



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobce: **M. B.**, DIČ: X,
sídlem X,
zastoupený JUDr. Jiřím Císařem, advokátem,
sídlem Revoluční 551/6, 400 01 Ústí nad Labem,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,
sídlem Velká hradební 39/61, 400 21 Ústí nad Labem,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 10. 2019, č. j. 2200494/19/2501-80542-507530 a č. j. 2200527/19/2501-80542-507530,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhal zrušení exekučních příkazů Finančního úřadu pro Ústecký kraj na příkázání pohledávky z účtu ze dne 1. 10. 2019, č. j. 2200494/19/2501-80542-507530 a č. j. 2200527/19/2501-80542-507530, jimiž byla podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, nařízena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu k vymožení daňových nedoplatků včetně úroků z prodlení ke dni 27. 9. 2019 a exekučních nákladů ke dni nařízení exekuce v celkové částce 707 027,58 Kč, jakož i úroku z prodlení z částky 326 206 Kč od 28. 9. 2019 do zaplacení dle roční výše repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

1. Žalobce úvodem žaloby popsal dosavadní průběh projednávání věci, přičemž zdůraznil, že podkladem pro vydání nadepsaných exekučních příkazů byl výkaz nedoplatků č. j. 2200495/19/2501-80542-507530, který byl žalovaným sestaven ke dni 27. 9. 2019. Podle žalobce nepřezkoumatelnost předmětného výkazu nedoplatků jednak způsobuje nezákonnost dotčených exekučních příkazů, a jednak otevírá prostor pro nepřípustnou libovůli žalovaného coby orgánu veřejné moci. Žalobce je přesvědčen, že si žalovaný při sestavení daného výkazu nedoplatků dostatečně neujasnil všechny rozhodné okolnosti potřebné pro správné a zákonné nařízení daňové exekuce, a proto do tohoto výkazu nedoplatků zahrnul daňové nedoplatky neexistující či pochybné, a dosud nesplatné. V této souvislosti žalobce upozornil na rozdíly mezi strukturou a výší daňových nedoplatků, které žalovaný exekučně vymáhá, a daňových nedoplatků, které ke dni sestavení výkazu nedoplatků, tj. ke dni 27. 9. 2019, žalovaný evidoval na žalobcově osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty.
2. Žalobce uvedl, že k datu 27. 9. 2019 byl na jeho osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty žalovaným vykázán záporný zůstatek (tj. celkový nedoplatek) ve výši 693 669 Kč, který sestával z nedoplatků: daň z přidané hodnoty za červenec 2019 ve výši 7 911 Kč, předpis úroku z prodlení za pozdní úhradu daně za květen 2019 ve výši 773 Kč, předpis úroku z prodlení za pozdní úhradu daně za červenec 2019 ve výši 974 Kč, doměřené daně z přidané hodnoty v částce 318 295 Kč, daňové penále k doměřeným daním ve výši 63 655 Kč a úrok z prodlení vztahující se k doměřeným daním v částce 302 061 Kč. Žalobce přitom předpokládal, že pokud žalovaný dospěl k závěru, že je třeba tyto nedoplatky vzhledem k okolnostem exekučně vymáhat, měl výkaz nedoplatků sestavený na podkladě evidence zachycené na jeho osobním daňovém účtu s uvedenými údaji korespondovat. K tomu žalobce dodal, že údaje o zůstatku na jeho osobním daňovém účtu čerpal z daňové informační schránky, přičemž tyto byly zobrazeny k datu 30. 11. 2019. Žalovaný však dle názoru žalobce přistoupil k vymáhání kumulovaného nedoplatku daně z přidané hodnoty, jehož struktura a výše se s výše uvedenými údaji zachycenými na jeho osobním daňovém účtu často i podstatně rozcházela. Podle výkazu nedoplatků, resp. podle exekučních příkazů, totiž žalovaný přistoupil k vymáhání nedoplatků v celkové výši 693 165,58 Kč (k datu 27. 9. 2019), a to nedoplatku na dani z přidané hodnoty za červenec 2019 v částce 92 487 Kč, nedoplatku na úroku z prodlení za pozdní úhradu daně za červenec 2019 ve výši 1 055 Kč, nedoplatku daní z přidané hodnoty doměřených za období z let 2012 a 2013 v

celkové výši 233 719 Kč, nedoplatku daňového penále k daním doměřeným za období z let 2012 a 2013 v celkové výši 63 655 Kč a úrok z prodlení vztahující se k daním doměřeným za období z let 2012 a 2013 v celkové výši 302 249,58 Kč. Vzhledem k seznatelným rozdílům tak dle žalobce vyvstávají významné pochybnosti o postupu žalovaného, přičemž tyto nebylo možno na základě dostupných podkladů vyjasnit ani při vynaložení značného úsilí.

3. Konkrétně pak žalobce namítl, že mu není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný do výkazu nedoplatků nezahrnul veškeré nedoplatky evidované na jeho osobním daňovém účtu k rozhodnému dni (např. nedoplatek v podobě úroku z prodlení za pozdní úhradu daně za měsíc květen 2019), a to tím spíše, když se jednalo o nedoplatek, který bylo možné z hlediska jeho výše považovat za bagatelní. Pokud žalovaný následně přistoupí k jeho samostatnému vymáhání, kromě zjevné nehospodárnosti na jeho straně bude samostatné vymáhání takového nedoplatku spojeno s exekučními náklady v úrovni přesahující polovinu výše vymáhaného nedoplatku. Nadto dle žalobce ani částka rozdílu mezi celkovými evidovanými a celkovými vymáhanými daňovými nedoplatky činila pouze 503,42, Kč, a nešlo tudíž o částku odpovídající předpisu úroku z prodlení za pozdní úhradu daně za měsíc květen 2019, když tento úrok byl na jeho osobním daňovém účtu předepsán ve výši 773 Kč.
 4. Dále žalobce namítl nesrovnalost ve výši vymáhaného daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2019. Předmětný nedoplatek je totiž ve výkazu nedoplatků, potažmo v exekučních příkazech, zahrnut v částce 92 487 Kč, tj. v částce, v jaké žalobce daň z přidané hodnoty za červenec 2019 přiznal. Tuto daň žalobce ve lhůtě její splatnosti, tj. do 26. 8. 2019, neuhradil, nicméně žalovaný za předpokladu, že respektoval pravidla normovaná v § 152 daňového řádu, měl použít na úhradu této daně částku 79 780 Kč, která byla na jeho osobní daňový účet daně z přidané hodnoty převedena ke dni 14. 9. 2019 z osobního daňového účtu jiného daňového subjektu, a částku 4 796 Kč, která byla ke dni 19. 9. 2019 převedena na jeho osobní daňový účet daně z přidané hodnoty z jiného jeho osobního daňového účtu. Částka daně z přidané hodnoty za měsíc červenec 2019, kterou byl žalobce oprávněn vymáhat daňovou exekucí, proto nemohla činit více než 7 911 Kč. Pokud tedy žalovaný podle dotčených exekučních příkazů vymáhal daň z přidané hodnoty v částce 92 487 Kč, pak je zcela zřejmé, že v rozsahu částky 84 576 Kč nařídil a vedl daňovou exekuci pro daňový nedoplatek, který neexistuje.
 5. Žalobce poté zmínil také to, že částky předepsaného úroku z prodlení se liší od částek, které jsou jako úrok z prodlení s úhradou vymáhaných daní uvedeny v exekučních příkazech. Dle žalobce přitom podstatou problému není, že existují shora uvedené rozdíly mezi evidencí na jeho osobním daňovém účtu a namítaným exekučním titulem, ale to, že pro tyto rozdíly nelze nalézt žádné objektivní skutečnosti, které by je vysvětlovaly a odůvodňovaly. K tomu žalobce zdůraznil, že zákon žalovanému sice svěřil pravomoc na podkladě evidence daní sestavit výkaz nedoplatků a zahrnout do něj pravomocně uložené a nezaplacené daňové povinnosti, nicméně má za to, že uvedená pravomoc v sobě nezahrnuje úvahu žalovaného o tom, které z nedoplatků evidovaných k rozhodnému dni na příslušném osobním daňovém účtu do výkazu nedoplatků zahrne a zda je do výkazu nedoplatků zahrne zcela nebo zčásti. Takový postup při provádění daňové exekuce je totiž dle žalobce nepřezkoumatelný a nepředvídatelný.
 6. V nadepsaných souvislostech žalobce také uvedl, že žalovaný na jeho osobním daňovém účtu neeviduje, a do výkazu nedoplatků tudíž nezahrnul, všechny nedoplatky
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně z přidané hodnoty, které byly žalobci závazně stanoveny pravomocným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, č. j. 30327/19/5300-22442-706033, ale pouze nedoplatky za zdaňovací období září 2012 až prosinec 2012, únor 2013 až květen 2013, srpen 2013 až říjen 2013 a prosinec 2013, včetně nedoplatků penále a úroku z prodlení, které jsou s daněmi za uvedená období spojeny. Přitom v případě daně z přidané hodnoty za období leden 2013, červen 2013, červenec 2013 a listopad 2013, se jedná o nedoplatky daně z přidané hodnoty, které byly žalobci doměřeny dodatečnými platebními výměry na základě shodné daňové kontroly (kontroly daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 2012 až prosinec 2012 a leden 2013 až prosinec 2013).

7. Žalobce dále podotknul, že přestože zákon žalovanému neukládá povinnost vyrozumívat daňového dlužníka, zda byl či nebyl konkrétní daňový nedoplatek na jeho osobní daňový účet předepsán, obsahuje daňový řád prostředky (§ 153 odst. 3), jejichž využití bylo v dané situaci potřebné a vhodné. Je tomu tak proto, že nadepsané rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství bylo žalobci doručeno dne 14. 8. 2019, přičemž nabylo také právní moci.
8. Žalobce se pak domnívá, že žalovaný na jeho osobní daňový účet nepředepsal, a do výkazu nedoplatků proto nezahrnul nedoplatky na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013, červen 2013, červenec 2013 a listopad 2013 a s nimi související daňové penále a úrok z prodlení proto, že Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37962/19/5300-22442/706033, opravilo výrok (již pravomocného) rozhodnutí ze dne 14. 8. 2019 tak, že změnilo číselné údaje vztahující se právě ke zmiňovaným daním. Žalovaný poté opravné rozhodnutí nesprávně vyhodnotil tak, že má ve vztahu k opravované výši daňové povinnosti nějaké účinky na splatnost dotčených daní, resp. na vykonatelnost části rozhodnutí o odvolání. Přestože se konstrukce o „částečné“ právní moci, resp. „částečné“ vykonatelnosti rozhodnutí, žalobci jeví jako absurdní a právně neudržitelná, je dle jeho názoru nepochybné, že žalovanému vytváří prostor pro vedení daňové exekuce, pro kterou není žádná zákonná opora. Dle žalobce si totiž lze jen obtížně představit, že by rozhodnutí, které obsahuje pouze jediný (byť rozsáhlý) výrok, došlo k právní moci a vykonatelnosti pouze částečně, tj. ve vztahu k těm daním, které odvolací orgán neopravoval, zatímco ve vztahu k daním, které odvolací orgán opravil, by byla právní moc a vykonatelnost odložena do nabytí právní moci opravného rozhodnutí. Odvolací finanční ředitelství přitom až po právní moci rozhodnutí ze dne 14. 8. 2019 zjistilo, že vyměřilo daň z přidané hodnoty v nesprávné výši. Tuto vadu svého rozhodnutí následně bez dalšího označilo za (pouhou) chybu v psaní, resp. počtech, tedy za zřejmou nesprávnost ve smyslu § 104 daňového řádu, a to i přesto, že si muselo být vědomo, že institut oprav zřejmých nesprávností (§ 104 daňového řádu) nelze využívat k revizi či změně daňové povinnosti, a jeho prostřednictvím opakovat postup, který měl vydání rozhodnutí o odvolání předcházet, nebo nahrazovat mimořádné opravné prostředky. Žalovaný měl proto při nařízení daňové exekuce zvažovat, zda Odvolací finanční ředitelství v daném kontextu postupovalo správně. Vada, kdy výrok rozhodnutí netrpí pouze drobnými deficity, ale matoucí informací o výši platební povinnosti, která nemůže být zhojena ani odůvodněním (natož poukazem na chybu v psaní či počtech), může být podle žalobce ve smyslu daňového řádu napravena pouze v režimu § 121 a násl., kdy lze správnost daňového rozhodnutí komplexně prověřit a následně napravit. Žalobce má též za to, že tímto způsobem

došlo i k nezákonnému vyloučení odkladného účinku mimořádného opravného prostředku, který by při správném postupu nastal, a to ve vztahu k celému výše odkazovanému rozhodnutí, a nikoliv pouze jeho části.

9. Zmatečnost a nepřezkoumatelnost výkazu nedoplatků, resp. exekučních příkazů, dle žalobce způsobuje také skutečnost, že výkaz nedoplatků, potažmo exekuční příkazy, obsahují nedoplatky daně z přidané hodnoty za zdaňovací období od září 2012 do prosince 2013, tedy relativně „staré“ daňové nedoplatky a přesto otázka prekluze práva doměřit daň ve smyslu § 148 daňového řádu, k níž je správce daně povinen přihlížet z úřední povinnosti, zůstala zcela mimo pozornost žalovaného. K tomu žalobce doplnil, že s ohledem na toliko formální zahájení daňové kontroly, jejíž průběh byl v počáteční fázi silně poznamenán zřetelnou nečinností, je přesvědčen, že žalovaný vycházel z mylného závěru, že s popsaným pouze formálním zahájením daňové kontroly se nově rozeběhla prekluzivní lhůta pro zánik práva daň doměřit, v důsledku čehož nesprávně vyhodnotil existenci daňových nedoplatků daně z přidané hodnoty za zdaňovací období spadající do roků 2012 a 2013, u nichž lhůta ke stanovení daňových povinností podle § 148 daňového řádu marně uplynula ještě před vydáním rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019. Pokud se tedy žalovaný dostatečně nevypořádal s otázkou, zda nedoplatky, které daňovou exekucí vymáhá, byly pravomocně stanoveny před uplynutím lhůty podle § 148 daňového řádu, je dle žalobce jisté, že výkaz nedoplatků, resp. exekuční příkazy, zahrnují neexistující nedoplatky daně z přidané hodnoty, které byly v rozporu s § 148 daňového řádu stanoveny po marném uplynutí stanovené doby.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. Úvodem svého vyjádření ve věci obsáhle zrekapituloval dosavadní průběh nalézacího řízení vedeného s žalobcem a popsal též placení daní ze strany žalobce. Současně zmínil, že na namítaném výkazu nedoplatků, který byl vygenerován automaticky z úlohy ADIS (tj. automatizovaného daňového informačního systému) před vydáním namítaných exekučních příkazů, přičemž tak byl zachycen aktuální stav nedoplatků předaných k vymáhání, který byl v této věci sestaven ke dni 27. 9. 2019, byl celkový nedoplatek ve výši 693 165,68 Kč. Dále žalovaný uvedl, že ke dni 24. 9. 2019 byl na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty evidován konečný zůstatek, který obsahoval úroky z prodlení předepsané k datu 24. 9. 2019. Dne 25. 9. 2019 byl žalovaným vystaven platební poukaz k převodu vymožené platby ve výši 4 796 Kč s datem úhrady 19. 9. 2019. Tento platební poukaz byl splatný dne 27. 9. 2019. Ke dni 27. 9. 2019 pak nebyly předepsány na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty veškeré úroky z prodlení splatné ke dni 27. 9. 2019. Úroky z prodlení jsou totiž předepisovány na osobní daňové účty automatizovaně jednou za měsíc dle § 252 odst. 3 daňového řádu, a to vždy nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jejich splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení, vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, či zjištěna vrátitelnost přeplatku. V daném případě však byly předepsány úroky ke dni 25. 9. 2019. Proto se neshoduje stav osobního daňového účtu žalobce s nedoplatkem dle automatizovaného výkazu nedoplatků č. j. 2200495/19/2501-80542-507530, neboť na výkazu nedoplatků, který byl sestaven ke dni 27. 9. 2019, se k nedoplatku na dani vyčísľují i aktuální výše úroků z prodlení dle § 252 daňového řádu, vypočtených ke dni sestavení tohoto výkazu

nedoplatků. Tyto aktuální úroky přitom nemusí být k tomuto datu předepsány i na osobním daňovém účtu z důvodu plynoucího z § 252 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný poté doplnil, že dle § 252 odst. 6 daňového řádu může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že dodatečně doměřené daně za září až prosinec 2012, za únor až květen 2013, srpen až prosinec 2013 a vyměřená daň za červenec 2019 nebyly ke dni předání nedoplatků k vymáhání zcela uhrazeny, správce daně zatím za tato období nepřistoupil k vydání žádných platebních výměrů na úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu.

11. Co se týče nezahrnutí veškerých nedoplatků evidovaných na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty žalobce do předmětného výkazu nedoplatků k rozhodnému dni, pak žalovaný konkrétně k nedoplatku na úroku z prodlení úhrady daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za květen 2019 ve výši 773 Kč uvedl, že daňová povinnost za květen 2019 ve výši 49 232 Kč splatná dne 25. 6. 2019 byla uhrazena dne 24. 7. 2019 ve výši 1 000 Kč dne 6. 8. 2019 ve výši 48 342 Kč. Dne 22. 7. 2019 byl předepsán na osobní daňový účet dle § 252 daňového řádu za květen 2019 ve výši 455 Kč, dne 24. 7. 2019 byl předepsán na osobní daňový účet úrok ve výši 43 Kč a dne 21. 8. 2019 byl předepsán na osobní daňový účet úrok ve výši 275 Kč. Úrok z prodlení v celkové výši 773 Kč nebyl ke dni 15. 10. 2019 uhrazen, a proto vydal žalovaný platební výměr na úrok z prodlení za pozdní úhradu daňové povinnosti za květen 2019 č. j. 2255566/19/2501-50522-507069, doručený dne 16. 10. 2019 do datové schránky zplnomocněnému zástupci daňového subjektu. Úrok z neuhrazené daně přitom lze předat na vymáhání až po doručení předmětného platebního výměru na úrok. Vzhledem k tomu, že ke dni 16. 10. 2019 nebyl úrok za prodlení uhrazen, předal správce daně nedoplatek ve formě úroků z prodlení úhrady daně za přidané hodnoty za květen 2019 na vymáhání dne 22. 10. 2019 výkazem nedoplatků č. j. 2278590/19/2501-50522-507069, a proto nebyl umístěn ve výkazu nedoplatků ze dne 24. 9. 2019 ani na výkazu nedoplatků ze dne 30. 9. 2019, č. j. 2200495/19/2501-80542-507530, sestaveného ke dni 27. 9. 2019.
12. Zmínil-li žalobce, proč nebyla platba ve výši 79 780 Kč, která byla na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty převedena z účtu jiného daňového subjektu, použita na úhradu daňové povinnosti za červenec 2019 ve výši 92 487 Kč a proč takto nebyla použita ani částka 4 796 Kč, která byla ke dni 19. 9. 2019 převedena na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty z účtů jiného osobního účtu daňového subjektu, pak žalovaný k nadepsaným platbám uvedl, že tyto byly použity v souladu s § 152 daňového řádu. Obě odkazované platby tak byly užity na úhradu dodatečně doměřené daňové povinnosti za září 2012 (doměřena daň ve výši 123 252 Kč). Důvodem, proč byly tyto platby přednostně použity na úhradu dodatečně doměřené daňové povinnosti za září 2012, a nikoliv na úhradu daňové povinnosti za červenec 2019, je dřívější datum náhradní splatnosti dodatečně doměřené daňové povinnosti za září 2012. Daňová povinnost za červenec 2019 přitom byla na osobní daňový účet předepsána až k datu 26. 8. 2019.
13. K tvrzení žalobce, že žalovaný neeviduje a v dotčeném výkazu nedoplatků nejsou zahrnuty všechny nedoplatky daně z přidané hodnoty, které byli žalobci stanoveny na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, č. j. 30327/19/5300-22442-706033, ale byly předány pouze nedoplatky za zdaňovací období září až prosinec 2012, únor až květen 2013, srpen až říjen 2013 a prosinec 2013, jakož i

nedoplatky penále a úroků z prodlení, které jsou s daněmi za uvedená období spojeny, tedy že na daném výkaze nedoplatků nejsou uvedeny dodatečně doměřené daně a související penále a úroky za zdaňovací období leden 2013, červen 2013, červenec 2013 a listopad 2013, žalovaný konstatoval, že důvodem pro takový postup bylo nepravomocné rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37962/19/5300-22442-706033, proti kterému se žalobce odvolal. Z tohoto důvodu zatím žalovaný nepřistoupil k předepsání těchto povinností dle rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, protože výše daňových povinností a penále za leden 2013 a listopadu 2013 byla rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství o opravě zřejmých omylů změněna.

14. Z uvedeného je tak dle žalovaného zřejmé, že byly vymáhány dle výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 24. 9. 2019 nedoplatky, které žalobci skutečně vznikly, dle stavu osobního daňového účtu, který žalovaný ke dni vystavení výkazu nedoplatků evidoval, avšak vzhledem k převodu vypořádané platby ve výši 4 796 Kč s datem úhrady 19. 9. 2019, kdy žalovaný vytvořil platební poukaz dne 25. 9. 2019, který byl splatný 27. 9. 2019, došlo k tomu, že na výše uvedeném výkazu nedoplatků byl celkový nedoplatek o částku 4 796 Kč vyšší. Výkaz nedoplatků, který byl poté sestaven ke dni 27. 9. 2019 a schválen dne 30. 9. 2019, byl již ponížěn o výše uvedenou platbu. Platby na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty tak byly použity na úhradu daňových povinností správně v souladu s § 152 daňového řádu.
15. Žalovaný přitom nevymáhal žádné nedoplatky, které by žalobci nevznikly, přičemž zatím z výše uvedených důvodů nevymáhal nedoplatky, které žalobci sice vznikly, avšak dosud nebylo pravomocně rozhodnuto o jejich správné výši. Žalovaný následně uvedl, že mu žádný zákon neukládá povinnost vymáhat veškeré nedoplatky, které jsou evidovány na osobním daňovém účtu dlužníka. K námitce žalobce týkající se exekučních nákladů při samostatném vymáhání malého nedoplatku a k dalším námitkám směřujícím proti postupu žalovaného při vymáhání též zmínil, že je to žalobce, kdo neplnil svou povinnost zaplatit dodatečně stanovenou daň.
16. Dle tvrzení žalovaného tedy výkaz nedoplatků, který byl sestaven ke dni 24. 9. 2019 a výkaz nedoplatků, který byl sestaven ke dni 27. 9. 2019, obsahují nedoplatky ve správné výši. Žalovaný též poukázal na skutečnost, že mu bylo dne 30. 10. 2019 doručeno z Odvolacího finančního ředitelství oznámení o podané žalobě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, č. j. 30327/19/8300-22442-706033, kterým byly změněny dodatečné platební výměry.
17. Žalovaný tak na základě předaného vykonatelného a splatného výkazu nedoplatků ze dne 24. 9. 2019, č. j. 2168535/19/2501-50522-507069, ve výši 697 544,04 Kč, zahájil dne 27. 9. 2019 úkony vedoucí k vymození daňového nedoplatku tím, že zahájil daňovou exekuci a vydal žalobou dotčené exekuční příkazy na příkazání pohledávky z účtu ze dne 1. 10. 2019 na poddlužníky Moneta Money Bank, a. s., a Česká spořitelna, a. s. K zahájení daňové exekuce dne 27. 9. 2019 se tak automaticky v daňovém informačním systému vygeneroval aktuální výkaz nedoplatků č. j. 2200495/19/2501-80542-507530, který vygeneroval všechny předané a dosud neuhrazené nedoplatky, včetně příslušenství daně a které se automaticky přenesly na výše uvedené exekuční příkazy.
18. Dle žalovaného přitom platební výměry, kterými byly dotčené nedoplatky stanoveny, žalobci byly řádně doručeny, nabyly právní moci, uplynul den splatnosti daně, a

žalovaný tudíž byl oprávněn přistoupit k vymáhání těchto nedoplatků všemi způsoby vymáhání tak, jak stanovuje § 175 daňového řádu.

19. K námitce prekluze stanovit daně žalovaný uvedl, že tato námitka nemůže být úspěšně uplatněna v žalobě proti exekučním příkazům, neboť se týká řízení nalézacího. Rozhodnutí o odvolání Odvolacího finančního ředitelství proti dodatečným platebním výměrům na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období září až prosinec 2012 a leden až prosinec 2013 ze dne 14. 8. 2019 bylo vydáno před uplynutím této lhůty, přičemž daň byla stanovena pravomocně. Proti uvedenému rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství pak byla podána žaloba.

Replika žalobce

20. Žalobce v podané replice předně uvedl, že v daném případě není spor o výši vyměřené (či doměřené) daně předepsané na jeho osobní daňový účet na základě platebních výměrů, nýbrž výše žalovaným vyčíslených nedoplatků vzniklých po jím provedených „přesunech“ finančních prostředků, které žalobce poukázal nebo je žalovaný (dříve) vymohl na úhradu žalobcových daňových povinností. Jinak řečeno, zda z dotčeného výkazu nedoplatků je či není přezkoumatelným způsobem seznatelné, jak k té které konkrétní výši nedoplatku, jenž byl veden u fakticky neuhrazené daně, žalovaný dospěl.
21. Dle žalobce tedy sestava vytvořená automatizovaným daňovým systémem, není-li z ní jednoznačně zřejmé či dohledatelné, kdy a na jaké neuhrazené daňové povinnosti byly přijaté platby podle § 152 (resp. § 154) daňového řádu použity, sama o sobě požadavek na přezkoumatelnost exekučních příkazů nesplňuje. Na průkaznost systému výběru daní přitom nelze rezignovat a vycházet pouze ze samotných „sjetin“ ze systému ADIS, z něhož žádný daňový dlužník není schopen tok svých plateb a jejich směřování správcem daně vysledovat.
22. Žalovaný dle žalobce tudíž pochybil v tom, že ustal na závěru, že automatizovaný daňový systém přiřazuje jednotlivé platby v souladu s dikcí zákona (který stanoví pořadí úhrady plateb), a v důsledku toho se vůbec nezabýval tím, zda pro potřeby daňové exekuce byly jednotlivé vyčíslené nedoplatky dostatečně definovány, natož pak aby zjistil, zda mohlo či nemohlo dojít k chybnému vyčíslení jednotlivých nedoplatků. V posuzovaném případě tak dle žalobce pro vedení daňové exekuce neexistovaly podklady, které mohly být relevantním způsobem zpochybněny. Pokud totiž dle žalobce nebylo možné postavit najisto, které platby byly na které nedoplatky žalovaným použity, nebylo logicky možné postavit najisto ani to, že byla exekuce vedena pro existující a vymahatelné nedoplatky. Nadto, za situace, kdy evidence daní v případě žalobce ani všechny pravomocně stanovené (vyměřené či doměřené) splatné nedoplatky neobsahovala. Dle žalobce tedy lze jen obtížně považovat za zřejmé, že žalovaný použil přijaté či vymožené finanční prostředky na úhradu nedoplatků v pořadí, které mu zákon stanoví, a není tak ani jasné, jakou cestou provedených úhrad ten který nedoplatek zahrnutý do výkazu nedoplatků vznikl.
23. Daný výkaz nedoplatků je tudíž dle žalobce nejasný a neurčitý a ve svém důsledku nepřezkoumatelný, přičemž prostý odkaz žalovaného na postup podle zákona nemůže obstát, neboť zda žalovaný při dispozici s přijatými, resp. vymoženými finančními prostředky, postupoval v souladu se zákonnou úpravou či nikoliv nebylo možné z dostupných dokladů dle žalobce zjistit.

Duplika žalovaného

24. V duplice žalovaný popsal, že Odvolacím finančním ředitelstvím bylo vydáno rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností č. j. 37962/19/5300-22442-706033, proti kterému bylo žalobcem podáno odvolání. Uvedené odvolání bylo Generálním finančním ředitelstvím zamítnuto rozhodnutím ze dne 15. 01. 2020, č. j. 89250/19/7100-20116-010435, které nabylo právní moci dne 16. 1. 2020. Následně po nabytí právní moci rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností žalovaný předepsal na osobní daňový účet žalobce dne 10. 2. 2020 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2013, červen 2013, červenec 2013 a listopad 2013. Všechny dodatečné platební výměry za nadepsaná zdaňovací období nabyly právní moci na základě rozhodnutí o odvolání č. j. 30327/19/5300-22442-706033, které nabylo právní moci dne 14. 08. 2019. Z důvodu zřejmých nesprávností v tomto rozhodnutí za zdaňovací období leden 2013, červen 2013, červenec 2013, srpen 2013, listopad 2013 bylo Odvolacím finančním ředitelstvím vydáno rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37962/19/5300-22442-706033, proti kterému se žalobce odvolal dne 14. 10. 2019. Podané odvolání Generální finanční ředitelství rozhodnutím č. j. 89250/19/7100-20116-010435 zamítlo. Rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností a rozhodnutí o odvolání proti tomuto rozhodnutí přitom neovlivnilo datum nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů za uvedená období, neboť proti rozhodnutí odvolacího orgánu č. j. 30327/19/5300-22442-706033 nebylo možno se dále odvolat (§ 116 odst. 4 daňového řádu). Rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností tak nemělo vliv na právní moc rozhodnutí, které jím bylo opraveno.
25. Podle žalovaného výše zmíněné doměřené daně nebyly po daňovém subjektu vymáhány, a nebyly tak obsaženy ve výkazu nedoplatků ze dne 24. 9. 2019, č. j. 2168535/19/2501-50522-507069, ani ve výkazu nedoplatků ze dne 30. 9. 2019, č. j. 2200495/19/2501-80542-507530, sestaveného ke dni 27. 9. 2019.
26. Závěrem žalovaný konstatoval, že nedoplatky uvedené ve výkazu nedoplatků ze dne 24. 9. 2019 a výkazu nedoplatků ze dne 30. 9. 2019 byly vymáhány exekučními příkazy na příkázání pohledávky z účtů č. j. 2200494/19/2501-80542-507530 a č. j. 2200527/19/2501-80542-507530, přičemž dne 4. 2. 2020 došlo k úhradě veškerých nedoplatků včetně příslušenství poddlužníkem, a to Českou spořitelnou a. s. Žalovaný proto obě exekuce zastavil rozhodnutími o zastavení daňové exekuce ze dne 12. 2. 2020, č. j. 289802/20/2501-00540-507530 a č. j. 289851/20/2501-00540-507530, které byly doručeny žalobci dne 13. 2. 2020. Úhrada vymožené daně přitom byla použita v souladu s § 152 odst. 2 daňového řádu. Ve vyjádření k žalobě pak žalovaný podrobně popsal, které nedoplatky byly vymáhány a které byly žalobcem zaplacený dobrovolně a s jakým datem splatnosti.

Posouzení věci soudem

27. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť účastníci řízení s takovýmto projednáním souhlasili.
28. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

29. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
30. Úvodem soud připomíná, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobce, který vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud za něj nesmí nahrazovat jeho projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Soud je totiž oprávněn, a současně povinen, přihlížet k vadám řízení vyjmenovaným v § 76 odst. 1 s. ř. s. *ex officio*, pouze tehdy, pokud brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99). Jinak řečeno, žalobce je povinen jím spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121). Právě v tomto světle tedy zdejší soud přistoupil k vypořádání žalobcem uplatněných námitek ve věci, jak tyto byly už dříve uvedeny.
31. Podle § 178 odst. 1 daňového řádu se daňová exekuce nařizuje vydáním exekučního příkazu, čímž je zahájeno exekuční řízení. Dle odst. 2 téhož ustanovení obsahuje výrok exekučního příkazu kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 daňového řádu způsob provedení daňové exekuce, výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, výši exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2 tohoto zákona a odkaz na exekuční titul. Podle odst. 3 odkazovaného ustanovení dále platí, že pokud se částka, pro kterou je daňová exekuce nařizována, zvyšuje po nařízení daňové exekuce o úrok z prodlení, správce daně nařídí ve výroku exekučního příkazu i exekuci tohoto úroku a uvede zde rovněž způsob jeho výpočtu; z úroku z prodlení vzniklého po nařízení daňové exekuce nevznikají exekuční náklady.
32. Dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu je exekučním titulem výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní. Podle odst. 2 tohoto ustanovení výkaz nedoplatků obsahuje označení správce daně, který výkaz nedoplatků vydal, číslo jednací, označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek, údaje o jednotlivých nedoplatcích, podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit kvalifikovaným elektronickým podpisem úřední osoby, potvrzení o vykonatelnosti, den, k němuž je výkaz nedoplatků sestaven.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

33. Z judikatury Nejvyššího správního soudu současně vyplývá, že za situace, kdy daňový řád již odvolání proti exekučnímu příkazu nepřipouští, a námitka dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem a není ani účinným prostředkem nápravy, je soud povinen věcnou správnost výkazu nedoplatků posoudit v rámci žaloby proti exekučnímu příkazu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017-40, či ze dne 17. 1. 2020, č. j. 5 Afs 295/2019-44, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53). Zároveň však platí, že je-li napadeno rozhodnutí vydané v exekučním řízení, soud zkoumá jen samotnou existenci exekučního titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, navíc za podmínky, že žalobce splnění těchto podmínek relevantním způsobem zpochybňuje. Soud se tedy ve fázi exekučního řízení nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004-75, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 14. 6. 2018, č. j. 5 Afs 140/2017-34). K tomu lze upozornit také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, v němž bylo vysloveno, že *„soudní přezkum v těchto případech samozřejmě nemůže zpochybňovat souslednost a logickou provázanost jednotlivých fází daňového řízení. Námitkami proti exekučnímu příkazu proto nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím, a rovněž následný soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu. Soudní přezkum proto v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce.“*
34. Nutno pak na tomto místě zrekapitulovat, že jádrem uplatněné žalobní argumentace je nepřezkoumatelnost a neurčitost výkazu nedoplatků č. j. 2200495/19/2501-80542-507530 sestaveného žalovaným ke dni 27. 9. 2019, která dle tvrzení žalobce způsobuje nezákonnost dotčených exekučních příkazů, jakož i představuje nepřípustnou libovůli žalovaného.
35. V této souvislosti je případným upozornit na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017-40, že *„[v]ýkaz nedoplatků je veřejnou listinou, kterou sestavuje správce daně na základě údajů evidence daní, není rozhodnutím, ale pouze vnitřním dokladem správce daně, proti němuž nejsou přípustné opravné prostředky. Vzhledem k absenci opravných prostředků judikatura připouští, že i v exekučním řízení lze namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků. (...) výkaz nedoplatků se nikomu nedoručuje (vystavuje se pro potřeby správce daní) a smyslem jeho existence je sumarizace nedoplatků a jejich předání k vymáhání. K charakteru výkazu se vyjádřil také Nejvyšší soud např. v usnesení ze dne 28. 3. 2007, č. j. 20 Cdo 1204/2006-64; konstatoval, že jde standardně o interní doklad mezi vyměřovacím a vymáhacím oddělením, resp. mezi vyměřovací a vymáhací fází daňového řízení; jedná se o tzv. jiný materiální úkon správce daně, v němž se prolínají znaky organizační, technické a pomocné. Nejvyšší správní soud konstatuje, že bez ohledu na výše uvedené je vykonatelný výkaz nedoplatků především zákonem stanoveným exekučním titulem [§ 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu], jakkoli je chápán jakožto jakýsi interní podklad. Představuje, stejně jako např. vykonatelný platební výměr, zákonný podklad pro nařízení exekuce, tedy ingerenci státu do majetkové sféry daňového dlužníka. Fakt, že je aktem „interní“ povahy, nikterak*

nesnižuje požadavek na jeho přezkoumatelnost. (...) Exekuční příkaz obsahuje pouze odkaz na exekuční titul – výkaz nedoplatků, nikoli však samotný exekuční titul; musí být proto alespoň jednou jeho obsah umožněno přezkoumat. Jak již bylo uvedeno výše, není výkaz nedoplatků rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. samostatně přezkoumatelným, nejedná se o rozhodnutí, jímž by se ukládaly povinnosti (ty jsou založeny zpravidla platebními výměry). Nicméně obsahuje rozhodné údaje, které ve svém důsledku stanoví výši vymáhané daně. Jakožto exekuční titul má pro výkon rozhodnutí nepochybně klíčový význam. Musí být proto zjistitelné, jak správce daně k výši vymáhané dlužné daně dospěl. Výkaz nedoplatků musí být soudem podroben přezkumu z hlediska jeho správnosti. Není akceptovatelné přezkoumat exekuční příkaz z hlediska jeho správnosti a zákonnosti, aniž by byla ověřena správnost údajů v něm (per výkaz nedoplatků) uvedených a postaveno najisto, že platby (a nedoplatky) tam uvedené mají oporu v řádně zjištěném stavu a jsou správné.“

36. Na výše uvedené poté navázal Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 17. 1. 2020, č. j. 5 Afs 295/2019-44, ve kterém bylo konstatováno, že „[z]cela jistě nelze trvat na požadavku, aby exekuční příkaz obsahoval v odůvodnění vždy rozpis historického vývoje každého nedoplatku, který je obsažen ve výkazu nedoplatků (tím by se zejména v případech četnosti komentovaných nedoplatků s ohledem na svůj rozsah stal sám nepřezkoumatelným). Nicméně v případě, kdy je namítána věcná nesprávnost vykázaných nedoplatků, je správce daně povinen jejich vznik a výši prokázat, a to jednoznačnou historií jednotlivých uskutečněných, jakož i neprovedených plateb a jejich použití. Neobsahuje-li tuto historii vzniku nedoplatku, jeho postupného „umořování“, jakož i způsob naložení se splatnými a ubrazenými daněmi výstup z automatizovaného daňového informačního systému (tzv. „sjetiny“), přičemž Nejvyšší správnímu připouští, že takový požadavek je zřejmě jen obtížné programově proveditelný, musí být správce daně schopen prokázat správnost údajů ve výkazu nedoplatků jinak. Nejvyšší správní soud nepochybně, že v rámci přezkoumání exekučního příkazu již nelze věcně napadat samotné exekuční tituly, tedy přezkoumávat např. výši daně. Ta byla stanovena samostatným rozhodnutím, proti němuž lze využít prostředků účinné ochrany, jak v rámci daňového řízení, tak v rámci ochrany soudní. (...) Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že požadavek na přezkoumatelnost rozhodnutí je požadavkem zcela legitimním a nelze z něj ustoupit; skutečnost, že zákonodárce na určitý typ rozhodnutí či jiných úkonů neklade např. tak přísné formální nároky (např. nevyžaduje odůvodnění či v daném případě rozpis plateb prokazujících vznik evidovaného nedoplatku ve výkazu nedoplatků) na tom nic nemění. Jinými slovy, pokud nelze údaje rozhodné pro posouzení zákonnosti přezkoumávaného správního aktu (zde exekučního příkazu) seznat z jeho odůvodnění ani z podkladového dokumentu, resp. exekučního titulu (zde z výkazu nedoplatků), je povinen správce daně tyto údaje prokázat jiným způsobem. (...) Má-li být exekuční příkaz přezkoumatelný, musí být též přezkoumatelné údaje, na základě kterých je vydán. Správce daně tedy musí být schopen prokázat nejen to, zda existuje nedoplatek na té které dani, ale rovněž to, jaká byla historie jeho vzniku, jakož i to, zda nadále trvá.“
37. Soud tedy přistoupil k posouzení žalobou napadených exekučních příkazů, resp. výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 27. 9. 2019 jako exekučního titulu, přičemž byl jeho přezkum v souladu s výše citovanou judikaturou omezen na hodnocení toho, zda nedoplatky uvedené v nadepsaném výkazu byly dostatečně a nezaměnitelně identifikovány tak, aby bylo možné bez obtíží ověřit, pro které (konkrétní) nedoplatky byla exekuce na majetek žalobce vedena. Jak totiž popsal Nejvyšší správní soud v už opakovaně odkazovaném rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017-40: „Není-li zřejmé, jaký konkrétní nedoplatek existuje, resp. jakou cestou (byť zákonem stanovenou)

provedených úhrad plateb ten který nedoplatek vznikl, nelze než konstatovat, že výkaz nedoplatků je nejasný a neurčitý a ve svém důsledku nepřezkoumatelný.“ Současně však bylo v poukazovaném rozsudku pro nyní posuzovanou věc přílehavě uvedeno, že „[p]ři posouzení správnosti údajů obsažených ve výkazu nedoplatků zcela jistě není spor o výši daně předepsané na základě platebních výměrů; tyto nelze jakkoli v řízení exekucím přezkoumávat.“ Stejně tak judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 1. 2020, č. j. 5 Afs 295/2019-44, ve kterém zmínil, že „[n]epochybně správce daně je jednoduše schopen prokázat vznik samotného nedoplatku, a to platebním výměrem, kterým byla daň doměřena – ten je rovněž samostatným exekucním titulem.“

38. Z obsahu spisové dokumentace předložené žalovaným v projednávaném případě, konkrétně z namítaného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 27. 9. 2019 je přitom zcela zřejmé, že tento obsahuje seznam rozhodnutí žalovaného, který je podle zdejšího soudu dostatečně určitý a srozumitelný, neboť mj. obsahuje číslo jednací a datum vydání toho kterého platebního výměru či dodatečného platebního výměru, kterým byla vyměřena nebo doměřena daň z přidané hodnoty za určité zdaňovací období. Předmětný výkaz nedoplatků pak co do jednotlivých částek (vykonatelných) nedoplatků na dani z přidané hodnoty seznatelně odpovídá právě výším vyměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2019 a doměřených daní, jakož i penále, za zdaňovací období září až prosinec 2012, únor až květen 2013, srpen až říjen 2013 a prosinec 2013, plynoucích ze zde specifikovaných rozhodnutí žalovaného, ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, č. j. 30327/19/5300-22442-706033, kterým byly nadepsané dodatečné platební výměry žalovaného k odvolání žalobce změněny. Jinak řečeno, částky doměřených daní z přidané hodnoty a penále tak, jak se podávají z výše uvedeného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019 a výše vyměřené daně z přidané hodnoty platebním výměrem ze dne 18. 9. 2019, plně korespondují s částkami vykonatelných nedoplatků zahrnutých v dotčeném výkazu nedoplatků. Ve věci tak bylo dle soudu prostým srovnáním odkazovaných dokumentů nepochybně zjištělné, jak žalovaný k výším vymáhaných dlužných částek daně z přidané hodnoty a penále dospěl, přičemž příslušné částky úroků z prodlení, resp. jejich výpočet, pak plynuly přímo ze zákona dle § 252 odst. 2 daňového řádu. Tento způsob výpočtu byl ostatně uveden i v namítaných exekucních příkazech, přičemž poskytoval dostatečnou možnost, aby žalobce zjistil výši úroku z prodlení, kterou byl povinen uhradit (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-77).
39. Pokud se poté jedná toliko o jediný případ, kdy částka nedoplatku na dani uvedená v předmětném výkazu nedoplatků sestaveném ke dni 27. 9. 2019 (pozn. soudu - v pořadí stáří nedoplatků první z nich) neodpovídá částce doměřené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce září 2012, pak soud upozorňuje na skutečnost, že je z podkladových dokumentů - tj. platebních poukazů založených ve spisu - zřejmé, že na úhradu dodatečně doměřené daňové povinnosti za zdaňovací období měsíce září 2012 (tj. doměřena daň ve výši 123 252 Kč) byly užity platby ve výši 79 780 Kč (tj. platba převedená na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty žalobce z účtu jiného daňového subjektu) a v částce 4 796 Kč (tj. platba převedená na osobní daňový účet daně z přidané hodnoty žalobce z jiného osobního účtu). Jednoduchou matematickou operací (tj. $123\,252\text{ Kč} - 79\,780\text{ Kč} - 4\,796 = 38\,676\text{ Kč}$) je tak zjištělné a ověřitelné, jak byla stanovena částka nedoplatku na dani z přidané hodnoty v kontextu dodatečného platebního výměru za zdaňovací období měsíce září 2012 ve výši 38 676 Kč. Z obsahu

podané žaloby je zároveň naprosto jasné, že si uvedených plateb byl sám žalobce vědom, neboť na tyto ve své žalobní argumentaci přímo odkazuje. Tyto platby přitom byly žalovaným použity v souladu s § 152 odst. 4 daňového řádu na úhradu nezaplacené dodatečně doměřené daňové povinnosti za zdaňovací období měsíce září 2012 (tj. nestarší doměřené daňové povinnosti plynoucí z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, a tudíž i nejdříve splatné), když nadepsané ustanovení daňového řádu stanoví, že je úhrada daně použita nejdříve na splatné daňové pohledávky s dřívějším datem splatnosti. Nejstarší nedoplatek ve věci tak byl určen právě lhůtou jeho splatnosti. K tomu je třeba doplnit, že ačkoliv to zákon výslovně nestanoví, je „den splatnosti“ pro účely vzniku nedoplatku dnem „původní“ splatnosti daně, nikoliv náhradním dnem splatnosti. K tomuto závěru je možno dospět s přihlédnutím k celkové logice daňového řádu (např. v § 252 odst. 2 daňový řád rozlišuje mezi „dnem splatnosti daně“ a „dnem náhradní splatnosti daně“). Slovní spojení „splatnost daně“ je tak užíváno pro původní splatnost daně (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T.: *Daňový řád. Komentář. 4. vydání.*, C. H. Beck, Praha: 2021, k § 153, nebo Rozehnal, T.: *Daňový řád. Praktický komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2019, k § 152).

40. S ohledem na veškeré shora uvedené skutečnosti tak soud ve věci vyhodnotil, že podklady pro dotčený výkaz nedoplatků, a tudíž i pro namítané exekuční příkazy, jsou dostatečně určité a nezaměnitelně identifikovány, aby jejich existenci bylo možno z dokumentů založených ve spisu ověřit. Přitom je třeba znovu poukázat na fakt, že hranice přezkumu zdejšího soudu v řešeném případě končila prokázáním existence již dříve zmíněného platebního výměru a dodatečných platebních výměrů ve spojení s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, při zohlednění platebních poukazů na částky 79 780 Kč a 4 796 Kč, coby podkladů pro výkaz nedoplatků sestavený ke dni 27. 9. 2019. V tomto řízení zároveň už nebylo možno nezákonnost či jakékoli vady (kromě nicotnosti) daných platebních výměrů či dodatečných platebních výměrů, popř. rozhodnutí o odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům, před správním soudem úspěšně namítat. Žalobou dotčené exekuční příkazy tak soud shledal přezkoumatelné, neboť jsou srozumitelné a jasné včetně údajů, na základě kterých byly vydány.
41. Co se pak týče značně obecné žalobní argumentace stran obsahu žalobcovy daňové informační schránky, resp. toho, že údaje z ní plynoucí nekořespondovaly s obsahem výkazu nedoplatků sestaveným ke dni 27. 9. 2019, soud v návaznosti na již dříve popsání uvádí, že žalobce v této části nijak nerefletoval jasné uvedené položky jednotlivých nedoplatků na daních plynoucí z dotčeného výkazu nedoplatků, jak už tyto byly dříve popsány (tj. s přímou vazbou na platební výměr a dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za určitá období, ve spojení s rozhodnutím o odvolání proti těmto dodatečným platebním výměrům). Žalobce tak bez jakékoliv bližší specifikace a vzájemného provázání toliko nekonkrétně poukázal na rozdíl celkových výší nedoplatků mezi obsahem jeho daňové informační schránky ke dni 27. 9. 2019 a namítaným výkazem nedoplatků sestaveným ke dni 27. 9. 2019. Tato svá tvrzení navíc ani ničím důkazně nedoložil. Soud přitom už v předcházejících odstavcích konkrétně popsal přezkoumatelnost obsahu namítaného výkazu nedoplatků, tj. jednotlivých údajů v něm obsažených, na jehož základě byly vydány žalobou napadené exekuční příkazy, které jsou právě předmětem přezkumu v nyní projednávaném případě. Nadto je též nutno zdůraznit, že celková částka nedoplatků na daních je

v namítaném výkazu nedoplatků uvedena v částce 326 206 Kč, sám žalobce pak v jeho žalobním tvrzení poukazuje na v daňové informační schránce zanesený nedoplatek na dani z přidané hodnoty za červenec 2019 ve výši 7 911 Kč a nedoplatek z doměřené daně z přidané hodnoty v částce 318 295 Kč (tj. 7 911 Kč + 318 295 Kč = 326 206 Kč). Z výše uvedeného je tak dle soudu seznatelné, že celková částka nedoplatků na daních byla ke dni 27. 9. 2019 v dotčeném výkazu nedoplatků a na žalobcem poukazovaném osobním daňovém účtu v jeho daňové informační schránce naprosto totožná. Stejný závěr lze poté učinit i ve vztahu k penále. Pokud se tedy v této souvislosti jedná o toliko rozdíl v celkové částce nedoplatků na úroku z prodlení, aniž by žalobce konkrétně namítl či zpochybnil způsob jeho výpočtu v rámci jednotlivých položek uvedených v dotčeném výkazu nedoplatků, soud v tomto ohledu podotýká, že ke dni 27. 9. 2019 na osobním daňovém účtu daně z přidané hodnoty žalobce, jak se tento mohl podávat z daňové informační schránky, nebyly předepsány veškeré úroky z prodlení splatné ke dni 27. 9. 2019. Žalobce totiž v jeho žalobním tvrzení vůbec nezohlednil fakt, že úroky z prodlení jsou předepisovány na osobní daňové účty automatizovaně jednou za měsíc dle § 252 odst. 3 daňového řádu, a to vždy nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jejich splatnosti. Před tímto dnem se předepíše na osobním daňovém účtu zejména v případě, že je nedoplatek, ze kterého vzniká úrok z prodlení vymáhán, nebo pokud byl tento úrok uhrazen, či zjištěna vratitelnost přeplatku. Proto se nemusel stav osobního daňového účtu žalobce dle jeho daňové informační schránky plně shodovat s celkovou částkou nedoplatků právě na úroku z prodlení dle výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 27. 9. 2019, neboť na předmětném výkazu nedoplatků se k celkové částce nedoplatků na daních vyčísľují i aktuální výše úroků z prodlení dle § 252 odst. 3 daňového řádu (tj. vypočtených právě ke dni sestavení tohoto výkazu nedoplatků pro účely vymáhání). K tomu je příléhavým též znovu upozornit na fakt, že způsob výpočtu výše úroku z prodlení plyne přímo ze zákona podle § 252 odst. 2 daňového řádu.

42. Pouze pro úplnost pak soud stran obsahu daňové informační schránky upozorňuje na skutečnost, že údaje v této schránce nemají závazný charakter, neboť dávají daňovému subjektu pouze neformální informaci o tom, jaké nedoplatky a v jaké výši u něj správce daně eviduje (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-77, nebo Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiškova, M.: *Daňový řád. Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 149).
43. Jedná-li se dále o námitku žalobce ve vztahu k výši nedoplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2019 plynoucí z dotčeného výkazu nedoplatků, resp. i exekučních příkazů, v částce 92 487 Kč, pak zdejší soud uvádí, že tato částka plně odpovídá vyměřené dani za odkazovaný měsíc dle platebního výměru ze dne 18. 9. 2019, č. j. 2142829/19/2501-50522-507069 (pozn. soudu - rovněž založeného ve spisové dokumentaci). Sám žalobce přitom v žalobě konstatoval, že tuto daň ve lhůtě její splatnosti neuhradil. Pokud žalobce následně uvedl, že s ohledem na § 152 daňového řádu měl žalovaný použít na úhradu této daně platbu 79 780 Kč a 4 796 Kč, soud tomuto tvrzení nemůže přisvědčit, neboť nadepsané platby byly použity v souladu s § 152 odst. 4 daňového řádu na úhradu dodatečně doměřené daňové povinnosti za zdaňovací období měsíce září 2012 - tj. na splatnou daňovou pohledávku s dřívějším datem (původní) splatnosti, jak ostatně už bylo soudem výše vyloženo. Ani v této části

tak nebylo možno souhlasit s námitkou žalobce, že žalovaný vedl předmětnou exekuci pro daňový nedoplatek, který neexistoval.

44. Co se týká námitky žalobce stran nezahrnutí veškerých jeho nedoplatků na dani z přidané hodnoty do výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 27. 9. 2019, soud předně uvádí, že daňový řád správci daně neukládá povinnost vymáhat veškeré nedoplatky, které jsou v určitý moment vedeny k osobě daňového dlužníka. Ostatně daňovému dlužníku v případě liknavosti správce daně s vymáháním nedoplatků může za jistých okolností svědčit např. uplynutí lhůty pro placení daně ve smyslu § 160 daňového řádu, a tudíž je na správci daně, aby v tomto ohledu konal včas. Naproti tomu je však nutno konstatovat, že je odpovědností daňového dlužníka, aby své daňové povinnosti plnil řádně a v úplnosti.
45. Na tomto místě je třeba též připomenout, že je-li napadeno rozhodnutí vydané v exekučním řízení, pak je soudní přezkum zaměřen mj. na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, přičemž se tak soud koncentruje na případné „vybočení“ z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce. Z obsahu exekučních příkazů vydaných na základě výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 27. 9. 2019 je přitom zřejmé, že v dotčeném výkaze nebyly zahrnuty všechny nedoplatky daně z přidané hodnoty, které byly žalobci stanoveny na základě dodatečných platebních výměrů, resp. rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, č. j. 30327/19/5300-22442-706033, o odvolání proti nim, když byly k daňové exekuci předány „pouze“ nedoplatky za zdaňovací období září až prosinec 2012, únor až květen 2013, srpen až říjen 2013 a prosinec 2013, jakož i nedoplatky penále a úroků z prodlení ve vztahu k těmto daním. Na daném výkaze nedoplatků tedy nebyly uvedeny dodatečně doměřené daně a související penále a úroky v kontextu zdaňovacích období leden 2013, červen 2013, červenec 2013 a listopad 2013. V návaznosti na výše uvedené a obsah spisové dokumentace je pak možno uvést, že seznatelným důvodem pro takový postup bylo v rozhodné době nepravomocné rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37962/19/5300-22442-706033, které se týkalo opravy písemných a početních chyb ve výpočtu doměřených daní z přidané hodnoty za nadepsaná období leden 2013, červen 2013, červenec 2013 a listopad 2013 (resp. i jejich konečných výší ve vztahu k měsícům leden 2013 a listopad 2013). Z tohoto důvodu tedy žalovaný nepřistoupil k předepsání těchto povinností do předmětného výkazu nedoplatků. Žalovaný tak po žalobci zjevně nevymáhal žádné nedoplatky, které by mu nevznikly, přičemž zatím z výše popsanych důvodů nevymáhal nedoplatky, které žalobci sice vznikly, avšak dosud nebylo pravomocně rozhodnuto o opravě jejich výpočtu, resp. i výši, neboť zde byl aplikován institut opravy zřejmých nesprávností. Takovýto postup žalovaného přitom soud neshledal nezákonným, neboť v něm lze spatřovat zřejmou logiku, která plně odpovídá právě judikaturnímu požadavku na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení daňové exekuce. Vzhledem ke skutečnostem plynoucím z obsahu spisu vedeného v daném případě tak soud v této části neshledal vybočení žalovaného z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce. K obecné námitce žalobce týkající se případných exekučních nákladů při samostatném vymáhání dalších nedoplatků poté soud znovu zdůrazňuje, že to byl pouze žalobce, kdo řádně neplnil svoji povinnost zaplatit dodatečně stanovené daně, přičemž mu nic nebrání v tom, aby dosud exekučně nevymáhané částky nedoplatků uhradil, a tím se naprosto jednoduše vyhnul možným nákladům spojeným s budoucí daňovou exekucí. Soud tudíž v posuzované věci ani co

do rozsahu provedení a přiměřenosti nařízené daňové exekuce neshledal v jednání žalovaného vady, které by měly za následek nezákonnost přezkoumávaných exekučních příkazů.

46. Pokud se v tomto kontextu dále jedná o obecná tvrzení žalobce stran nesprávného postupu Odvolacího finančního ředitelství v souvislosti s opravou zřejmých nesprávností (dle § 104 daňového řádu) jeho rozhodnutí ze dne 14. 8. 2019 ve vztahu k určitým obdobím, je třeba nejprve upozornit na to, že ve věci nebylo pochyb o tom, že nadepsané rozhodnutí nabylo právní moci dne 14. 8. 2019. Následné rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností tak nemělo vliv na právní moc odkazovaného rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019. Žalovaný tedy v projednávaném případě daňovou exekucí zjevně nevymáhal žádné nedoplatky, které by žalobci nevznikly. Jak přitom už bylo shora obsáhle popsáno, žalovaný nepřistoupil k vymáhání nedoplatků, které by žalobci vznikly, tak dosud nebylo pravomocně rozhodnuto o opravě jejich výpočtu, resp. i výše, v rámci poukazovaného postupu k opravě zřejmých nesprávností. Zde je třeba také znovu zdůraznit fakt, že daňový řád žalovanému neukládá povinnost vymáhat veškeré nedoplatky, které jsou v jistý moment vedeny k osobě daňového dlužníka. Soudní přezkum navíc v posuzovaném případě směřoval právě k napadeným exekučním příkazům, resp. dotčenému výkazu nedoplatků, a tedy k posouzení zákonnosti a správnosti v nich vykázaných nedoplatků, jak ostatně soud vyložil už výše.
47. Argumentace týkající se nesprávnosti postupu Odvolacího finančního ředitelství ve smyslu § 104 daňového řádu, konkrétně opravy zřejmých nesprávností ve vztahu k výpočtu, resp. i výši, doměřených daní za určitá zdaňovací období v poukazovaném rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, se pak zjevně mýlí s předmětem řízení v nyní řešeném případě. Soud se totiž ve fázi exekučního řízení již nemůže zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím či doměřovacím. V rámci přezkoumání exekučních příkazů tak již nelze přezkoumávat samotnou výši daně, resp. postup jejího stanovení, neboť ta byla určena samostatným rozhodnutím, proti němuž bylo možno využít prostředků účinné ochrany jak v rámci daňového řízení, tak v rámci ochrany soudní (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2020, č. j. 5 Afs 295/2019-44, nebo ze dne 14. 6. 2018, č. j. 5 Afs 140/2017-34).
48. V návaznosti na shora uvedené závěry soud dále k nezahrnutí nedoplatku na úroku z prodlení úhrady daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za květen 2019 ve výši 773 Kč do předmětného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 27. 9. 2019 konstatuje, že ze spisové dokumentace plyne, že daňová povinnost za květen 2019 ve výši 49 342 Kč splatná dne 25. 6. 2019 byla uhrazena dne 24. 7. 2019 v částce 1 000 Kč a dne 6. 8. 2019 v částce 48 342 Kč. Samotný úrok z prodlení v celkové výši 773 Kč nicméně žalobcem uhrazen nebyl, a proto na něj žalovaný vydal dne 14. 10. 2019 platební výměr č. j. 2255566/19/2501-50522-507069, doručený žalobci dne 16. 10. 2019. Podle § 252 odst. 6 daňového řádu přitom platí, že správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Vzhledem k tomu, že daňová povinnost za měsíc květen 2019 byla zcela uhrazena, avšak samotný úrok z prodlení úhrady této daňové povinnosti, který je stanoven ze zákona, zůstal nezaplacen, bylo ve smyslu nadepsaného ustanovení zcela případným předmětný úrok žalobci sdělit samostatným rozhodnutím. Tím ostatně žalovaný žalobci umožnil seznámit se s konkrétní výši

daného (zákonného) úroku z prodlení, případně dobrovolně splnit tuto dlužnou částku, aniž by došlo k jejímu exekučnímu vymáhání (tj. bez nákladů na exekuci), přičemž bylo žalobci též umožněno uplatnit proti tomuto platebnímu výměru opravné prostředky. Postup žalovaného podle § 252 odst. 6 daňového řádu tudíž soud ani v tomto ohledu neshledal nezákonným. Nadto i v této části zůstává podstatným, že soud v daném řízení přezkoumával toliko žalobou napadené exekuční příkazy - tj. posuzoval zákonnost a správnost právě v nich vykázaných nedoplatků, nikoliv tedy nedoplatků, které do něj nebyly vůbec zahrnuty, a tedy ani vymáhány v rámci předmětné daňové exekuce.

49. Soud se poté zabýval zcela obecným tvrzením žalobce, že bylo ve věci potřebné ho ve smyslu § 153 odst. 3 daňového řádu vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. K tomu soud v odpovídající rovině obecnosti uvádí, že postup podle § 153 odst. 3 daňového řádu je fakultativní a zákonodárce poskytl správci daně možnost tímto způsobem postupovat v rámci mezí správního uvážení. To, že jde o postup fakultativní, nicméně neznamená, že jej lze svévolně ignorovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51, nebo ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-77). Správní uvážení pak může soud přezkoumat pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda daňový orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002-46, a ze dne 21. 1. 2004, č. j. 5 Azs 47/2003-48). S ohledem na výše uvedené je pak třeba zdůraznit, že limitem pro správní uvážení týkající se postupu dle § 153 odst. 3 daňového řádu je jeho účelnost. Z judikaturou vyslovených závěrů vyplývá, že těmito důvody jsou zejména neodkladnost situace, nesoučinnost ze strany daňového subjektu nebo skutečnost, že je z okolností případu zřejmé, že je daňový subjekt s daným důsledkem srozuměn, a vyrozumění by bylo tedy nadbytečné. S ohledem na skutečnosti zachycené ve spisové dokumentaci pak soud v této části vyhodnotil, že by postup podle § 153 odst. 3 daňového řádu byl v projednávané věci zjevně nadbytečným, resp. neúčelným. V obsahu spisu je totiž zjevná opora pro závěr, že si žalobce musel být vědom výši všech svých nedoplatků na daních a penále následně vymáhaných předmětnou daňovou exekucí, přičemž tedy musel být srozuměn i s možností žalovaného přistoupit k této daňové exekuci. Konkrétně je možno odkázat na skutečnost, že žalobce byl seznámen s výší vyměřené daně plynoucí z platebního výměru ze dne 18. 9. 2019 a částkami doměřených daní (včetně penále), které se podávají z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, o odvolání proti dodatečným platebním výměrům za specifikovaná období. Žalobce tudíž nepochybně znal částky veškerých následně vymáhaných nedoplatků na daních, neboť tyto on sám dobrovolně neuhradil, přičemž tak musel být srozuměn i s tím, že za dané situace žalovaný přistoupí k jejich vymáhání prostřednictvím daňové exekuce. Zdejší soud proto neshledal, že by žalovaný při rozhodování, zda žalobce vyrozumět o předmětném nedoplatku, či nikoliv, svévolně překročil meze svého diskrečního oprávnění. Soud tak za daných okolností nemá za to, že by bylo nutné zrušit napadené exekuční příkazy z důvodu absence vyrozumění žalobce o nedoplatku dle § 153 odst. 3 daňového řádu.
50. Závěrem se soud zabýval rovněž obecně uplatněnou námitkou žalobce, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s otázkou, zda nedoplatky plynoucí ze zdaňovacích období

spadajících do let 2012 a 2013, které daňovou exekucí vymáhá, byly rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019 pravomocně stanoveny před uplynutím lhůty podle § 148 daňového řádu. K tomu žalobce poukázal na toliko formální zahájení daňové kontroly, na jejímž základě byly doměřeny předmětné daňové povinnosti. V této souvislosti nicméně soud opětovně odkazuje na již výše vyslovené závěry, plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, že soudní přezkum v daném případě nemůže zpochybňovat souslednost a logickou provázanost jednotlivých fází daňového řízení, přičemž tak námitkami proti exekučním příkazům nelze účinně brojit proti samotnému daňovému nedoplatku, stanovenému samostatným správním rozhodnutím. Upozornit je pak možno i na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2022, č. j. 2 Afs 338/2018-50: *„při exekuci na základě exekučního titulu – rozhodnutí, kterým se stanoví daň (§ 147 odst. 1 daňového řádu), – správce daně ověřuje pouze existenci a vykonatelnost, nikoli správnost a zákonnost exekučního titulu. Již v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 – 54, č. 791/2006 Sb. NSS, rozšířený senát na jedné straně připustil soudní přezkum exekučního příkazu, avšak zároveň zdůraznil, že „soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu“. To platí i pro případnou vadu rozhodnutí o stanovení daně spočívající v nedodržení lhůty pro stanovení daně upravené v § 148 daňového řádu mající za následek zánik práva daň stanovit. Takové vady je daňový subjekt oprávněn uplatnit v rámci opravných prostředků a žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně, přičemž k případné prekluzi práva stanovit daň jsou správní orgány i soudy povinny přihlídnout z moci úřední. To vyplývá mj. z bohaté judikatury Ústavního soudu, viz např. nálezy ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08 a sp. zn. IV. ÚS 1418/07, nebo ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07. Ve fázi exekuce nařizované na základě exekučního titulu (rozhodnutí o stanovení daně) již ovšem není prostor pro uplatnění námítky nezákonnosti tohoto exekučního titulu spočívající v prekluzi práva stanovit daň, tím méně jsou správní soudy povinny k takové vadě přihlídnout z moci úřední.“* Stejně tak lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2013, č. j. 2 Afs 76/2013-23, v němž bylo konstatováno, že *„domníval-li se stěžovatel, že rozhodnutí nyní vymáhaná předmětným exekučním příkazem jsou nezákonná z důvodu nerespektování prekluzivní lhůty pro vyměření daně, měl možnost tuto námitku plně uplatnit v řádných opravných prostředcích proti těmto vymáhaným rozhodnutím. Po marném uplynutí lhůt k uplatnění opravných prostředků není podobné zpochybnění ve vymáhacím řízení možné, což plyne jednak z povahy právní moci rozhodnutí a jednak z členění daňového řízení na jednotlivé fáze.“* Shora citované závěry přitom soud považuje za příléhavé i pro nyní posuzovanou věc. Současně uvádí, že by se tyto týkaly exekučního titulu - rozhodnutí, kterým se stanoví daň, přičemž v daném případě byl exekučním titulem výkaz nedoplatků, v projednávané věci posuzovaný výkaz nedoplatků sestavený ke dni 27. 9. 2019 byl založen právě na nedoplatcích přímo navázaných na jednotlivá rozhodnutí o vyměření či doměření daně z přidané hodnoty, jak už bylo výše v úplnosti popsáno a doloženo i obsahem spisové dokumentace. Ani toto žalobní tvrzení tak soud nevyhodnotil důvodným.

51. Pro úplnost pak soud ke shora uvedenému doplňuje, že je mu z úřední činnosti též známo, že u zdejšího soudu žalobce podal právě proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 8. 2019, č. j. 30327/19/5300-22442-706033, kterým byla žalobci doměřena daň z přidané hodnoty za období září 2012 až prosinec 2013, ve znění

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 12. 9. 2019, č. j. 37962/19/5300-22442-706033, žalobu, v níž mj. uplatnil i shora uvedenou námitku prekluze těchto daňových povinností z důvodu toliko formálního zahájení daňové kontroly. Zdejší soud pak nadepsanou žalobu rozsudkem ze dne 7. 12. 2021, č. j. 15 Af 33/2019-55, zamítl, přičemž uzavřel, že „v daném případě nebyla daňová kontrola dne 7. 10. 2015 zahájena pouze formálně, ale správce daně začal zjišťovat daňové povinnosti a prověřovat tvrzení žalobce, k čemuž si vyžádal řadu dokladů, které pak následně převzal a vyhodnocoval. Soud činí závěr, že od řádného zahájení daňové kontroly začala podle § 148 odst. 3 běžet nová tříletá lhůta, v níž lze daň stanovit. Nová tříletá lhůta pro stanovení daně tak měla nově uplynout za nejstarší zdaňovací období dne 8. 10. 2018. Správce daně vydal dodatečné platební výměry dne 3. 1. 2018. Doručeny tyto dodatečné platební výměry byly žalobci dne 4. 1. 2018, čímž byla v souladu s ustanovením § 148 odst. 2 písm. b) daňového řádu lhůta prodloužena o jeden rok, tj. do 8. 10. 2019. Žalobou napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 14. 8. 2019, tedy ještě před uplynutím prekluzivní lhůty. Žalobní námitka prekluze práva vyměřit daň je tedy nedůvodná.“

52. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti tak soud v projednávané věci vyhodnotil, že žádné z uplatněných žalobních tvrzení o pochybení žalovaného neshledal důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
53. Zároveň soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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.

Ústí nad Labem 12. října 2022

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu