



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Ing. Petra Šuránka a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **První železářská společnost Kladno, s.r.o.**, IČO 495 50 942
sídlem Huťská 160, 272 01 Kladno
zastoupená daňovým poradcem Ing. Zdeňkem Urbanem
sídlem Jungmannova 319, 506 01 Jičín

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, 140 00 Praha 4

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného – výzvě ze dne 15. 5. 2019, č. j. 2906360/19/2110-00540-204117,

takto:

I. **Žaloba se zamítá.**

II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

I. **Vymezení věci**

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) odeslanou dne 21. 6. 2019 domáhá zrušení výzvy k podání prohlášení o majetku ze dne 15. 5. 2019, č. j. 2906360/19/2110-00540-204117 (dále jen „výzva“), vydané podle § 180 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“). Výzvou byla žalobkyni uložena povinnost podat prohlášení o majetku ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení výzvy.

2. Žalobkyně namítá, že pro vydání výzvy nebyly splněny zákonné podmínky ve smyslu § 180 odst. 1 daňového řádu. Dle žalobkyně nebyl důvod pro vydání výzvy uvedený žalovaným (tj. že daňový nedoplatek nemohl být vymohlen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb) naplněn v době jejího vydání a ani nemá oporu ve spisovém materiálu. Důvodová zpráva k § 180 daňového řádu uvádí: „*Podmínkou vyžádání prohlášení o majetku je nemožnost vymoci nedoplatek daňovou exekucí z účtu u poskytovatele platebních služeb ať již započatou exekucí, nebo nemožností exekuci zahájit.*“ Správce daně tedy dle žalobkyně nemá možnost vydat výzvu k podání prohlášení o majetku kdykoliv, ale pouze při naplnění zákonných podmínek stanovených daňovým řádem. Vydat výzvu tak lze pouze za podmínky, že daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb nemohla být nařízena nebo její nařízení nevedlo k celkové úhradě nedoplatku po právní moci exekučního příkazu. Tuto podmínku lze považovat za splněnou, pokud správce daně na základě žádosti dle § 57 odst. 3 daňového řádu zjistí, že dlužník nemá žádný účet u poskytovatele platebních služeb, jenž by bylo možno postihnout příkázáním pohledávky, nebo takový účet sice má, avšak prostředky na něm uložené jsou nedostatečné. Ze spisového materiálu není zřejmé, že by žalovaný tuto skutečnost před vydáním výzvy zjišťoval. Naopak ze spisového materiálu vyplývá, že žalovaný dne 15. 5. 2019 podal žádost k České národní bance (dále jen „ČNB“) o poskytnutí údajů z centrální evidence účtů, na základě které zjistil, že žalobkyně disponuje celkem 21 bankovními účty u 8 různých poskytovatelů platebních služeb. Je zřejmé, že žalobkyně měla bankovní účty, které bylo možno postihnout daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, což dokládá i skutečnost, že žalovaný v den vydání výzvy vydal též 8 exekučních příkazů na příkazání pohledávky z účtu. Uvedl-li žalovaný ve výzvě, že nedoplatek není možné vymoci daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu, pak žalobkyně namítá, že to v daném okamžiku nemohl vědět, neboť výzva je datována stejným dnem (15. 5. 2019) jako exekuční příkazy. Exekuční příkazy byly nadto žalobkyni doručeny až dne 16. 5. 2019, tj. poskytovatelé platebních služeb nemohli exekuční příkazy na příkazání pohledávky z účtu splnit již dne 15. 5. 2019. Odůvodnění výzvy se tak odkazuje na stav, který nemohl v době vydání výzvy nastat a nemohl být znám.
3. Žalobkyně navíc dodává, že lhůta pro splnění výzvy musí být dle daňového řádu přiměřená a ne kratší než 15 dnů ode dne doručení výzvy. V případě stanovení nejkratší možné lhůty je vhodné v odůvodnění uvést, proč je lhůta stanovena právě v takové délce. Žalovaný však neuvedl, proč stanovil pro splnění výzvy nejkratší možnou lhůtu. Až poté, co žalobkyně požádala o prodloužení lhůty, žalovaný rozhodnutím lhůtu prodloužil, k čemuž uvedl, že si je vědom toho, že s ohledem na rozsah majetku žalobkyně nebyla výzvou stanovená lhůta pro splnění povinnosti dostatečná.
4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě zejména uvádí, že výzvou nedochází k dotčení práv a povinností, které by žalobkyně již dříve neměla. Výzva je procesním úkonem, jehož cílem je získat přehled o majetku dlužníka, ze kterého by mohl správce daně uspokojit svoji daňovou pohledávku, nikoli rozhodnutím z materiálního hlediska. Současně je úkonem správce daně při placení daní, který není učiněn v řízení, jež by jejímu vydání předcházelo, a ani se vydáním výzvy žádné řízení nezahajuje nebo nekončí. Neexistuje tedy ani předmět řízení, o kterém by bylo výzvou rozhodnuto, a tím zasaženo do práv a povinností daňového dlužníka. Institut prohlášení o majetku je upraven i v § 260a a násl. zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“). Prohlášení o majetku se podle o. s. ř. činí ve formě výsledku povinného, ke

kterému je předvolán. Předvolání k ústnímu jednání k prohlášení o majetku a výzvu k písemnému podání prohlášení je možné postavit na roveň. Dle názoru žalovaného tak výzva k podání prohlášení o majetku není rozhodnutím podléhajícím soudnímu přezkumu podle § 65 s. ř. s., může ale představovat nezákonný zásah, vůči němuž by se žalobkyně mohla domáhat soudní ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s., ale až po vyčerpání prostředků nápravy poskytovaných daňovým řádem (námitek podle § 159 daňového řádu).

5. Žalovaný dále uvádí, že výzvu vydal dne 15. 5. 2019 a doručil ji žalobkyni při místním šetření dne 16. 5. 2019. Před vydáním výzvy měl žalovaný k dispozici sdělení bank o výši zůstatků na jednotlivých účtech žalobkyně. Tyto informace žalovaný získává elektronicky na základě hromadného elektronického dotazu. Ke dni 14. 5. 2019 byl na osobním účtu žalobkyně evidován nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob a dani z přidané hodnoty v celkové výši 5 657 850 Kč. Žalovaný dále popisuje zůstatky, které měla žalobkyně na různých účtech podle sdělení bank a to v řádech tisíců, maximálně desetitisíců Kč. Daňový nedoplatek tak dle žalovaného nemohl být uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb. Žalovaný je také toho názoru, že vyhověl zákonnému požadavku na minimální délku lhůty. Má za to, že nebyl povinen tuto lhůtu odůvodnit, neboť se nejednalo o nejkratší možnou lhůtu, jelikož za tu se podle § 32 odst. 3 daňového řádu považuje lhůta kratší než 8 dnů. Skutečnost, že lhůta byla následně prodloužena, nemá vliv na zákonnost výzvy. Žalovaný je toho názoru, že zákonné podmínky pro vydání výzvy byly naplněny, a navrhuje zamítnutí žaloby, pokud soud nedospěje k závěru, že žaloba je nepřipustná.

II. Skutečnosti vyplývající ze správního spisu

6. Soud ze správního spisu zjistil, že žalovaný dne 6. 5. 2019 učinil hromadný dotaz na poskytovatele platebních služeb týkající se existence a stavu účtů žalobkyně, přičemž v období mezi 6. a 10. 5. 2019 obdržel odpovědi poskytovatelů, z nichž vyplynuly zůstatky žalobkyně na účtech ve výši pouze tisíců Kč, významnější byl pouze zůstatek jednoho účtu ve výši 55 733,51 € (v tehdejší kurzu ekvivalent cca 1 435 000 Kč) doprovázený však současně jiným bankovním účtem u téže banky se záporným saldem ve výši takřka 60 mil. Kč. Uvedené vyplývá ze souhrnného výtisku dotazů a všech odpovědí z elektronické databáze ADIS pořízeného dne 23. 9. 2019.
7. Dne 15. 5. 2019 žalovaný sestavil výkaz daňových nedoplatků žalobkyně podle stavu ke dni 14. 5. 2019 v souhrnné částce 5 657 850 Kč a potvrdil jejich vykonatelnost. Dne 15. 5. 2019 vydal žalovaný také 8 exekučních příkazů na příkázání pohledávky z účtu ve smyslu § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 daňového řádu k uhrazení daňového nedoplatku žalobkyně i s příslušenstvím (celkem 5 771 006 Kč).
8. Téhož dne (15. 5. 2019) vydal žalovaný výzvu dle § 180 odst. 1 daňového řádu. V ní žalobkyni uložil ve lhůtě 15 dnů ode dne jejího doručení podat prohlášení o majetku. Žalobkyně byla v prohlášení o majetku povinna uvést mimo jiné informace o svých peněžních účtech, o osobách, vůči nimž má jiné peněžité pohledávky či jiná majetková práva, o movitých věcech, které vlastní, atd. V odůvodnění výzvy žalovaný jen jednou větou uvedl, že vymáhaný daňový nedoplatek není možné vymoci daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, a proto žalobkyni vyzývá k prohlášení o majetku. Žalobkyni pak mimo jiné poučil o možnosti uložení pořádkové pokuty dle § 247 odst. 2 daňového řádu, o hrozící trestní odpovědnosti ve smyslu § 227 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„trestní zákoník“), nesplní-li žalobkyně řádně tuto povinnost, i o neúčinnosti právních jednání žalobkyně týkajících se jejího majetku po doručení výzvy dle § 180 odst. 6 daňového řádu s tím, že proti výzvě není možné se samostatně odvolat (§ 109 odst. 2 daňového řádu).

9. Výzva byla žalobkyni doručena během místního šetření za účelem zjištění majetku ve vlastnictví žalobkyně, které se uskutečnilo dne 16. 5. 2019. Během něho byl dle protokolu jednání žalobkyně mimo jiné seznámen s evidovanými daňovými nedoplatky, jejichž postupnou úhradu přislíbil (uvedl, že předpokládá uhrazení exekucí z bankovních účtů z příšlých tržeb, a to v rozsahu cca 3 500 000 Kč do 10 dnů a zbytek v horizontu přibližně 3 týdnů. Dále jednání žalobkyně popsal předmět činnosti žalobkyně a sdělil, že další podrobnosti uvede v prohlášení o majetku, přičemž poskytne žalovanému plnou součinnost.
10. Následně bylo dne 23. 5. 2019 vydáno osm rozhodnutí o (částečném) zastavení daňové exekuce v návaznosti na částečné úhrady vymáhaných nedoplatků žalobkyní (celkem ve výši 481 357,31 Kč).
11. Podáním ze dne 30. 5. 2019 požádala žalobkyně žalovaného o prodloužení lhůty na odpověď na výzvu, a to z důvodu převzetí jejího zastupování daňovým poradcem, který se musí seznámit s podklady. Přiložena byla plná moc pro daňového poradce. Lhůta pro podání prohlášení o majetku byla následně žalovaným prodloužena (rozhodnutím ze dne 4. 6. 2019), a to do 17. 6. 2019 s odůvodněním, že si správce daně je vědom toho, že s ohledem na rozsah majetku žalobkyně nebyla patnáctidenní lhůta pro splnění povinnosti dostatečná.
12. Dne 17. 6. 2019 žalobkyně odpověděla prostřednictvím datové schránky daňového poradce na výzvu s tím, že zejména uvedla, že pro vydání výzvy nebyly splněny zákonné podmínky. Argumentovala v ní obdobně jako v podané žalobě. Z důvodu procesní opatrnosti žalobkyně uvedla dílčí informace o svých bankovních účtech, nemovitých věcech a zásobách.
13. Přípisem ze dne 2. 9. 2019 žalovaný upozornil žalobkyni, že odpověď (prohlášení o majetku) není úplná a vyzval žalobkyni k doplnění příslušných údajů v patnáctidenní lhůtě.

III. Posouzení žaloby soudem

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ně kladené. Soud přitom dospěl k závěru, že je žaloba přípustná, neboť výzva naplňuje znaky „rozhodnutí“ ve smyslu § 65 s. ř. s. jak z formálního, tak z materiálního hlediska, a zároveň lze dospět k závěru, že žalobkyně neměla vůči ní k dispozici žádné řádné opravné prostředky.
15. Formální náležitosti rozhodnutí jsou uvedeny zejména v ustanoveních § 101 a § 102 daňového řádu, přičemž napadená výzva tyto náležitosti obsahuje. I když ji daňový řád přímo za rozhodnutí neoznačuje, to není rozhodné. Jak konstatoval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 9. 2019, č. j. 1 As 436/2017-43, publikovaném pod č. 3931/2019 Sb. NSS, *„v případě pochybností o naplnění formálního znaku braničních či nestandardních úkonů pro jejich klasifikaci jako rozhodnutí dle § 65 odst. 1 s. ř. s. má být upřednostněna právě možnost obrany proti takovým úkonům cestou žaloby proti rozhodnutí, a to proto, že právě toto řízení nejlépe naplňuje principy, na nichž je správní*

soudnictví v České republice vybudováno, zatímco řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem má pouze doplňkovou (subsidiární) povahu. Jedním z nejdůležitějších aspektů při úvahách, jakou cestou má být zajištěn soudní přezkum proti konkrétnímu úkonu správního orgánu, musí být zajištění účinnosti poskytované soudní ochrany (bod 51 usnesení ve věci *Krácení dotace*). **K naplnění formálního znaku rozhodnutí tedy zpravidla postačuje to, aby založení, změna, zrušení nebo závazné určení práv individuálně určených jednotlivců (adresátů) bylo vtěleno do aktu správního orgánu, u něž je předepsána písemná forma a k jehož vydání je zákonem dána kompetence správního orgánu při splnění zákonem stanovených podmínek, které je správní orgán povinen posoudit. Tím budou pravidelně dány znaky „individuálního správního aktu, jak takovému pojmu rozumí hlavní proud doktríny správního práva“ [zvýraznění zde i dále v textu doplněno soudem].“**

16. Pro výzvu je přitom předepsána písemná forma s konkrétními náležitostmi, daňový řád žalovanému svěruje kompetenci takovou výzvu vydat a podrobuje ji konkrétním podmínkám, jež musí žalovaný před jejím vydáním posoudit. Jedná se o správní akt individuálně směřující vůči žalobkyni vydaný v rámci konkrétního řízení (daňové exekuce). Skutečnost, že výzva nepředstavuje konečné vyústění takového řízení, není na překážku. Co do formálních náležitostí je totiž výzva podle § 180 daňového řádu zcela souměřitelná s exekučními příkazy vydávanými podle § 178 daňového řádu, jež také exekuční řízení nezakončují a u nichž rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, jednoznačně uzavřel, že představují rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.
17. Přirovnání k blízkému institutu dle § 260a o. s. ř. tak, jak jej činí žalovaný, pak soud nepovažuje za významné. V občanském soudním řízení totiž příslušnou výzvu zasílá přímo soud. V daňovém řízení však výzvu činí orgán finanční správy, tedy orgán moci výkonné, a proto je třeba povinnému zajistit přístup k účinné soudní ochraně.
18. V případě výzvy k podání prohlášení k majetku jsou splněny i materiální požadavky na „rozhodnutí“ ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť výzva je „*úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti*“ a je způsobilá zkrátit žalobkyni na jejích právech, resp. zasáhnout do její právní sféry.
19. Je tomu tak v první řadě proto, že výzvou byla žalobkyni založena povinnost, při jejímž nesplnění jí hrozil postih za přečin porušení povinnosti učinit pravdivé prohlášení o majetku dle § 227 trestního zákoníku („*Kdo v řízení před soudem nebo jiným orgánem veřejné moci odmítne splnit zákonnou povinnost učinit prohlášení o majetku nebo se takové povinnosti vyhýbá nebo v takovém prohlášení uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslené údaje, bude potrestán odnětím svobody na šest měsíců až tři léta, peněžitým trestem nebo zákazem činnosti.*“). Třebaže nelze vyloučit, že v trestním řízení by žalobkyně mohla dosáhnout přezkumu zákonnosti výzvy, soud považuje za dostatečně vážný zásah do právní sféry žalobkyně již samotné její vystavení reálné nutnosti obhajovat svůj právní názor v trestním řízení, jelikož samo trestní řízení je spojeno s řádově závažnějšími negativními dopady než případné uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu či vedení hypotetického přestupkového řízení a uložení pokuty, proti nimž by bylo možné se následně bránit v řízení před správními soudy. Dostupnost právní ochrany veřejných subjektivních práv by měla být posuzována v zásadě v mezích kognice správního soudnictví, nikoliv z pohledu norem práva soukromého (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2021, č. j. 6 As 108/2019-39) či norem „velkého“ trestního práva.

20. Nelze přehlédnout ani důsledek výzvy spočívající v tom, že právní jednání žalobkyně týkající se jejího majetku jsou od okamžiku doručení výzvy vůči správci daně a dalším osobám, které mají proti žalobkyni vymahatelnou pohledávku na základě exekučního titulu, neúčinné (jak přímo stanoví § 180 odst. 6 daňového řádu). Jedná se o přímý zásah do právní sféry žalobkyně limitující rozsah výkonu jejího vlastnického práva, který nepochybně může ztížit výkon její podnikatelské činnosti. Nemožnost podat proti správnímu aktu s takovými účinky správní žalobu by znamenala odepření přístupu k soudu za situace, kdy žalobkyni hrozí poměrně závažné dopady v důsledku vydání výzvy, kterou považuje za nezákonnou.
21. Vzhledem k tomu, že proti výzvě není možné podat odvolání (§ 109 odst. 2 daňového řádu) a současně ani bezprostředně nenásleduje vydání jiného rozhodnutí, které by si žalobkyně mohla vynutit, které by bylo možné napadnout správní žalobou a při jehož přezkumu by byla plnohodnotně řešena zákonnost výzvy jako předběžná otázka (neexistuje tedy efektivní prostředek nápravy uvnitř veřejné správy), nelze ani hovořit o tom, že by ve věci nebyly vyčerpány řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem. Na věci ničeho nemění ani skutečnost, že žalobkyně měla možnost podat proti výzvě námitky ve smyslu § 159 daňového řádu. Jak potvrzují závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu vyslovené v usnesení ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, námitky nelze považovat za řádný opravný prostředek, a to nejen proto, že nejsou obsaženy v taxativním výčtu řádných opravných prostředků v § 108 odst. 1 písm. a) daňového řádu, ale také proto, že nemají odkladný (a nadto ani devolutivní) účinek.
22. S ohledem na uvedené závěry proto soud dospívá k závěru, že žaloba je přípustná a je správně formulována jako žaloba proti rozhodnutí správního orgánu, a nikoli jako žaloba proti zásahu správního orgánu. Soud se neztotožnil se závěry, jež byly v obdobné situaci vysloveny Krajským soudem v Ústí nad Labem v usnesení ze dne 27. 11. 2018, č. j. 15 Af 48/2018-9.
23. Napadenou výzvu (rozhodnutí) soud proto přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době jejího vydání (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť oba účastníci vyslovili s tímto postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Po posouzení věci dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.
24. Podle § 57 odst. 3 daňového řádu jsou poskytovatelé platebních služeb povinni na vyžádání správce daně poskytnout údaje o číslech účtů a jiných jedinečných identifikátorech, majitelích účtů a zmocněncích, kteří jsou oprávněni nakládat s peněžními prostředky na účtech, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu, o osobách, které peněžní prostředky na účet vložily, a o příjemcích plateb, úvěrech, úschovách a pronájmech bezpečnostních schránek.
25. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení, přičemž jedním ze zákonem předpokládaných způsobů jejího provedení je mimo jiné přikázání pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb [§ 178 odst. 5 písm. b) daňového řádu].
26. Podle § 180 odst. 1 daňového řádu platí, že nebyl-li nebo nemohl-li být vymáhaný nedoplatek uhrazen daňovou exekucí přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, má na výzvu správce daně dlužník povinnost podat ve stanovené lhůtě

prohlášení o majetku. Lhůta pro podání prohlášení o majetku nesmí být kratší než 15 dnů ode dne doručení výzvy. Ve výzvě správce daně poučí dlužníka o povinnostech spojených s doručením výzvy a případných následcích spojených s nepodáním prohlášení nebo uvedením nepravdivých anebo hrubě zkreslených údajů; ohledně nesplnění této povinnosti není správce daně vázán povinností mlčenlivosti pro účely trestního řízení.

27. Podle § 180 odst. 2 věty první daňového řádu je dlužník povinen v prohlášení uvést úplné a pravdivé údaje o svém majetku, konkrétně pak veškeré údaje dle výčtu uvedeného v § 180 odst. 3 daňového řádu.
28. Podle § 32 odst. 1 daňového řádu stanoví správce daně osobě zúčastněné na správě daní rozhodnutím lhůtu pro úkon při správě daní, pokud je toho třeba a pokud ji nestanoví zákon. Pokud správce daně ukládá rozhodnutím povinnost, ke které se stanovená lhůta váže, musí být v poučení tohoto rozhodnutí obsaženy i právní důsledky nedodržení této lhůty; pokud jde o lhůtu kratší než 8 dnů, musí být rovněž odůvodněna délka této lhůty, a to i v případě, že se rozhodnutí jinak neodůvodňuje (§ 32 odst. 3 daňového řádu).
29. Soud v první řadě uvádí, že žalobkyně se mýlí ve svém výkladu ustanovení § 180 odst. 1 daňového řádu a v navazujícím posouzení (ne)splnění předpokladů k vydání výzvy. Již z jazykového výkladu slov „*nebyl-li nebo nemohl-li být vymáhaný nedoplatek uhrazen daňovou exekucí přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, má na výzvu správce daně dlužník povinnost podat ve stanovené lhůtě prohlášení o majetku*“ vyplývá, že samotné nevymožení daňového nedoplatku v minulosti proběhlou daňovou exekucí přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb není jediným možným důvodem pro následné vydání výzvy k podání prohlášení o majetku. Jak se uvádí např. v jednom z odborných komentářů k předmětnému ustanovení (LICHNOVSKÝ, O., ONDRÝSEK, R., NOVÁKOVÁ, P., KOSTOLANSKÁ, E., ROZEHNAL, T.. Daňový řád: komentář. 3. vydání. V Praze: C. H. Beck, 2016, dostupný též v právním informačním systému beck-online.cz), „(...) *podmínka bude splněna, jestliže bude vedena daňová exekuce přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb pouze vůči jednomu účtu dlužníka či nedoplatek bude uhrazen pouze částečně. Tím je myšlena i situace, kdy je nedoplatek částečně uhrazen (popř. vůbec) a je započato šestiměsíční sledovací období. Pochopitelně je podmínka považována za splněnou i v případě, kdy správce daně v rámci výzvy podle § 57 odst. 3 DR zjistí, že dlužník nedisponuje žádnými účty, popřípadě že zde nejsou žádné peněžní prostředky. Taková výzva bude zároveň prokázáním snahy správce daně o úhradu nedoplatku uvedeným způsobem daňové exekuce.*“ K vydání výzvy tak lze přikročit i bez předchozího marného vydání exekučních příkazů na přikázání pohledávek z účtů poskytovatelů platebních služeb, jestliže správce daně přechází vyhledávací činností ověřit, že plná úhrada vymáhané pohledávky (včetně příslušenství) je nepravděpodobná.
30. Podle soudu nemusí jít jen o případ, kdy na bankovních účtech nejsou žádné peněžní prostředky, ale též o situaci, kdy tyto peněžní prostředky jsou zjevně nedostačující. Bylo by sice nepřiměřené k aplikaci § 180 odst. 1 daňového řádu přistupovat kdykoliv, není-li vymáhaná částka kryta zcela (třeba jen v řádu jednotek Kč), jelikož vydané exekuční příkazy se vztahují nejen na okamžitý zůstatek na účtech v době jejich doručení peněžnímu ústavu, ale budou postihovat i následně připsané platby, takže je třeba zvažovat i potencialitu budoucích příjmů povinného. Nicméně je třeba zároveň zohlednit (zpravidla) omezený rozsah znalostí správce daně o pravidelnosti a výši budoucích bezhotovostních příjmů povinného a riziko poměrně rychlého odklonu budoucích příjmů i stávajícího majetku povinného z dosahu správce daně, jemuž může zabránit právě výzva k podání

prohlášení o majetku spojená s neúčinností právních úkonů mařících uspokojení daňových pohledávek. Chybí-li tedy dle aktuálních informací správce daně na účtech povinného významná částka a zároveň správce daně nemá informace (ať již konkrétní z předcházejících daňových řízení či obecné, např. z vývoje údajů v účetních závěrkách, např. z přehledů o peněžních tocích), na základě nichž může očekávat, že se na postižených účtech v dohledné době (v horizontu odpovídajícím lhůtě, v níž má být prohlášení učiněno) shromáždí dostačující peněžní částky, lze mít za to, že může přistoupit k vydání výzvy podle § 180 odst. 1 daňového řádu. Ostatně nelze přehlédnout, že pokud povinný uhradí dlužnou částku, povinnost podat prohlášení, a tedy i veškeré s ní spojené negativní účinky podle § 180 odst. 5 písm. c) daňového řádu zaniknou. Povinný má tudíž možnost se podání podrobných informací o svých majetkových poměrech vyhnout, jestliže úhradu daňového nedoplatku zajistí ve lhůtě stanovené výzvou. Pokud toho však není schopen (a zákonodárce v § 180 odst. 1 daňového řádu nepokrytě upřednostňuje bezhotovostní úhradu), je adekvátní, aby úhrada (již vykonatelných) daňových pohledávek byla prosazena cestou neúčinnosti zkracujících právních úkonů zakotvené v § 180 odst. 6 daňového řádu a vynucení úplného odhalení jeho majetkových poměrů.

31. Pro výzvu poskytovatelům platebních služeb dle výše citovaného ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu neplatí ze zákona žádné zvláštní formální požadavky. Ze spisového materiálu je ale v každém případě zřejmé, že tato příslušná výzva byla učiněna, a to dne 6. 5. 2019. Mezi 6. 5. 2019 a 10. 5. 2019 pak žalovaný obdržel příslušné odpovědi poskytovatelů platebních služeb. Z dodatečně vytištěného dokumentu založeného ve spise je zjevné, že žalovaný dotazy na poskytovatele platebních služeb učinil částečně automatizovanou formou prostřednictvím počítačového programu, v jehož databázi v době vydání výzvy již měl zaznamenány odpovědi jednotlivých peněžních ústavů s příslušnými informacemi. Jelikož žalovaný z těchto odpovědí zjistil, že žalobkyně disponuje nedostačujícími peněžními prostředky (a v konečném důsledku je jedno, že žalovaný ani ve vyjádření k žalobě nepostřehl, že zůstatky některých účtů nebyly denominovány v Kč, ale v €, jelikož i tak byla na účtech žalobkyně k dispozici jen cca třetina vymáhané, relativně vysoké částky), bylo zřejmé, že vymáhaný nedoplatek přesahující 5 milionů Kč pravděpodobně nebude v krátké době uhrazen daňovou exekucí příkázáním pohledávek z účtů u poskytovatelů platebních služeb. Tato informace tak byla žalovanému k dispozici ještě před tím, než byly příslušné exekuční příkazy vydány. Tuto skutečnost zároveň v průběhu místního šetření, při němž byla žalobkyni výzva doručena, potvrdil i její jednatel, jelikož sliboval úhradu daňového nedoplatku údajně v horizontu asi tří týdnů. Byť z obsahu správního spisu není zřejmé, kdy (a zda vůbec) reálně k úhradě vymáhané částky došlo, jeví se, že ve slibovaném horizontu (do 6. 6. 2019) k úhradě nedošlo, neboť lhůta k podání prohlášení o majetku byla žalobkyni prodloužena až do 17. 6. 2019 a žalobkyně byla ještě 2. 9. 2019 vyzývána k doplnění zjevně neúplného prohlášení. Proto soud dochází k závěru, že skutkový stav jednoznačně odůvodňoval postup žalovaného, který postupoval zcela v souladu s § 180 odst. 1 daňového řádu a zcela oprávněně výzvu odůvodňoval právě poukazem na (předpokládanou) nemožnost vymožení daňového nedoplatku příkázáním pohledávky z účtu.
32. Pokud jde o poukaz žalobkyně na neodůvodněně krátkou lhůtu k podání prohlášení o majetku, soud uvádí, že ani v tomto případě neshledává jakékoli pochybení žalovaného. Daňový řád při určení lhůty stanoví její minimální přípustnou délku. Ta činí dle § 180 odst. 1 daňového řádu 15 dnů. Takovou lhůtu stanovil i žalovaný, který nebyl podle zákona povinen nijak její délku odůvodňovat. Je pravdou, že např. ve výši citovaném

odborném komentáři se uvádí, že „(o)bsahem výzvy je stanovení lhůty ne kratší než 15 dnů. Lhůta musí být v souladu se zásadou přiměřenosti přiměřená. Zde záleží na správním uvážení správce daně. V případě stanovení nejkratší možné lhůty je vhodné v odůvodnění uvést, proč je lhůta stanovena v takové délce. Lhůtu je možné prodloužit na základě žádosti příjemce výzvy.“ Ze zákona a ani z citovaného komentáře nevyplývá, že by délka lhůty musela být odůvodněna. Obecná pravidla týkající se lhůt k provedení úkonu v daňovém řízení se nachází v ustanovení § 32 daňového řádu, na které odkazuje i žalovaný. V něm se stanovuje povinnost odůvodnit pouze lhůtu kratší než 8 dnů. V předmětném případě však byla stanovena lhůta patnáctidenní.

33. S ohledem na to, že žalobkyně byla účetní jednotkou a měla povinnost průběžného vedení (plnohodnotného) účetnictví [srov. § 1 odst. 2 písm. a), § 1f a § 12 odst. 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění zákona č. 377/2015 Sb. (dále jen „zákon o účetnictví“)], neměla by pro ni specifikace majetku ve lhůtě 15 dnů na základě stavu příslušných účtů zachycujících stav aktiv představovat nepřekonatelný problém. Soud tuto lhůtu nemá za jednoznačně nepřiměřenou. Pokud by nicméně soud respektoval to, že sám žalovaný v odůvodnění následného rozhodnutí o prodloužení lhůty (k žádosti žalobkyně odůvodněné skutečností, že je nově právně zastoupena) uvedl, že s ohledem na rozsah majetku žalobkyně nebyla původní lhůta dostatečná, bylo by namíste též zohlednit, že prodloužením lhůty až do 17. 6. 2019, tedy na celkových 32 dnů, došlo k nápravě. S ohledem na výše popsání tak nelze ani tuto část žaloby považovat za důvodnou.
34. Nad rámec výše uvedeného pak soud doplňuje, že skutečnost, že se žalobkyní bylo dne 30. 12. 2019 zahájeno insolvenční řízení, dne 9. 6. 2020 bylo rozhodnuto o jejím úpadku a dne 1. 10. 2020 byl na její majetek prohlášen konkurs (jak vyplývá z údajů v insolvenčním rejstříku – věc sp. zn. KSPH 61 INS 30640/2019), neměla v konečném důsledku žádný vliv na stávající soudní řízení. Soud v tomto směru odkazuje především na své závěry vyslovené v usnesení ze dne 30. 1. 2019, č. j. 54 Af 19/2018-82. Jakkoliv obecně platí, že důsledky zahájení insolvenčního řízení, zjištění úpadku a prohlášení konkursu na průběh soudního řízení správního je třeba poměřovat ustanoveními zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „insolvenční zákon“) upravujícími dopady na příslušné správní řízení, v němž bylo napadené rozhodnutí vydáno, tj. zejména § 140d insolvenčního zákona (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, č. 3767/2018 Sb. NSS), nelze přehlédnout, že ustanovení § 246 odst. 1 insolvenčního zákona představuje vůči jmenovanému ustanovení *lex specialis*, v souladu s nímž procesní práva a povinnosti v daňovém řízení přecházejí prohlášením konkursu na insolvenčního správce. Insolvenční správce od daného okamžiku vykonává práva a povinnosti daňového subjektu vlastním jménem na účet majetkové podstaty úpadce. Insolvenční správce je přitom dotčen i ve specifické situaci, kdy je napadeným rozhodnutím výzva, jelikož správy majetkové podstaty se dotýká otázka neúčinnosti právních úkonů zkracujících vymáhané daňové pohledávky. Byť tento zájem patrně může být v konkrétních případech vůči žalobkyni protichůdný, další titul pro zpochybnění transakcí předcházejících prohlášení úpadku, třebaže se jej lze dovolávat jen ve vztahu k pohledávkám, jež byly v rozhodné době vykonatelné, může mít zprostředkovaně vliv na rozsah a složení majetkové podstaty.
35. To na druhou stranu neznamená, že by daňový subjekt jakožto úpadce přestával být napadeným rozhodnutím přímo dotčen. Stejně jako rozšířený senát v odst. 70 posledně zmíněného rozsudku č. j. 4 As 149/2017-121 dovodil, že tam, kde insolvenční řízení nemá

na správní řízení, a tedy ani soudní řízení správní žádný dopad, stává se insolvenční správce potenciální osobou zúčastněnou na řízení, logicky to samé platí i v obráceném gardu u daňových řízení, kde vedle insolvenčního správce může být osobou zúčastněnou na řízení samotný úpadce. S ohledem na obdobný základ procesní legitimace v ustanovení § 65 odst. 1 s. ř. s. a § 34 odst. 1 s. ř. s. je přitom pozice žalobce a osoby zúčastněné na řízení (lze-li dovést její dotčení napadeným rozhodnutím, a nikoliv jen jeho potenciálním zrušením ze strany soudu) plně zaměnitelná. Kdokoliv z těchto vedle sebe stojících subjektů může napadené rozhodnutí žalovat a druhý z nich v takovém případě může vystupovat jako osoba zúčastněná na řízení (pokud se u soudu dokonce nesejdou žaloby obou dvou).

36. Z uvedeného tudíž vyplývá, že okamžik prohlášení konkursu na majetek žalobkyně nevedl k tomu, že by žalobkyně ztratila způsobilost být účastníkem řízení ve smyslu § 107 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“) užitého přiměřeně na základě § 64 s. ř. s. Jakožto úpadce totiž žalobkyně nadále disponovala aktivní procesní legitimací ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s. V případě výzvy (na rozdíl od případného platebního výměru na daňovou povinnost) sice nelze argumentovat tím, že závěr o zákonnosti rozhodnutí o daňové povinnosti může mít dopad na to, zda po skončení konkursu žalobkyni zbyde nějaký majetek, přichází zde však do úvahy zcela konkrétní (a prohlášením úpadku nezměněné) dotčení rizikem trestního stíhání pro přečin podle § 227 trestního zákoníku pro nesplnění výzvy. Také otázka, zda výzva bude posouzena jako zákonná, a bude tedy možné prosazovat neúčinnost právních úkonů podle § 180 odst. 6 daňového řádu, se zájmů žalobkyně určitým způsobem může nadále dotýkat, jelikož ta může v rámci své dispoziční sféry mít za to, že realizované transakce a vzniklé závazky v rozhodném období by neměly být jakkoliv zpochybňovány.
37. Účinkem prohlášení konkursu tak byl pouze přechod práv a povinností žalobkyně na insolvenčního správce na základě § 246 odst. 1 daňového řádu, tedy vznik situace předvídané ustanovením § 107a odst. 1 o. s. ř. taktéž přiměřeně použitelným na základě § 64 s. ř. s. v soudním řízení správním. Pokud by soudu byl doručen návrh odpovídající § 107a o. s. ř., soud by rozhodl o tom, že v řízení bude nadále na straně žalobce jednat s insolvenčním správcem úpadce. Úpadce by v takovém řízení nadále mohl vystupovat jako osoba zúčastněná na řízení, pokud by o to projevil zájem. Takový návrh ovšem soud neobdržel, přičemž v dané situaci nebylo nezbytné v tomto směru žalobkyni podle § 36 odst. 1 s. ř. s. poučovat (jak to předpokládá rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2010, č. j. 7 As 9/2010-255, č. 2377/2011 Sb. NSS), neboť žalobkyni v důsledku přechodu práv a povinností v této specifické situaci nehrozila ztráta sporu. Soud tudíž věc projednal se stávající žalobkyní, přičemž zohlednil fakt, že ani prohlášením konkursu na její majetek se její postavení nezměnilo natolik, aby bylo možné konstatovat, že by napadeným rozhodnutím nebyla dotčena.

IV. Závěr a náklady řízení

38. Vzhledem ke shora uvedenému soud shledal žalobu nedůvodnou, a proto jí podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
39. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení :

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 15. dubna 2021

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu