



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudců Mgr. Věry Jachurové a Mgr. Bc. Jana Schneeweise v právní věci

žalobkyně: **X. Y.**
zastoupená JUDr. Jakubem Hlínou, advokátem
se sídlem Praha 5 – Malá Strana, Plaská 614/10

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
se sídlem Praha 1, Štěpánská 28

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2019 č.j. 8407607/19/2001-80541-111631

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobkyně domáhala vyslovení nicotnosti, *in eventum* zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 10. 2019 č.j. 840607/19/2001-80541-111631 (dále též „napadené rozhodnutí“ nebo „exekuční příkaz“). Napadeným rozhodnutím žalovaný vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu a proti žalobkyni nařídil daňovou exekuci k vymožení nedoplatku ve výši 434 825,- Kč včetně příslušejícího úroku z prodlení ke dni 24. 10. 2019 ve výši 20 586,- Kč a exekučních nákladů ke dni nařízení exekuce ve výši 9 108,- Kč, jakož i úroku z prodlení z částky 434 519,- Kč od 25. 10. 2019 do zaplacení dle roční výše repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. V napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že žalobkyně nezaplatila ke dni 24. 10. 2019

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

správci daně podle vykonatelného výkazu nedoplatků daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání (dále též „DPFO“).

2. Žalobkyně v žalobě v rámci shrnutí věci nejprve uvedla, že v návaznosti na doručení vyrozumění o výši nedoplatku ze dne 7. 10. 2019 č.j. 865077/19/2001-80541-111631 (dále jen „vyrozumění o nedoplatku“), ve kterém byla žalovaným upozorněna na nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob, podala dne 10. 10. 2019 dvě žádosti o posečkání ve smyslu § 156 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), kdy žádala o změnu splatnosti záloh na daň z příjmů fyzických osob, změnu splatnosti daně z příjmů fyzických osob a částečné zrušení povinnosti platit zálohy na daň z příjmů fyzických osob (dále jen „žádosti o posečkání“). Následně bylo žalobkyni dne 31. 10. 2019 doručeno napadené rozhodnutí, proti kterému uplatnila v souladu s § 159 odst. 1 daňového řádu námitku. Dne 6. 11. 2019 bylo k rukám právního zástupce žalobkyně doručeno rozhodnutí žalovaného o zastavení daňové exekuce ze dne 6. 11. 2019 č.j. 8452730/19/2001-80541-111631, kterým byla zastavena daňová exekuce zahájená na základě napadeného rozhodnutí, a to v celém jejím rozsahu (dále jen „rozhodnutí o zastavení exekuce“). Až dne 6. 11. 2019 bylo žalovaným rozhodnuto o žádostech o posečkání, a to tak, že žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 11. 2019 č.j. 8452730/19/2001-51522-110993 žádost žalobkyně o povolení splátek ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu zamítnul a rozhodnutím ze dne 6. 11. 2019 č.j. 8208821/19/2001-51522-110993 v souladu s § 174 odst. 5 daňového řádu částečně vyhověl žádosti o stanovení povinnosti platit zálohy na daň jinak. Žalobkyně dále dne 5. 12. 2019 doplnila podané námitky, kdy uvedla skutečnosti nasvědčující nezákonnosti exekučního příkazu a po žalovaném se domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Dne 12. 2019 podala žalobkyně rovněž podnět k vyslovení nicotnosti napadeného rozhodnutí. Žalovaný ke dni podání žaloby nerozhodnul o zrušení, potažmo o nicotnosti napadeného rozhodnutí. S ohledem na skutečnost, že předchozí vyřízení námítky proti úkonu správce daně není zákonnou podmínkou pro možnost podání správní žaloby podle § 65 s.ř.s. a ke zrušení napadeného rozhodnutí ze strany správce daně nedošlo, nezbývá žalobkyni než se domáhat ochrany svých veřejných subjektivních práv soudní cestou.
3. Žalobkyně dále uvedla, že vydáním napadeného rozhodnutí byla zkrácena na svých právech, neboť v přímém důsledku jeho vydání musela pro účely obrany své osoby před nezákonným, resp. nicotným napadeným rozhodnutím vynaložit nemalé finanční prostředky na úzce specializované právní zastoupení. Stejně tak bylo zasaženo do dobrého jména a dobré pověsti žalobkyně jakožto seriózní a solventní podnikatelky, která řádně a včas plní veškeré své povinnosti včetně povinností daňového charakteru. Žalobkyně je notářkou a dobrá pověst a dobré jméno je základním předpokladem úspěchu v daném oboru podnikatelské činnosti.
4. V prvním žalobním bodě žalobkyně namítla nezákonnost, resp. nicotnost napadeného rozhodnutí z důvodu předčasnosti jeho vydání. Uvedla, že žalovaný vydal napadené rozhodnutí, aniž by jakkoli rozhodl o žádostech o posečkání, kdy podle § 181 odst. 1 daňového řádu platí, že správce daně může odložit daňovou exekuci na návrh dlužníka nebo z moci úřední, šetří-li se podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku. Žalovaný je zároveň povinen respektovat principy vyjádřené v § 5 odst. 3, § 7 odst. 2 a § 6 odst. 3 daňového řádu. Tím, že žalovaný nerozhodl o žádostech o posečkání a bezprostředně přistoupil k vydání napadeného rozhodnutí a související daňové exekuci, neumožnil žalobkyni efektivní výkon jejího práva domáhat se posečkání daně a porušil zásadu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

přiměřenosti, stejně jako zásadu hospodárnosti daňového řízení, neboť žalobkyni tímto postupem vznikly další související nadbytečné a nedůvodné náklady. Žalobkyně byla nepochybně kontaktní a se žalovaným prostřednictvím svého zástupce aktivně spolupracovala. Nastalou situaci šlo proto bezpochyby řešit i jiným, pro žalobkyni méně omezujícím a přijatelnějším způsobem, než je vydání exekučního příkazu. Povinnost žalovaného vydat napadené rozhodnutí případně až po rozhodnutí o žádostech o posečkání vyplývá rovněž z metodického pokynu vydaného Generálním finančním ředitelstvím ze dne 16. 12. 2016 č.j. 0628/16/7700-30132-202757, kterým se stanoví lhůty pro práci s nedoplatky. Zmíněný pokyn v čl. III. uvádí, že: „u daňových povinností, které jsou předmětem žádosti o posečkání (§ 156 a násl. DŘ) nebo žádosti o prominutí (§ 256 a násl. DŘ) se lhůta pro předávání nedoplatku vymáhacím útvarům staví ode dne podání žádosti do dne doručení rozhodnutí o této žádosti.“ Žalovaný tedy nebyl oprávněn vymáhat nedoplatek před doručením rozhodnutí o žádostech o posečkání.

5. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítla nezákonnost, resp. nicotnost napadeného rozhodnutí z důvodu neexistence daňového dluhu. Uvedla, že dle odůvodnění rozhodnutí o zastavení exekuce došlo k zastavení exekuce z důvodu, že žalobkyně nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 289 646,- Kč, pro který se daňová exekuce vedla a pro jehož úhradu byla vydáním napadeným rozhodnutím zahájena, dne 29. 10. 2019 uhradila. Na tomto místě upozornila na skutečnost, že napadené rozhodnutí jí bylo doručeno až dne 31. 10. 2019, přičemž je opatřeno datem 30. 10. 2019. Je proto zjevné, že napadené rozhodnutí bylo žalovaným vyhotoveno a žalobkyni doručeno až poté, co z její strany došlo k úplné úhradě tvrzeného daňového dluhu. V době vydání napadeného rozhodnutí tedy neexistoval jakýkoli splatný, a tudíž vymahatelný daňový dluh žalobkyně. Mezi povinné náležitosti exekučního příkazu patří podle § 178 odst. 2 písm. d) daňového řádu i odkaz na exekuční titul, kterým je dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu výkaz nedoplateků sestavený z údajů evidence daní. V případě napadeného rozhodnutí byl exekučním titulem vykonatelný výkaz nedoplateků č.j. 8407271/19/2001-80541-111631, který byl sestaven dne 24. 10. 2019 (dále též „exekuční titul“ nebo „výkaz nedoplateků ke dni 24. 10. 2019“).
6. Při daňové exekuci se ve smyslu § 177 odst. 1 daňového řádu postupuje, není-li stanoveno jinak, podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále též „občanský soudní řád“ nebo „o.s.ř.“), který ve svém § 251 odst. 1 vymezuje základní předpoklad výkonu rozhodnutí, kterým je absence dobrovolného splnění povinnosti uložené exekučním titulem ze strany dlužníka. Dalším logickým předpokladem nařízení daňové exekuce je existence daňového dluhu – nedoplatku. Existence exekuované povinnosti je základním předpokladem pro nařízení a zahájení jakéhokoli exekučního řízení. Bez existence vymáhané povinnosti ztrácí exekuční řízení smysl, kterým je zabezpečení splnění vymáhané povinnosti.
7. Základním smyslem a cílem správy daní je podle § 1 odst. 2 daňového řádu správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Exekuční řízení bylo proti žalobkyni vedeno pro vymožení daňového nedoplatku pro daň z příjmů fyzických osob a jejího příslušenství. V rozhodnutí o zastavení exekuce žalovaný konstatoval, že žalobkyně ke dni 4. 11. 2019 nedluží na žádném daňovém příjmu. Dne 11. 11. 2019 žalovaný žalobkyni sdělil, že ke dni 11. 11. 2019 je na dani z příjmů fyzických osob u žalobkyně evidován přeplatek ve výši 44 496,- Kč. Z těchto skutečností je zřejmé, že daňová exekuce byla vydáním napadeného

rozhodnutí zahájena až po úhradě exekuovaného nedoplatku ze strany žalobkyně, a směřovala tedy k vymožení již neexistující daňové povinnosti.

8. Po dobrovolné úhradě údajného nedoplatku tvrzený daňový dluh bezesporu zaniknul, v důsledku čehož bylo vydání napadeného rozhodnutí zcela nedůvodné a vykonatelný výkaz nedoplatků ke dni 24. 10. 2019 pozbyl způsobilosti být exekučním titulem pro případné nařízení daňové exekuce. Postup předvídaný napadeným rozhodnutím je právně neuskutečnitelný, neboť na jeho základě nelze provést daňovou exekuci.
9. S odkazem na komentářovou literaturu i judikaturu Nejvyššího správního soudu žalobkyně namítla, že nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí může být důvodem rovněž pro nicotnost dotčeného rozhodnutí. Vzhledem k absenci zákonného exekučního titulu coby základního předpokladu pro vydání exekučního příkazu a nařízení exekuce bylo napadené rozhodnutí vydáno bez náležitého právního podkladu.
10. Dalším důvodem pro vyslovení nicotnosti napadeného rozhodnutí je zjevná nesmyslnost rozhodnutí, k čemuž se přiklání i důvodová zpráva k § 105 daňového řádu. Postup žalovaného, jenž byl dovršen vydáním napadeného rozhodnutí, lze bezpochyby pokládat za krajně nesmyslný a jsoucí proti základním principům správy daní, zejména v rovině vymáhání daní. Jestliže žalovaný vydal exekuční příkaz bez předchozího ověření, zda vymáhaná daňová povinnost žalobkyně stále existuje, porušil tím zásadu správy daní dle § 5 odst. 2 daňového řádu, neboť zcela rezignoval na účel správy daní, kterým je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Pokud žalovaný nepostupoval při vydání napadeného rozhodnutí dostatečně rychle, aby zjistil skutečný a aktuální skutkový stav ohledně existence daňového nedoplatku žalobkyně v okamžiku jeho vydání, lze v tom spatřovat jednoznačnou nezákonnost. Žalovaný je nepochybně povinen přizpůsobit své vnitřní procesy tak, aby jeho rozhodnutí vycházela z aktuálních informací. Tato základní zásada správy daní je výslovně vymezena v § 7 odst. 1 daňového řádu.
11. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně namítla nezákonnost, resp. nicotnost napadeného rozhodnutí z důvodu nemožnosti postihnout exekuovaný majetek žalobkyně. Uvedla, že napadeným rozhodnutím byl postižen účet č. X vedený u X. Tento účet je ovšem vzhledem k výkonu notářského úřadu žalobkyní zvláštním účtem notáře ve smyslu zákona č. 358/1992 Sb., notářský řád (dále jen „notářský řád“), na kterém jsou uloženy finanční prostředky klientů žalobkyně, tedy na tomto účtu nejsou finanční prostředky ve vlastnictví žalobkyně, ale ve vlastnictví třetích osob. V této souvislosti žalobkyně také uvedla, že v registru plátců DPH zveřejnila zcela jiný účet, přičemž tato skutečnost je žalovanému nepochybně z jeho úřední činnosti známa. Žalobkyně namítla, že postižení zvláštního účtu notáře je zcela nesmyslné s ohledem na účel a smysl daňové exekuce, kterým je zabezpečení úhrady daňových povinností daňového subjektu a případný postih daňového subjektu. V případě žalobkyně by tedy nebyly postihovány finanční prostředky ve vlastnictví žalobkyně, ale prostředky třetích osob, které jsou s ohledem na úřední činnost notáře umístěny na jeho účtu. Tímto postupem tak není ve výsledku postižen daňový subjekt, resp. jeho majetek, ale třetí osoby. V tomto kontextu žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 6. 2019 č.j. 29 Cdo 87/2017. Vydání napadeného rozhodnutí, jímž mělo dojít k postižení účtu, na kterém nejsou a ze zákona ani nemohou být umístěny finanční prostředky žalobkyně, se jeví jako zcela zjevně nesmyslné a tato zjevná nesmyslnost zakládá důvod nicotnosti napadeného rozhodnutí.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

12. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla nezákonnost, resp. nicotnost napadeného rozhodnutí z důvodu jeho právní neuskutečnitelnosti s ohledem na protiprávnost napadeného rozhodnutí a neexistenci právního podkladu. Uvedla, že je jakožto notář povinna postupovat v souladu s notářským řádem, kdy pro notářskou úschovu se subsidiárně použijí ustanovení zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „NOZ“). Notář proto nesmí vydat peněžní prostředky uložené v jeho úschově na zvláštním bankovním účtu jiným způsobem, než jak předpokládá notářský řád. Stejně tak je povinen se řídit NOZ, který obecně upravuje práva a povinnosti uschovatele. V případě realizace žalovaným přikázaného převodu by ve vztahu k uschovatelům materiálně došlo ke stejnému účinku, jako v případě porušení povinností žalobkyně při úschově svěřených finančních prostředků. Vykonáním napadeného rozhodnutí by mohlo dojít k porušení zákonných povinností žalobkyně, a proto napadené rozhodnutí směřuje k protiprávnímu jednání žalobkyně. Rozhodnutí, která požadují protiprávní plnění, jsou podle komentářové literatury právně neuskutečnitelná, a tudíž nicotná.
13. Ve smyslu § 190 odst. 1 daňového řádu musí být peněžní prostředky uložené na postiženém účtu ve vlastnictví majitele, resp. musí mu patřit. Žalovaný tak může provádět daňovou exekuci pouze takovým způsobem, jaký zákon umožňuje. Jestliže tedy napadené rozhodnutí postihovalo jiné peněžní prostředky než prostředky náležející vlastníkovému účtu, jde nejenže o situaci nezákonnou, ale vzhledem k závažnosti pochybení natolik nesmyslnou, že takové pochybení žalovaného dosahuje intenzity způsobující nicotnost napadeného rozhodnutí.
14. Žalobkyně též poukázala na ustanovení § 179 odst. 1 daňového řádu, podle kterého správce daně z moci úřední rozhodnutím vyloučí z daňové exekuce majetek, kterému svědčí právo nepřipouštějící provedení exekuce. Právem nepřipouštějícím výkon exekuce je zejména vlastnické právo osoby rozdílné od dlužníka. Pokud tedy k postihnuté věci svědčí právo třetí osobě, je správce daně povinen na základě této skutečnosti z moci úřední rozhodnout o vyloučení takového majetku z daňové exekuce. Jelikož žalovaný napadeným rozhodnutím postihnul zvláštní „depozitní“ účet, který vzhledem k zákonné povinnosti žalobkyně přijímat úschovy sloužil výhradně pro přijímání a uložení finančních prostředků třetích osob, nalézaly se na tomto účtu pouze finanční prostředky osob rozdílných od žalobkyně. Takové peněžní prostředky však s ohledem na výše uvedené nemohou být předmětem výkonu exekuce. Žalovaný si s ohledem na postavení žalobkyně mohl a měl od dotázané banky zjistit, zda se v případě postihovaného účtu jedná o účet sloužící k podnikatelským aktivitám žalobkyně nebo o účet zvláštní. Takový postup je pro žalovaného nutností s ohledem na základní zásadu správy daní vyjádřenou v § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný proto rozhodl zcela mimo své zákonem vymezené pravomoci, a tudíž bez zákonného podkladu.
15. Žalovaný ve vyjádření k žalobě předeslal, že dne 25. 2. 2020 vydal pod č.j. 142732/20/2000-11452-105418 rozhodnutí o námitce (dále jen „rozhodnutí o námitce“), kterým změnil napadené rozhodnutí, mimo jiné změnil výši celkového vymáhaného daňového nedoplatku z částky 455 411,- Kč na částku 259 940,- Kč a výši exekučních nákladů z částky 9 108,- Kč na částku 5 198,- Kč. Konstatoval, že předmětem daňové exekuce na základě napadeného rozhodnutí, ve znění rozhodnutí o námitce, jsou nedoplatky na DPFO za zdaňovací období 2018 se splatností dne 1. 7. 2019 a na úrocích z prodlení na DPFO za zdaňovací období 2018. Předmětný nedoplatek ve výši 239 354,- Kč je ve smyslu § 103 odst.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

2 daňového řádu vykonatelný. Úrok z prodlení je ve výši 20 586,- Kč a vzniká přímo ze zákona za každý den, po který nebyla platební povinnost splněna, přičemž jeho splatnost je určena dnem, ve kterém jsou splněny podmínky pro jeho vznik (§ 252 daňového řádu).

16. Žalovaný následně zrekapituloval daňové povinnosti žalobkyně na DPFO a úkony správce daně, jakož i procesní podání žalobkyně a reakce podlužníka na výzvu správce daně ke sdělení čísel účtů žalobkyně a stavů peněžních prostředků na těchto účtech. K prvnímu žalobnímu bodu zdůraznil, že daňovou exekucí lze postihnout daňové nedoplatky, které jsou ve smyslu § 103 odst. 2 daňového řádu vykonatelné, což v daném případě bylo splněno. Na zmíněnou vykonatelnost nemá vliv ani žádost o posečkání, resp. splátkování daně, ani žádost o stanovení záloh jinak. Pokud by bylo posečkání daně povoleno, postupoval by podle § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu a exekuční řízení by zastavil z důvodu posečkání, resp. splátkování. Žádost o posečkání, resp. splátkování nicméně žalovaný zamítl, neboť tyta nebyla doložena důkazními prostředky k uváděným důvodům. Poukázal na to, že na stránkách finanční správy jsou veřejně dostupné informace k možnosti požádat o posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky. V těchto informacích je mimo jiné uvedeno, že do žádosti je nutné uvést všechny relevantní skutečnosti mající vliv na neschopnost uhradit daň v dané výši najednou. Již k samotné žádosti je třeba přiložit všechny doklady a důkazní prostředky, které podporují tvrzení a důvody v žádosti uváděné. Žádost žalobkyně o posečkání, resp. splátkování neobsahovala k tvrzení předčasně narozeného syna ani datum jeho narození, ani nebylo tvrzeno, jak narození syna a celodenní péče o něj souvisí s nemožností uhradit daňovou povinnost ve lhůtě splatnosti. Žalovaný očekával, že žalobkyně uhradí požadovanou splátku ve výši 125 146,- Kč k navrhovanému datu 25. 10. 2019. Dne 29. 10. 2019 prověřil, zda došlo k úhradě splátky DPFO ke dni 25. 10. 2019, přičemž z přehledu párování předpisů a plateb zjistil, že tato platba provedena nebyla. Žalobkyně byla po splatnosti vymáhané daňové povinnosti dvakrát vyrozuměna o celkovém daňovém nedoplatku na DPFO s tím, že nedoplatek se stále navyšoval. Na první vyrozumění vydané vyměřovacím oddělením přitom nijak nereagovala. Žalovaný postupoval velmi vstřícně, pokud vydal druhé vyrozumění o výši nedoplatku, ač v dané situaci mohl bez dalšího vydat exekuční příkaz. Dodal, že vlastním šetřením zjistil, že syn žalobkyně se narodil dne X, tedy více než dva měsíce po splatnosti vymáhané daňové povinnosti. Není tak zřejmá souvislost mezi narozením syna a neuhrazením daňové povinnosti splatné k 1. 7. 2019.
17. Žalovaný dále poznamenal, že žalobkyně nepodala ve smyslu § 181 odst. 1 daňového řádu žádost o odklad daňové exekuce. K realizaci exekučního příkazu dochází až po doručení vyrozumění o právní moci exekučního příkazu podlužníkovi, přičemž v daném případě k vydání tohoto vyrozumění nedošlo. K zásadě přiměřenosti ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu žalovaný uvedl, že správce daně zpravidla volí daňovou exekuci, neboť vymáhání nedoplatku soudním exekutorem je spojeno i s několikanásobně vyššími náklady řízení, než je tomu u daňové exekuce. Co se týká zásady podle § 7 odst. 2 daňového řádu, v řízení vymáhacím tato zásada úzce souvisí se zásadou uvedenou v § 5 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný postupoval i podle zásady poučovací ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu, neboť žalobkyně byla při vydání vyrozumění ze dne 30. 8. 2019 a 7. 10. 2019 poučena o důsledcích spojených s neuhrazením daňových nedoplatků nebo o možnosti kontaktovat žalovaného v případě nejasností či dotazů ohledně výše nedoplatku. Žalobkyně nicméně se žalovaným nijak nespolečně pracovala, nereagovala na vyrozumění ze dne 30. 8. 2019 a ani jej nekontaktovala k vysvětlení nastalé situace. Žalobkyni byla dne 8. 10. 2018 zřízena daňová

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

informační schránka a bylo jí umožněno do ní nahlížet za účelem sledování stavu svého osobního daňového účtu či zjišťování dalších informací shromažďovaných ve spise.

18. S účinností od 1. 4. 2019 byl vydán metodický pokyn, kterým se stanoví lhůty a postupy při vymáhání nedoplatků č.j. 2/19/7700-30132-202757 ze dne 14. 3. 2019 (dále jen „metodický pokyn“), který zrušil žalobkyní zmiňovaný metodický pokyn ze dne 16. 12. 2016. Z metodického pokynu vyplývá, že vyměřovací útvary předávají nedoplatky na vymáhací útvary průběžně s tím, že pro jednotlivé kategorie nedoplatků jsou stanoveny maximální limity pro předání. Zároveň jsou zohledňovány případy, kdy se lhůta pro předání prodlužuje nebo staví. Lhůta je přerušena z důvodu podání žádosti o posečkání (splátkování). Jedná se o lhůty maximální, kdy pracovníkům vyměřovacích útvarů nic nebrání, aby nedoplatek na vymáhací útvar předali například i následující den po splatnosti, a to i za situace, kdy je podána žádost o posečkání, resp. splátkování. K takové situaci ovšem v dané situaci nedošlo. Nedoplatek na DPFO za zdaňovací období 2018 se splatností ke dni 1. 7. 2019 v neuhrazené výši 434 825,- Kč byl vyměřovacím útvarem předán na vymáhací útvar k vymáhání výkazem nedoplatků č.j. 7815919/192001-51522-110993 ze dne 1. 10. 2019 (dále jen „výkaz nedoplatků ze dne 1. 10. 2019“). Žádost o posečkání však byla žalovanému doručena dne 10. 10. 2019, tedy až po předání nedoplatků na vymáhací útvar.
19. Ke druhému žalobnímu bodu žalovaný uvedl, že exekuční příkaz vyhotovil dne 29. 10. 2019, přičemž následující den, tj. 30. 10. 2019, tento exekuční příkaz vydal. Dne 29. 10. 2019 došlo k úhradě částky ve výši 289 646,- Kč. Vyhotovení exekučního příkazu a platba se tedy navzájem míjely. Tato platba byla použita v částce 94 175,- Kč na částečnou úhradu zálohy na DPFO splatné dne 17. 6. 2019 a zbývajících část ve výši 195 471,- Kč na částečnou úhradu nedoplatku na DPFO splatného dne 1. 7. 2019. Ke dni 29. 10. 2019 zbývalo z částky 1 092 825,- Kč k úhradě 239 354,- Kč (tj. 1 092 825 – 658 000 – 195 471). Exekuční příkaz vydaný dne 30. 10. 2019 tedy měl obsahovat nedoplatek ve výši 239 354,- Kč, nikoli 434 825,- Kč. Nelze proto souhlasit s názorem žalobkyně, že ke dni vydání exekučního příkazu nedoplatek neexistoval vůbec, neboť nedoplatek, který měl být správně na exekučním příkaze uveden, tj. částka 239 354,- Kč, byl uhrazen až dne 6. 11. 2019, a to v důsledku žalovaným vydaného rozhodnutí o stanovení záloh jinak a následného přepárování plateb. Z tohoto důvodu byl exekuční příkaz rozhodnutím o námitce změněn. Žalovaný poukázal na to, že v rozhodnutí o zastavení exekuce je v odůvodnění neúplně vysvětlen zánik nedoplatků, avšak tato skutečnost nemůže mít vliv na zákonnost exekučního příkazu.
20. Exekučním titulem v dané daňové exekuci je vykonatelný výkaz nedoplatků ke dni 24. 10. 2019, který odráží stav osobního daňového účtu žalobkyně v daném okamžiku, tj. ke dni jeho sestavení, kdy k tomuto datu nedoplatky existovaly. S účinností novely o.s.ř. od 1. 1. 2013 orgány veřejné moci, které postupují při správě podle daňového řádu, nemohou žádat soud o výkon rozhodnutí pro neuhrazená peněžitá plnění. Žalovaný postupoval tak, aby cíl správy daní naplnil. Vzhledem k tomu, že k úhradě vymáhaného daňového nedoplatku na DPFO došlo dne 6. 11. 2019, žalovaný daňovou exekuci nařízenou exekučním příkazem zcela zastavil. K tvrzení žalobkyně, že ke dni 11. 11. 2019 měla na DPFO evidován přeplatek ve výši 44 496,- Kč, žalovaný uvedl, že k tomuto datu již neexistoval nedoplatek vymáhaný exekučním příkazem, poukaz na evidenci přeplatku je proto irrelevantní. Zásadu zákonnosti exekučního příkazu žalovaný neporušil, neboť před vyhotovením exekučního

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

příkazu prověřil existenci daňového nedoplatku, přičemž mu nelze přičítat k tíži, že tak neučinil těsně před vydáním exekučního příkazu. Jelikož při vyhotovení exekučního příkazu dne 29. 10. 2019 prověřil stav osobních daňových účtů žalobkyně, kdy neshledal žádnou připsanou platbu, předal exekuční příkaz k dalšímu zpracování, tj. k jeho vydání (odeslání do datové schránky poddlužníka a zplnomocněného zástupce žalobkyně). Po žalovaném nelze spravedlivě požadovat, aby u každého exekučního příkazu „hlídal“, kdy bude připraven k odeslání a těsně před tím kontroloval, zda nedoplatek nebyl uhrazen. Jiný pracovník žalovaného totiž exekuční příkaz vyhotovuje, jiný jej podepisuje a jiný jej odesílá. Pokud by došlo k situaci, že by nedoplatek byl uhrazen před vydáním exekučního příkazu, postupoval by žalovaný podle § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu a exekuční řízení by částečně či úplně zastavil z důvodu úplné či částečné úhrady. V této souvislosti žalovaný připomenul, že jednou z povinností žalobkyně je hradit daňové povinnosti ve lhůtách splatnosti. Uzavřel, že po zjištění úhrady daňového nedoplatku exekuční řízení neprodleně zastavil, a postupoval tak v souladu se zásadou dobré správy.

21. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný nejprve konstatoval, že exekučním příkazem byl postižen účet, který ve své odpovědi sdělil poddlužník jako účet vedený na žalobkyni s tím, že z této odpovědi neplyne, že by nešlo o běžný účet klienta, ale o účet zvláštní. Z odpovědi poddlužníka neplyne, že by některý z účtů žalobkyně nebyl běžným účtem, naopak všechny účty, které byly poddlužníkem zaslány, jsou označeny zcela shodně jako účty běžné. Teprve ve sdělení ze dne 1. 11. 2019 poddlužník označil exekucí postižený účet za účet advokátní úschovy ve smyslu § 56a zákona č. 201/2006 Sb., o advokacii. Žalovaný uvedl, že může postihnout i účty, které nemá evidovány v registraci a může postihnout též účty s nulovým zůstatkem. Dodal, že by prověřoval, jaké finanční prostředky se na účtu nacházejí, neboť nelze vyloučit, že na účtu by byly i finanční prostředky žalobkyně, například z důvodu úročení vložených finančních prostředků, jejichž osud je zcela jistě ošetřen ve smlouvě o úschově. Vyloučit rovněž nelze ani to, že by žadatel o úschovu peněz nedopatřením zaslal na daný účet odměnu žalobkyně za jí poskytované služby, tj. za úschovu peněz. K realizaci či nerealizaci exekučního příkazu by žalovaný přistoupil až po prošetření, jaké finanční prostředky se na účtu nacházejí. Pro úplnost uvedl, že ke dni postižení účtu byl na účtu evidován nulový zůstatek, přičemž žalovaný chtěl postihnout jiný účet s kladným zůstatkem, ale z nepozornosti uvedl účet s nulovým zůstatkem. Exekučním příkazem tedy nebyly postiženy žádné finanční prostředky. Na účtu, který je slovy žalobkyně veden v registru plátců DPH, byl evidován záporný zůstatek.
22. Ke čtvrtému žalobnímu bodu žalovaný předeslal, že námitka nicotnosti exekučního příkazu byla předmětem samostatného daňového řízení. Podnětem na prohlášení nicotnosti exekučního příkazu se podrobně zabývalo Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) ve vyrozumění ze dne 13. 1. 2020 č.j. 1222/20/5100-41453-712735, kterým tento podnět odložilo, neboť neshledalo, že by předmětné rozhodnutí splňovalo podmínky nicotnosti rozhodnutí. S názorem OFŘ se žalovaný ztotožnil.
23. K namítané aplikaci § 179 odst. 1 daňového řádu žalovaný uvedl, že toto ustanovení neshledal relevantním, neboť v daném případě po úhradě daňových nedoplatků exekuci zastavil.

24. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, neboť při vydání napadeného rozhodnutí bylo postupováno v souladu s příslušnými právními předpisy a nebyly porušeny ani žádné základní zásady daňového řízení.
25. V replíce k vyjádření žalovaného žalobkyně poukázala na to, že daňovou exekuci lze podle § 181 odst. 1 daňového řádu odložit i z moci úřední. Žalovaný měl s ohledem na všechny okolnosti daňovou exekuci odložit z moci úřední bez nutnosti předchozí žádosti žalobkyně.
26. Žalobkyně zopakovala, že žalovaný porušil zásadu hospodárnosti a přiměřenosti tím, že při vydání napadeného rozhodnutí jednal nezákonně a v rozporu se závaznou metodikou. Žalobkyni vznikly v důsledku nezákonného jednání žalovaného náklady, kterým bylo možné předejít při řádném a zákonném postupu žalovaného. Fiskální zájmy státu nelze upřednostňovat před správným a zákonným zjištěním daňových povinností a zákonným postupem správce daně.
27. Žalobkyně vyslovila nesouhlas s argumentací žalovaného týkající se postupu podle metodického pokynu. Uvedla, že zřejmým úmyslem a cílem komentované části metodického pokynu je zabránit vymáhání daně v případech, kdy je daňový subjekt v tíživé sociální či finanční situaci, a neprodlené vymáhání nedoplatku by tak mohlo závažně ohrozit jeho postavení. Pokud by správce daně započal s vymáháním nedoplatku ve chvíli, kdy o podané žádosti o posečkání nebylo dosud rozhodnuto, vystavil by tím daňový subjekt nebezpečí zhoršení jeho sociálních a finančních poměrů.
28. Postup žalovaného byl značně zmatečný a rovněž nesprávný, jak sám žalovaný ve vyjádření výslovně uznal. Ze strany žalovaného bylo žalobkyni opakovaně sděleno, že vůči ní neexistuje na DPFO žádný nedoplatek, naopak její daňový účet vykazuje přeplatek. Z jednání žalobkyně je patrný její aktivní přístup k plnění jejích daňových povinností. Argumentace žalovaného je čistě účelová s cílem ospravedlnit protiprávní jednání.
29. Vnitřní formální procesy žalovaného při správě daní nemohou obstát při konfrontaci s objektivní skutečností, že v době vydání exekučního příkazu již exekuoovaný nedoplatek neexistoval. Výkaz nedoplatků ke dni 24. 10. 2019 nemohl být exekučním titulem a podkladem pro provedení exekuce, neboť vymáhaná povinnost již ke dni vydání napadeného rozhodnutí neexistovala. Nedostatečná pružnost a neschopnost pohotové reakce žalovaného na změnu skutkových okolností nemůže být přičítána žalobkyni k tíži. Vypořádání se s časovou prodlevou mezi vyhotovením exekučního příkazu a jeho vydáním ve vztahu k požadavkům na správnost a zákonnost exekučního příkazu je interní záležitostí žalovaného, který je povinen tyto vlastnosti exekučního příkazu zajistit. Žalovaný je povinen na základě metodického pokynu, jímž je vázán, zabezpečit efektivní komunikaci mezi jeho jednotlivými vnitřními útvary, a pokud této povinnosti nedostojí, je povinen nést následky. Nikoli na okraj žalobkyně dodala, že neměla žádný důvod provádět úhrady nedoplatku v termínech navrhovaných v žádostech o posečkání, neboť o těchto žádostech nebylo doposud ze strany žalovaného rozhodnuto. K tíži žalobkyně nelze klást, že ke dni 25. 10. 2019 neuhradila první z navrhovaných splátek daňového nedoplatku.
30. Poddlužník nemá zákonnou povinnost správci daně sdělovat bez výslovného vyzvání skutečnosti, které správce daně potřebuje pro řádný výkon správy daní. Nečinnost

poddlužníka nezbavuje žalovaného coby správce daně jeho povinnosti postupovat při správě daní v souladu s právními předpisy. Jestliže žalovaný nevyvinul dostatečnou snahu zjistit skutkový stav ohledně záležitosti, ve které vydal napadené rozhodnutí, představuje takový postup procesní pochybení žalovaného, které mělo za následek vydání nezákonného rozhodnutí.

31. Z povahy věci by měl správce daně předtím, než exekuční příkaz vydá, ověřit, zda lze podle takového příkazu postupovat. Žalobkyně oponovala argumentaci žalovaného, že na postiženém depozitním účtu by se mohly nacházet finanční prostředky ve vlastnictví žalobkyně, neboť za obvyklého chodu věcí by se na postiženém depozitním účtu žádné postižitelné finanční prostředky nenacházely. Skutečnost, že na postiženém depozitním účtu se nenacházely žádné finanční prostředky, nijak neliberuje pochybení žalovaného.
32. Po provedeném řízení soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
33. Při posouzení věci soud vycházel z následující právní úpravy:
34. Podle § 1 odst. 2 daňového řádu platí, že *správa daně je postup, jehož cílem správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*
35. Podle § 5 odst. 3 daňového řádu platí, že *správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*
36. Podle § 6 odst. 3 daňového řádu platí, že *správce daně umožní osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytne přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu potřebné nebo stanoví-li tak zákon.*
37. Podle § 7 odst. 2 daňového řádu platí, že *správce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady. (...).*
38. Podle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu platí, že *exekučním titulem je výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní.*
39. Podle § 153 odst. 1 daňového řádu platí, že *nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.*
40. Podle § 156 odst. 1 daňového řádu platí, že *na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“) a) pokud by neprodlená úhrada znamenal pro daňový subjekt vážnou újmu, b) pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných, c) pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období, d) není-li možné vybrat daň od daňového subjektu najednou, nebo e) při důvodném očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.*

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

41. Podle § 156 odst. 2 daňového řádu platí, že *správce daně rozhodne o žádosti o posečkání do 30 dnů ode dne jejího podání.*
42. Podle § 174 odst. 5 daňového řádu platí, že *v odůvodněných případech stanoví správce daně zálohy jinak, popřípadě povolí výjimku z povinnosti daně zálobovat, a to i za celé zdaňovací období.*
43. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu platí, že *daňová exekuce se nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení.*
44. Podle § 178 odst. 5 daňového řádu platí, že *daňovou exekuci lze provést pouze těmito způsoby a) srážkami ze mzdy, b) příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, c) příkázáním jiné peněžité pohledávky, d) postižením jiných majetkových práv, e) prodejem movitých věcí, nebo f) prodejem nemovitých věcí.*
- Podle § 190 odst. 1 daňového řádu platí, že *daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb se provede odepsáním peněžních prostředků dlužníka z jeho účtu, vedeného v jakékoli měně, do výše částky uvedené v exekučním příkazu a jejich vyplacením správci daně. Exekuční příkaz se doručí poskytovateli platebních služeb dříve než dlužníkovi.*
45. Podle § 181 odst. 1 daňového řádu platí, že *správce daně může daňovou exekuci na návrh dlužníka nebo z moci úřední částečně nebo zcela odložit, zejména šetří-li se skutečnosti rozhodné pro zastavení daňové exekuce, vyloučení předmětu exekuce ze soupisu věcí nebo podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku. (...).*
46. Podle § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu platí, že *správce daně na návrh příjemce exekučního příkazu nebo z moci úřední daňovou exekuci zcela nebo zčásti zastaví, pokud povolení posečkání úhradu nedoplatku.*
47. Podle § 179 odst. 1 daňového řádu platí, že *po nařízení daňové exekuce správce daně na návrh osoby, které svědčí právo k majetku nepřipouštějící provedení exekuce nebo osoby, které je exekučním příkazem ukládána povinnost ohledně takového majetku, popřípadě z moci úřední, rozhodnutím vyloučí z daňové exekuce majetek, kterému svědčí právo nepřipouštějící provedení exekuce; příjemcem tohoto rozhodnutí je dlužník a další osoby, které podaly návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce.*
48. Podle § 177 odst. 1 daňového řádu platí, že *nestanoví-li tento zákon jinak, postupuje se při daňové exekuci podle občanského soudního řádu.*
49. Na úvod soud považuje za potřebné předeslat, že exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s.ř.s., neboť námitka podaná podle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s.ř.s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat. Zároveň i rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu podané proti exekučnímu příkazu je rozhodnutím, které lze přezkoumat soudem ve smyslu § 65 a násl. s.ř.s. (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 19. 2. 2019 č.j. 1 Afs 271/2016-53). Pro úplnost soud uvádí, že z interní databáze řízení zahájených u Městského soudu v Praze ve správní agendě ověřil, že žalobkyně žalobu proti rozhodnutí o námitce nepodala. V této souvislosti je nutno zdůraznit, že soud v nyní projednávané věci nemůže přezkoumávat zákonnost rozhodnutí

o námitce, na straně druhé ovšem nemůže existenci tohoto rozhodnutí ignorovat, neboť v jeho důsledku došlo ke změně žalobou napadeného exekučního příkazu, přičemž stěžejní část argumentace žalovaného se opírá o důvody, pro které byl exekuční příkaz k námitce žalobkyně změněn.

50. Žalobkyně v prvním žalobním bodě namítla nezákonnost, případně nicotnost napadeného rozhodnutí z důvodu předčasnosti jeho vydání vzhledem ke skutečnosti, že žalovaný přistoupil k vydání exekučního příkazu před doručením rozhodnutí o žádosti žalobkyně o posečkání. Soud předně podotýká, že žalobkyně nepodala dvě žádosti o posečkání ve smyslu § 156 odst. 1 daňového řádu, jak v žalobě uvádí, nýbrž jen jednu, neboť ve druhém podání téhož data (10. 10. 2019) požádala o stanovení záloh jinak nebo o zrušení povinnosti platit zálohy podle § 174 odst. 5 daňového řádu. Tuto skutečnost soud zjistil z obsahu spisového materiálu. Soud nesdílí názor žalobkyně, že žalovaný nemohl vydat napadené rozhodnutí, pokud nejprve nerozhodl o žádosti žalobkyně o posečkání. Takový postup především není explicitně zakotven v daňovém řádu a nelze jej dovozovat ani z ustanovení § 181 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně může, tedy nikoli musí, odložit daňovou exekuci, pokud šetří podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku. Podstatné je však to, že postup předvídaný uvedeným ustanovením může být aplikován až poté, kdy je daňová exekuce na základě exekučního příkazu zahájena (viz § 178 odst. 1 daňového řádu), nikoli tedy před samotným vydáním exekučního příkazu. Skutečnost, že daňový subjekt podal žádost o posečkání, proto může správce daně reflektovat v průběhu již zahájené daňové exekuce prostřednictvím institutu odložení exekuce, aniž by tím byla dotčena existence exekučního příkazu, resp. aniž by na exekuční příkaz mělo být nahlíženo jako na předčasně vydané rozhodnutí. Teprve v případě, že správce daně žádosti o posečkání vyhoví, jsou ve smyslu § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu splněny podmínky pro zastavení daňové exekuce. Odložení daňové exekuce a její případné následné zastavení z důvodu vyhovění žádosti o posečkání tedy nemění nic na legitimitě zahájeného exekučního řízení a zákonnosti exekučního příkazu. Smyslem této právní úpravy je, aby plnění daňové povinnosti nevedlo na straně daňového subjektu k újmě, která by jej existenčně či jinak nepřiměřeně v daném období poškodila. Na tomto místě je třeba připomenout, že žalovaný žádost o posečkání zamítl rozhodnutím ze dne 6. 11. 2019, neboť žalobkyně svá tvrzení uváděná v žádosti o posečkání ničím neprokázala. O žádosti o posečkání žalovaný rozhodl ve lhůtě podle § 156 odst. 2 daňového řádu, přičemž současně vyhověl žádosti žalobkyně o stanovení záloh jinak a v důsledku přenastavení záloh a následného přepárování plateb exekuci zastavil, neboť právě v souvislosti s tímto úkonem nastala po zahájení daňové exekuce právně relevantní skutečnost, v důsledku které došlo k plné úhradě vymáhaného daňového nedoplatku. Pro úplnost soud dodává, že cílem instrumentu posečkání ve smyslu § 156 daňového řádu je umožnit daňovému subjektu dostat svým zákonným povinnostem, a tudíž i dosáhnout cíle správy daní. Na povolení posečkání daně není právní nárok a správce daně je ve svém rozhodování v případě žádosti daňového subjektu o posečkání vázán návrhem daňového subjektu. Samotné rozhodování správce daně o žádosti o posečkání daně je výsledkem správního uvážení (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2014 č.j. 11 Af 7/2013-32).
51. K namítané (ne)aplikaci metodického pokynu soud nejprve uvádí, že je jistě v obecné rovině žádoucí, aby se správní orgány řídily svými interními předpisy, neboť pomocí těchto interních normativních směrnic dochází ke sjednocení dílčích činností a postupů uplatňovaných orgány veřejné správy. Tím je zároveň pro adresáty úkonů veřejné správy

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

„čitelnější“ a předvídatelnější praxe aplikovaná v daném segmentu správní činnosti, a správní orgány jsou tak povinny tuto praxi jednotně dodržovat a nečinit rozdíly v přístupu k účastníkům různých správních řízení. V posuzovaném případě byla metodickým pokynem nastavena pravidla pro běh, resp. přerušování lhůt pro předání nedoplatku vyměřovací oddělením útvaru vymáhacímu v případě, že daňový subjekt podá žádost o posečkání. Se žalobkyní lze souhlasit v tom, že nucenému vymáhání daňového nedoplatku by mělo předcházet posouzení žádosti daňového subjektu o posečkání, neboť v případě, že je taková žádost důvodná, mohl by být daňový subjekt při bezprostřední realizaci výkonu rozhodnutí vystaven nebezpečí, že dojde k ohrožení jeho existence z hlediska možnosti uspokojování životně či jinak nezbytných potřeb. V posuzované věci se však předmětná daňová exekuce nejenže neposunula do fáze nedobrovolného uspokojení daňové pohledávky, tj. samotné realizace výkonu rozhodnutí, ale ani postup pracovníků žalovaného se nedostal do kolize s namítaným obsahem metodického pokynu. Soud ze správního spisu ověřil, že vyměřovací oddělení (předávající útvar) vystavilo ke dni 1. 10. 2019 výkaz nedoplatků evidovaný na daňovém účtu žalobkyně na DPFO. Tento výkaz byl předán vymáhacímu oddělení, které dne 7. 10. 2019 doručilo k rukám zmocněnce žalobkyně vyrozumění o výši nedoplatku ke dni 4. 10. 2019. Žalobkyně až poté podáním ze dne 10. 10. 2019 uplatnila žádost o povolení posečkání. Z uvedeného sledu úkonů správce daně a žalobkyně je zřejmé, že vyměřovací oddělení žalovaného nejednalo v rozporu s metodickým pokynem, neboť ke dni vystavení výkazu nedoplatků a jeho současného předání vymáhacímu útvaru neexistoval důvod přerušit lhůtu k předání nedoplatku k vymáhání. Soud je zároveň toho názoru, že i případné nedodržení postupů, kterými metodický pokyn reguluje *de facto* předávání informací mezi jednotlivými útvary žalovaného, nelze chápat dogmaticky tak, že vydání exekučního příkazu a s ním spojené zahájení daňové exekuce je v takovém případě vyloučeno. Jak již soud konstatoval výše, zákonná úprava obsažená v daňovém řádu nespojuje s podáním žádosti o posečkání jakékoli limity pro vydání exekučního příkazu. Naopak daňový řád počítá s dočasným odložením exekuce, ať již zahájené z moci úřední nebo na návrh účastníka, pokud lze předpokládat, že mohou nastat zákonem předvídané důvody pro zastavení exekuce, přičemž existenci těchto důvodů musí správce daně teprve prošetřit, resp. zjistit. Institut odložení exekuce tedy představuje „pojistku“ proti situaci, kdy by bezprostředně následující úkon směřující k nucenému vymožení daňového dluhu mohl vést k nepřiměřeným následkům na straně daňového subjektu. Jestliže však správce daně vyhodnotí žádost o posečkání *prima facie* jako nedůvodnou, například proto, že není podložena relevantními důkazy, je zřejmé, že v takovém případě nemusí exekuci odkládat. I v nyní projednávané věci žalovaný považoval žádost o posečkání za nedůvodnou, resp. nepodloženou, a proto neshledal nutnost exekuci odkládat. Nadto, jak bylo řečeno shora, by tento postup byl nadbytečný vzhledem k tomu, že exekuční řízení zahájené dne 30. 10. 2019 bylo z důvodu úhrady exekuovaného nedoplatku včetně příslušenství ke dni 6. 11. 2019 zastaveno. V této souvislosti je zapotřebí upozornit také na skutečnost, že žalobkyně byla o existenci nedoplatku na DPFO informována již vyrozuměním, které vystavilo vyměřovací oddělení dne 30. 8. 2019, přesto žádost o posečkání podala až v reakci na druhé vyrozumění ze dne 7. 10. 2019, které bylo vydáno již vymáhacím oddělením žalovaného. Soud souhlasí se žalovaným, že předčasné narození syna, tedy důvod, pro který žalobkyně požádala o posečkání, je přinejmenším sporným důvodem, neboť pakliže se syn žalobkyni narodil dne X (žalobkyně v žádosti o posečkání datum narození syna ani neuvedla), není

zřejmá souvislost s nedoplatkem splatným ke dni 1. 7. 2019, resp. žalobkyně takovou souvislost nijak nevysvětlila a zejména nedoložila.

52. Soudu není zřejmé, jaká práva žalobkyně neměl žalovaný šetřit, jaká práva jí neumožnil uplatnit a jaké nadbytečné náklady měly žalobkyni vzniknout. Soud má naopak za to, že žalovaný postupoval v souladu se zásadou zdrženlivosti a přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu), zásadou poučovací (§ 6 odst. 3 daňového řádu) a zásadou hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Jak bude rozvedeno níže v souvislosti s vypořádáním druhého žalobního bodu, žalovaný vydal exekuční příkaz na základě existujícího exekučního titulu, byť celková dlužná částka byla ke dni vydání napadeného rozhodnutí nižší, než byla deklarována v exekučním titulu, tj. ve výkazu nedoplatků k 24. 10. 2019 a návazně v napadeném rozhodnutí. Tato skutečnost totiž nemění nic na tom, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí byly splněny podmínky pro zahájení exekuce spočívající v existenci exekučního titulu ve smyslu § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu a (dobrovolně) neuhrazeného daňového dluhu (nedoplatku na DPFO) ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu a § 251 o.s.ř. ve spojení s § 177 odst. 1 s.ř.s. Žalobkyně ostatně údajné porušení výše specifikovaných zásad blíže nerozvedla, jestliže zejména neuvedla, jakým jiným přijatelnějším způsobem měl žalovaný jejími slovy „situaci řešit“ a jaké nedůvodné náklady jí měly v souvislosti s vydáním napadeného rozhodnutí vzniknout. Je-li účelem správy daní správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu, postupoval žalovaný v intencích tohoto základního smyslu správy daní, pokud zahájil exekuční řízení k vymožení splatného a existujícího daňového nedoplatku, a to poté, co byla žalobkyně ze strany správce daně opakovaně v souladu s § 153 odst. 3 daňového řádu vyrozuměna o výši daňového dluhu včetně výzvy k jeho úhradě a poučení o následcích, pokud vymáhaný nedoplatek nebude uhrazen. Tvrzení o nedůvodných nákladech soud považuje za toliko účelovou obranu, neboť žalobkyně po zahájení daňové exekuce podala pouze námitky proti napadenému rozhodnutí, a ačkoli žalovaný o těchto námitkách rozhodl tak, že exekuční příkaz změnil, zjevně nevyhověl argumentaci žalobkyně, která zpochybňovala samotnou existenci podmínek pro zahájení exekučního řízení. Naopak nelze přehlížet skutečnost, že žalobkyně své daňové povinnosti neplnila řádně a včas. Postup správce daně, který zahájil daňovou exekuci, proto nemohl být pro žalobkyni nepředvídatelný, resp. ve vztahu k ní nepřiměřený.
53. Ve druhém žalobním bodě žalobkyně namítla nezákonnost, event. nicotnost napadeného rozhodnutí z důvodu neexistence daňového dluhu. Nutno předeslat, že své tvrzení o úhradě nedoplatku na DPFO opírala v podstatě jen o odůvodnění uvedené v rozhodnutí o zastavení exekuce. Je sice pravdou, že správce daně v odůvodnění rozhodnutí o zastavení exekuce konstatoval, že nedoplatek specifikovaný ve vyrozumění ze dne 7. 10. 2019 byl uhrazen dne 29. 10. 2019, zároveň však z tohoto odůvodnění nikterak neplyne, jak úhrada částky ve výši 289 646,- Kč provedená dne 29. 10. 2019 mohla umožnit dluh ve výši převyšující tuto částku. Soud připomíná, že podle výkazu nedoplatků k datu 24. 10. 2019 činila celková dlužná částka včetně příslušenství 455 411,- Kč. Žalobkyně byla informována o výši nedoplatku k datu 4. 10. 2019 (ve výši 852 592,- Kč), přičemž soud ze správního spisu ověřil, že žalobkyně měla od 8. 10. 2018 zřízenou daňovou informační schránku, a tudíž měla přístup k údajům o stavu svého daňového účtu včetně stavu nedoplatků. Zároveň je třeba připomenout, že pro účastníky (správního) řízení, jakož pro další subjekty včetně správních orgánů či soudů je závazná výroková část rozhodnutí správního orgánu, nikoli jeho odůvodnění. Žalovaný ve vyjádření k žalobě vysvětlil, že ke dni vydání napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

rozhodnutí nedoplatek na DPFO existoval, byť v nižší výši, neboť platba částky 289 646,- Kč nebyla v důsledku jejího provedení bezprostředně před vyhotovením exekučního příkazu zohledněna. K plné úhradě nedoplatku, který měl být v napadeném rozhodnutí správně stanoven ve výši 239 354,- Kč (nikoli ve výši 434 825,- Kč bez příslušenství), však došlo až v souvislosti s rozhodnutím žalovaného o žádosti o stanovení záloh jinak. Na základě tohoto rozhodnutí totiž byla záloha splatná ke dni 17. 6. 2019 stanovena ve výši 0,- Kč, a proto byly platby provedené na úhradu této zálohy tzv. přepárovány a použity na úhradu (zbývajících) nedoplatku splatného dne 1. 7. 2019. Jelikož bylo rozhodnutí o stanovení záloh jinak vydáno až dne 6. 11. 2019, resp. tohoto dne bylo doručeno zplnomocněnému zástupci žalobkyně, došlo k úhradě vymáhaného nedoplatku k datu 6. 11. 2019, tedy po zahájení daňové exekuce. Výše uvedenou argumentaci žalovaného, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí nedoplatek na DPFO, který byla žalobkyně povinna uhradit, existoval ve výši 239 354,- Kč, žalobkyně relevantním způsobem nezpochybnila. V této souvislosti soud dodává, že žalobkyně nerozporovala ani výši nedoplatku stanoveného výkazem nedoplatků ke dni 24. 10. 2019. Rovněž v reakci na vyjádření žalovaného žalobkyně neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by mělo vyplývat, že ke dni 29. 10. 2019 vymáhaná povinnost neexistovala, resp. zcela zanikla v důsledku jejího dobrovolného splnění, případně z jiných zákonných důvodů. Skutečnost, že částka 289 646,- Kč zaplacená dne 29. 10. 2019 ovlivnila výši nedoplatku stanoveného výkazem nedoplatků ke dni 24. 10. 2019, žalovaný promítl do rozhodnutí o námitkách a exekuční příkaz změnil co do výše vymáhané částky. Na tomto místě však soud znovu zdůrazňuje, že předmětem přezkumu je exekuční příkaz, nikoli rozhodnutí o námitce. Opodstatněnost a zákonnost důvodů, o které je rozhodnutí o námitce opřeno, tak nelze v tomto řízení posuzovat. Naopak je třeba vycházet z presumpce správnosti a zákonnosti tohoto rozhodnutí, a to tím spíše, že žalobkyně se soudního přezkumu rozhodnutí o námitce nedomáhala. Nad rámec nutného vypořádání tohoto žalobního bodu soud považuje za vhodné uvést, že žalovaný rozhodoval o námitce žalobkyně proti nyní napadenému rozhodnutí až poté, kdy předmětnou daňovou exekuci zcela zastavil. Za této procesní situace proto již žalovaný neměl prostor pro postup předvídaný v ustanovení § 181 odst. 2 písm. a) daňového řádu, tedy pro rozhodnutí o částečném zastavení daňové exekuce z důvodu (částečného) nesplnění zákonných podmínek pro její nařízení, nýbrž musel skutečnost, že před vydáním exekučního příkazu došlo k částečné úhradě nedoplatku na DPFO, vyhodnotit jinak. Pro posouzení zákonnosti nyní napadeného rozhodnutí je tedy stěžejní právě skutečnost, že v rozhodnutí o námitce žalovaný reflektoval úhradu částky 289 646,- Kč provedenou před vydáním exekučního příkazu, neboli zohlednil skutečný stav týkající se existence daňového nedoplatku, resp. jeho výše ke dni vydání napadeného rozhodnutí. Částečná úhrada daňového nedoplatku nemůže mít vliv na (ne)existenci exekučního titulu (zde výkazu nedoplatků ke dni 24. 10. 2019), neboť se nic nemění na zbývajících výši nedoplatku, který zůstal neuhrazen. Zcela bez významu k otázce existence daňového nedoplatku, resp. k jeho namítané plné úhradě, je sdělení žalovaného, že ke dni 11. 11. 2019 evidoval na daňovém účtu žalobkyně na DPFO přeplatek. Přeplatek zjištěný ke dni, který nepředchází a ani se neshoduje se dnem vydání napadeného rozhodnutí, sám o sobě nemůže prokázat tvrzení žalobkyně, že ke dni vydání exekučního příkazu žádný nedoplatek na DPFO neexistoval. Pouze na okraj soud poznamenává, že žalobkyně uhradila ke dni 29. 10. 2019 částku odpovídající součtu záloh, které navrhovala uhradit ke dni 25. 10. 2019 v žádosti o posečkání (částka 125 146,- Kč) a v žádosti o stanovení záloh (částka 164 500,- Kč). I přesto, že žalovaný nevyhověl žádosti žalobkyně o posečkání, je

zjevné, že žalobkyně byla připravena uhradit nedoplatek alespoň částečně, což ostatně učinila ke dni 29. 10. 2019. Polemika žalobkyně nad tím, že nebyla povinna ke dni 25. 10. 2019 uhradit zálohy ve výši a ke dni uvedenému v žádosti o posečkání, neboť žalovaný o této žádosti (kladně) nerozhodl, je ve světle povinnosti uhradit daňovou povinnost řádně a včas a v kontextu faktické úhrady částky ve výši 289 646,- Kč ke dni 29. 10. 2019 poněkud malicherná. Je zřejmé, že pokud by žalobkyně uhradila uvedenou částku ke dni 25. 10. 2019, byl by žalovaný s touto skutečností ke dni vydání exekučního příkazu srozuměn a celkovou dlužnou částku by stanovil v souladu se skutečným stavem věci.

54. Lze shrnout, že ke dni vydání napadeného rozhodnutí činil na daňovém účtu žalobkyně nedoplatek na DPFO 239 354,- Kč s příslušenstvím, přičemž k jeho úhradě došlo až po zahájení daňové exekuce v souvislosti se stanovením záloh jinak. Výkaz nedoplateků ke dni 24. 10. 2019 nepozbyl způsobilosti být podkladem pro nařízení daňové exekuce, jelikož nedoplatek na DPFO ke dni vydání exekučního příkazu stále existoval, byť byl v důsledku částečné úhrady snížen. Napadené rozhodnutí tedy bylo vydáno v souladu s relevantní úpravou obsaženou v daňovém řádu, a není tak nezákonné, tím méně pak nicotné. Námitky uvedené pod druhým žalobním bodem jsou tedy rovněž nedůvodné.
55. Soud se neztotožnil ani s námitkou specifikovanou ve třetím žalobním bodě. Mezi účastníky není sporné, že napadeným rozhodnutím postižený účet je zvláštním účtem zřízeným ve smyslu notářského řádu, jehož účelem je plnění povinností notáře v souvislosti se zajištěním notářské úschovy peněz. Lze předeslat, že ke zřízení účtu podle § 86 odst. 3 notářského řádu uzavře notář s bankou smlouvou o běžném účtu, přičemž pro každou úschovu peněz musí být zřízen samostatný účet. Na tomto účtu nesmí mít notář uloženy své vlastní prostředky (srov. § 33 NK01/2014 Kancelářského řádu Notářské komory). Daňový řád upravuje daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb v ustanovení § 178 odst. 5 písm. b), dále v ustanovení § 190 a nepřímou v ustanovení § 179 a § 181 odst. 2 písm. d), pakliže je v souvislosti s tímto způsobem vymáhání daňové pohledávky třeba řešit otázku vyloučení majetku z daňové exekuce. Tato nosná právní úprava nicméně neomezuje správce daně ve volbě postihovaného účtu a naopak pro případ, že by se na účtu nacházely finanční prostředky, s nimiž může disponovat pouze třetí osoba odlišná od povinného daňového subjektu, je v daňovém řádu upraven postup, který zabrání vlastnímu provedení exekuce na takovém majetku. V nyní posuzované věci žalovaný nadto neměl před vydáním exekučního příkazu informaci o zvláštním charakteru předmětného účtu, neboť tuto informaci mu banka sdělila až poté, co jí byl doručen exekuční příkaz. I když lze souhlasit se žalobkyní, že banka nemá primárně povinnost takovou informaci správci daně poskytnout, jelikož není uvedena ve výčtu údajů, které musí banka správci daně sdělit k jeho dotazu (viz § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu), není správce daně na straně druhé povinen dedukovat, že některý z účtů sdělených bankou má jiný charakter, než má běžný účet. Ze skutečnosti, že žalobkyně zveřejnila v registru plátců daně z přidané hodnoty zcela jiný účet, nelze jakkoli dovozovat, že ostatní účty, jejichž je žalobkyně majitelkou, jsou zvláštními účty, resp. účty, na kterých se nacházejí finanční prostředky třetích osob. Soud navíc ze správního spisu ověřil pravdivost tvrzení žalovaného, že na uvedeném registrovaném účtu byl ke dni vydání napadeného rozhodnutí evidován záporný zůstatek, tudíž by postižení tohoto účtu bylo zjevně neefektivní. Soud zároveň souhlasí se žalovaným, že i na zvláštním účtu se mohou, například v důsledku mylného poukázání odměny za poskytnutou službu notářské úschovy, „ocitnout“ finanční prostředky, s nimiž může disponovat žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

Ačkoli je pravděpodobnost takového omylu spíše nízká, není zcela vyloučena. Zároveň je třeba dodat, že postižený účet měl nulový zůstatek, a proto ani v důsledku účinků *arrestatoria* (povinnosti poskytovatele od okamžiku doručení exekučního příkazu nevyplácet peněžní prostředky na účtu, nezapočítávat tyto prostředky či s nimi jinak nakládat) i *inhibitoria* (povinnosti dlužníka respektovat zákaz jakkoli nakládat s peněžními prostředky na účtu) v zásadě nemohla nastat situace, kdy by třetí osobě vznikla újma s ohledem na to, že její právo na vyplacení peněžních prostředků z účtu by nemohlo být bezprostředně realizováno. Podstatné však zůstává to, že žalovaný neporušil žádné zákonné ustanovení, pokud nařídil daňovou exekuci postižením předmětného účtu. I za situace, kdy by byl žalovaný předem srozuměn se skutečností, že předmětný účet je účtem zvláštním podle notářského řádu, nebyl by tento účet *a priori* vyloučen z možného exekučního postihu, neboť správce daně musí při správě daní postupovat tak, aby docílil úhrady daňové pohledávky, a je proto legitimní, pokud se snaží prověřit existenci finančních prostředků na (různých) účtech dlužníka. Je sice pravdou, že v posuzované věci měl žalovaný v úmyslu postihnout jiný účet s kladným zůstatkem, k čemuž omylem (chybou pracovníka žalovaného) nedošlo, to však nic nemění na tom, že předmětná daňová exekuce nevybočuje z mezí správně aplikované zákonné úpravy. Napadené rozhodnutí není nezákonné ani nicotné, neboť postižení zvláštního účtu sloužícího k zajištění notářské úschovy daňový řád nevyklučuje, přičemž skutečnost, že finanční prostředky třetích osob nelze postihnout, je zákonodárcem reflektována v ustanovení § 179 odst. 1 a § 181 odst. 2 písm. d) daňového řádu. I tato žalobní námitka proto nemůže obstát.

56. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobkyně namítla právní neuskutečnitelnost napadeného rozhodnutí s ohledem na protiprávnost rozhodnutí a neexistenci právního podkladu. Tato žalobní námitka se svým obsahem prolíná s předchozí námitkou, neboť žalobkyně *de facto* opětovně rozporuje možnost správce daně postihnout zvláštní účet, na kterém se nachází finanční prostředky třetích osob. Konkrétně žalobkyně namítla, že v případě vykonání exekučního příkazu by mohlo z její strany dojít k porušení zákonných povinností spojených s notářskou úschovou. Žalobkyně se proto domnívá, že napadené rozhodnutí požaduje plnění protiprávní, resp. právně neuskutečnitelné. Soud s tímto názorem nesouhlasí. Jak již vyložil výše, daňový řád neomezuje správce daně v tom, jaký účet u poskytovatele platebních služeb může exekučním příkazem postihnout. I v případě, že daňový subjekt má u správce daně registrovaný účet, může správce daně exekucí postihnout jiný účet. Zákonodárce ani v podpůrně aplikovatelném občanském soudním řádu nestanovil zákaz postihovat některé druhy účtů. Správce daně rovněž nemá povinnost před vydáním exekučního příkazu prověřovat, zda je dlužník majitelem běžného účtu či jiného druhu účtu. Soudu nezbyvá než znovu konstatovat, že správce daně postupoval v souladu s § 178 odst. 5 písm. b) daňového řádu, neboť nařídil provedení daňové exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, tj. způsobem, který je právně i fakticky uskutečnitelný. Napadené rozhodnutí tedy netrpí ve smyslu § 105 odst. 2 písm. b) daňového řádu vadou, jež by jej činila právně či fakticky neuskutečnitelným. Poukaz žalobkyně na ustanovení § 179 odst. 1 daňového řádu je nepřipadný, neboť k jeho aplikaci v posuzovaném případě nedošlo, resp. nemohlo dojít především s ohledem na zastavení exekuce z důvodu úhrady předmětného daňového nedoplatku. Zároveň je zjevné, že žalovaný nemohl porušit ustanovení § 190 odst. 1 daňového řádu, jelikož na postiženém účtu byl ke dni vydání napadeného rozhodnutí nulový zůstatek, a tudíž nebylo možné ani uvažovat o peněžních prostředcích, jejichž vlastníkem by nebyla žalobkyně.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. V.

57. Soud tedy neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. tak učinil bez nařízení ústního jednání.
58. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, přičemž žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

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. 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.

Praha 25. srpna 2022

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu