalobce v souladu s § 153 odst. 3 daňového řádu vyrozumět o výši jeho nedoplateků, krajský soud nevypořádal řádně. Krajský soud tyto námítky vypořádal v podstatě pouze převzetím komentáře k daňovému řádu a odkazem na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 25. 4. 2014, č. j. 31 Af 4/2013 - 59, který ovšem pouze opětovně opakuje východiska obsažená v komentáři k daňovému řádu. Krajský soud neprovedl vlastní výklad předmětného ustanovení, které zní „*Správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplateků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením*“, ale vyšel pouze z obecných závěrů komentářové literatury. Citovaný komentář, resp. argumentace krajského soudu přitom skutečně (jak tvrdil stěžovatel) částečně vychází i z předcházející právní úpravy (§ 73 odst. 1 ZSDP, podle něhož platilo, že „*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.*“), přičemž bez výzvy bylo možno postupovat jen tehdy, pokud by byl „*účel vymáhání zmařen*“. K těmto rozdílům, které mohou mít ve vztahu k dané věci zásadní důsledky, se krajský soud nijak nevyjádřil. Z rozsudku krajského soudu nelze dovodit ani to, že by krajský soud dodržení § 153 odst. 3 daňového řádu zkoumal ve vztahu ke všem konkrétním okolnostem dané věci. Krajský soud se zabýval pouze obecnými skutkovými okolnostmi zmíněnými v citovaném komentáři. Krajský soud tedy převzal závěry komentářové literatury bez dalšího jako celek za své, aniž by ovšem řádně vysvětlil, na základě jakých právních úvah ve vztahu k dané konkrétní věci tak učinil, na což správně poukazoval stěžovatel v kasační stížnosti. Krajský soud tedy neprovedl náležitý (vlastní) výklad předmětného ustanovení daňového řádu a jeho následnou aplikaci na nastalý skutkový stav. Komentář přitom z logiky věci nemůže pamatovat na všechny situace, které v praxi mohou nastat, což plně platí i pro danou věc. Všemi specifiky dané věci se však krajský soud při výkladu předmětného ustanovení nezabýval. I z tohoto důvodu je rozsudek nepřezkoumatelný, neboť nelze akceptovat odůvodnění spočívající v citaci komentářové literatury, aniž by tato citace byla dále rozvedena, doplněna, vyložena a aplikována na konkrétní případ (podpůrně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2007, č. j. 3 As 60/2006 - 46 a nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 9. 1996, sp. zn. III. ÚS 176/96).

[21] Zejména je však třeba krajskému soudu vytknout, že zrušil rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení (nevydání vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu), aniž by řádně rozvedl svůj závěr o tom, že tato vada způsobila nezákonnost rozhodnutí o odvolání. Krajský soud se omezil na konstatování, že „*nevydání vyrozumění o výši nedoplatku správcem daně je v rozporu se zásadou vstřícnosti (§ 6 odst. 4), spolupráce (§ 6 odst. 2) a legitimního očekávání (§ 8 odst. 2) a mělo vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.*“ Dle rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu je v případech vad řízení pro zrušení napadeného rozhodnutí nutné, aby předmětná vada měla vliv na jeho zákonnost (rozsudek ze dne 4. 6. 2003, č. j. 6 A 12/2001 - 51). Je tak vždy třeba zkoumat, zda dané pochybení vede rovněž ke zkrácení subjektivních veřejných práv žalobce. Absentující úvaha krajského soudu o tom, z jakého důvodu takové pochybení mělo za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé, způsobuje nepřezkoumatelnost předmětného rozsudku pro nedostatek důvodů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 6. 2009, č. j. 9 As 72/2008 - 69). Nejvyšší správní soud nepřehlédl ani to, že krajský soud posoudil postup správce daně za rozporný se zásadami spolupráce, vstřícnosti a legitimního očekávání, ačkoliv žalobce explicitně netvrdil porušení těchto základních zásad správy daní. Porušení těchto zásad je akcentováno v uvedeném komentáři k daňovému řádu, který krajský soud bez dalšího přebírá i v tomto ohledu. Nutno zdůraznit i to, že z komentáře, o který opírá krajský soud své závěry, vyplývá, že absence vyrozumění ve smyslu § 153 odst. 3 daňového řádu nemusí mít vliv na zákonnost daňové exekuce.

[22] Krajskému soudu je třeba konečně vytknout, že neuvedl (a to přes nedostatečné a nejednoznačné odůvodnění – k tomu viz výše), jak má žalovaný v dalším řízení postupovat. Uvedený nedostatek umocňuje skutečnost, že výše popsané odůvodnění rozsudku krajského soudu 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 napadaný exekuční příkaz, exekuci pouze zastavit (dílem nebo celou) dle § 181 odst. 2 písm. j), resp. písm. i) daňového řádu, jak by se mohlo jevit ve světle podaného odůvodnění jeho rozsudku (čl. V., str. 7, odst. 2), či zvolit jiné procesní kroky. Vzhledem k tomu, že dané postupy mají zásadně rozdílné dopady na daňové řízení, je potřeba jednoznačného právního závěru krajského soudu o to naléhavější. Nejvyšší správní soud tudíž nemůže jinak, než rozsudek krajského soudu označit za nepřezkoumatelný i z tohoto důvodu. Jak se totiž již zdejší soud několikrát vyslovil, „*Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost lze pak považovat též takové soudní rozhodnutí, z něhož nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán a jak má tedy v dalším řízení postupovat.*“ (viz např. rozsudek ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132).

[23] Z výše uvedených důvodů nemohl rozsudek krajského soudu obstát. Souhrn a intenzita výše vytčených vad v dané věci brání přezkumu kasačních námitek. Jakékoliv úvahy kasačního soudu by s ohledem na výše uvedené byly přinejmenším předčasné a způsobily zkrátit účastníky řízení na jejich právech.

[24] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů proto rozsudek krajského soudu s odkazem na vady ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán právním

pokračování

názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[25] V dalším řízení tedy bude na krajském soudu, aby se věci v souladu se zákonem, v mezích podané správní žaloby a vysloveného závazného názoru Nejvyššího správního soudu znovu a důkladně zabýval. Krajský soud předně napraví všechna výše vytčená pochybení a řádně vypořádá všechny uplatněné žalobní námitky. Výklad krajského soudu k § 153 odst. 3, resp. k dalším ustanovením daňového řádu již nebude založen na pouhém převzetí obecných závěrů komentářové literatury. Krajský soud se bude zabývat konkrétní skutkovou situací v projednávané věci (mající odraz ve správním spisu). Dojde-li krajský soud k závěru o existenci vad řízení, zodpoví, zda tyto vady měly za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Přitom bude zkoumat vliv absence vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu na zákonnost exekučního příkazu i související exekuce v dané věci. Pokud krajský soud dospěje k závěru, že je nutno rozhodnutí stěžovatele zrušit, uvede, jak má stěžovatel v dalším řízení konkrétně postupovat.

[26] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[27] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. září 2016

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu