



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase a soudců Davida Hipšra a Lenky Krupíčkové v právní věci žalobce **GELP s.r.o.**, se sídlem Revoluční 1082/8, Praha, zastoupen Mgr. PhDr. Karlem Smetanou, advokátem se sídlem Staroměstské náměstí 608/10, Praha 1, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábrž. Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 11. 5. 2022, č. j. 8 Af 3/2020-35,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Exekučními příkazy ze dne 13. 11. 2019, č. j. 192324/19/4300-12715-107540, č. j. 192364/19/4300-12715-107540, a č. j. 192366/19/4300-12715-107540 (dále též „exekuční příkazy“), nařídil žalovaný daňovou exekuci (formou přikázání pohledávky z účtu žalobce) k vymožení nedoplatku ve výši 29 904 794 Kč (z toho 29 284 219 Kč nedoplatek na dani z hazardních her za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2019, 120 575 Kč související úrok z prodlení ke dni 12. 11. 2019, 500 000 Kč exekuční náklady), jakož i daňovou exekuci úroku z prodlení z částky 29 284 219 Kč od 13. 11. 2019 do zaplacení. Exekučním titulem byl výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní.

II.

[2] Žalobce napadl uvedené exekuční příkazy žalobou. Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) neshledal důvod pro zrušení exekučních příkazů, a shora označeným

rozsudkem proto žalobu zamítl. Nepřisvědčil tvrzení žalobce, že žalovaný měl před vydáním exekučních příkazů stěžovatele vyrozumět o nedoplatku podle § 153 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „daňový řád“), podle kterého *může správce daně daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením*. Městský soud v tomto ohledu odkázal na judikaturu správních soudů, dle které mají orgány finanční správy ohledně aplikace § 153 odst. 3 daňového řádu poměrně široké správní uvážení, přičemž limitem tohoto uvážení je účelnost vyrozumění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51, a rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2021, č. j. 55 Af 23/2019-84). Městský soud byl názoru, že vydání neformální upomínky dle § 153 odst. 3 daňového řádu by nebylo v projednávané věci účelné, neboť hlavní funkcí tohoto vyrozumění je informovat daňový subjekt o existenci nedoplatku. Žalobce ale o existenci předmětného nedoplatku věděl a o následcích spojených s jeho neuhrazením byl informován již v minulosti (v případě jiného zdaňovacího období mu bylo vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu zasláno). Při rozhodování, zda žalobce vyrozumět o nedoplatku, či nikoliv, tak dle názoru městského soudu žalovaný svévolně nepřekročil meze svého diskrečního oprávnění. Soud pak nebyl ani názoru, že by žalovaný vydáním exekučních příkazů porušil zásadu hospodárnosti či přiměřenosti. Důvodnými soud neshledal ani další námitky, a žalobu proto jako nedůvodnou zamítl. Rozsudek městského soudu (stejně jako všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost odkazuje.

III.

[3] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Předně tvrdil, že rozsudek je nepřezkoumatelný, neboť městský soud se nezabýval stěžovatelem tvrzeným porušením základních zásad správy daní (zásady přiměřenosti a hospodárnosti). Městský soud se pak dle stěžovatele dopustil i nesprávného právního posouzení. Žalovaný měl před vydáním exekučních příkazů stěžovatele vyrozumět o nedoplatku dle § 153 odst. 3 daňového řádu. Nepostupoval-li tak, porušil cíl správy daní a základní zásady správy daní, konkrétně zásadu přiměřenosti (§ 5 odst. 3 daňového řádu) a zásadu hospodárnosti (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Vyrozumění by bylo v případě stěžovatele účelné, stěžovatel není osobou, která by se správcem daně nekomunikovala, či si nesplnila svoje daňové povinnosti. Ze strany stěžovatele sice docházelo k časovým prodlevám s platbou daně, avšak nedoplatky byly v minulosti vždy, i když opožděně, uhrazeny. Stěžovatel pak byl i názoru, že rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2021, č. j. 55 Af 23/2019-84, který městský soud na věc aplikoval, řeší zcela jinou situaci, a nebylo tak namístě z něj vycházet. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV.

[4] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s argumentací městského soudu. I podle jeho názoru nebylo účelné vyrozumět stěžovatele o existenci nedoplatku. Žalovaný nesouhlasil ani s tím, že by došlo k porušení základních zásad správy daní. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

pokračování

V.

[5] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné.

[8] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[9] Z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu vyplývá, že soudní rozhodnutí je přezkoumatelné, pokud je z něj patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, III. ÚS 961/09, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52).

[10] Těmto požadavkům napadený rozsudek dostál. Z rozsudku je patrné, z jakého skutkového stavu městský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval rozhodnou právní úpravu. Městský soud dostatečně zkoumal, za jakých okolností má správce daně vydat vyrozumění o nedoplatku dle § 153 odst. 3 daňového řádu, jakož i další stěžejní otázky. Nutno dodat, že není povinností správního soudu reagovat na každý dílčí argument uplatněný v podání a ten obsáhle vyvrátit; úkolem soudu je uchopit obsah a smysl argumentace a vypořádat se s ní (podpůrně srov. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05, IV. ÚS 787/06, III. ÚS 989/08, III. ÚS 961/09, IV. ÚS 919/14). Nejvyšší správní soud dodává, že nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017-35). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Takovými vadami rozsudek městského soudu netrpí. Není přitom pravdivé ani tvrzení stěžovatele, že městský soud se nezabýval žalobními námitkami stran

porušení zásady přiměřenosti a zásady hospodárnosti. Zaprvé nutno uvést, že namítané porušení uvedených základních zásad správy daní je imanentně spojeno s žalobními námitkami ohledně nezákonnosti postupu žalovaného při samotné exekuci (nevydání vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu). S těmito námitkami se přitom městský soud přezkoumatelně a dostatečně vypořádal. Přímě k namítanému porušení zásady přiměřenosti a zásady hospodárnosti (způsobenému dle stěžovatele vznikem exekučních nákladů) je pak nutno odkázat na bod 26 rozsudku, kde městský soud uvedl, že souhlasí s úvahami žalovaného ohledně aplikace § 153 odst. 3 daňového řádu a že „*náklady exekuce, které dle žalobce vznikly zcela zbytečně a zbytečně žalobce zatěžují, snad budou dobrou motivací k tomu, aby žalobce plnil své povinnosti včas, případně včas požádal o posečkání daně. Soud proto nesdílí názor žalobce, že exekuční příkazy jsou nezákonné z důvodu absence vyrozumění o nedoplatku dle § 153 odst. 3 daňového řádu, resp. z důvodu rozporu se zásadou přiměřenosti a hospodárnosti.*“ Je proto nutno uzavřít, že rozsudek městského soudu netrpí vadou nepřezkoumatelnosti.

[11] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení merita věci.

[12] Předmětem věci je, zda žalovaný měl stěžovatele před vydáním exekučních příkazů vyrozumět o existenci nedoplatku podle § 153 odst. 3 daňového řádu. Podle uvedeného ustanovení (účinného do 31. 12. 2020) platí, že *správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.*

[13] Výkladem daného ustanovení se zdejší soud zabýval např. v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51, či v navazujícím rozsudku ze dne 30. 5. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-77. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od tam uvedených závěrů odchýlit, bude z nich vycházet i v nynější věci. Ostatně stěžovatel s obecnými východisky dané judikatury v kasační stížnosti nikterak nepolemizuje. Je „pouze“ názoru, že judikaturou stanovené podmínky pro vydání vyrozumění o nedoplatku byly v jeho případě splněny. Nejvyšší správní soud se se stěžovatelem neztotožnil.

[14] Z odkazované judikatury plyne, že zákonodárce v § 153 odst. 3 daňového řádu neuložil správci daně explicitní povinnost vydávat vyrozumění o nedoplatku, nýbrž použil právní konstrukci, že správce daně *může* předmětné vyrozumění učinit. Je tedy zřejmé, že zákonodárce svěřil správci daně ve vztahu k § 153 odst. 3 daňového řádu diskreční oprávnění, tj. oprávnění učinit správní uvážení o tom, zda je namístě vyrozumění učinit, či nikoliv.

[15] Diskreční pravomoc, neboli správní uvážení, je oprávnění správních orgánů (zde orgánů finanční správy) určitou věc samostatně posoudit a rozhodnout o ní. V rámci tohoto uvážení mají správní orgány relativně volný prostor. Nejsou v takových případech vázány zákonem k jediné možné alternativě. Je to důsledek toho, že právní norma kvůli určité právní skutečnosti nestanoví jen jeden konkrétní následek. V textech právních předpisů bývá tato pravomoc označena např. slovem „*smí*“, „*může*“, případně je správnímu orgánu nabídnuto několik příkladných možností k rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2016, č. j. 7 As 282/2015-32).

pokračování

[16] Právě tímto způsobem je koncipován i § 153 odst. 3 daňového řádu, který uvádí, že správce daně *může* předmětné vyrozumění učinit, resp. správce daně jej může provést, je-li to účelné. Právo orgánů finanční správy učinit správní uvážení ohledně aplikace § 153 odst. 3 daňového řádu je přitom poměrně široké, neboť toto ustanovení nejenže výslovně operuje s pojmem „může“, ale nadto je i konstruováno s pomocí obsahově neurčitých pojmů (*vhodným způsobem*) a konečně neobsahuje žádné podmínky své aplikace (hypotézu).

[17] Skutečnost, že uvedená norma přiznává správnímu orgánu možnost diskrece, má vliv i na navazující soudní řízení před správními soudy. Jak zdejší soud opakovaně vyslovil, v rámci přezkumné činnosti správní soudy přezkouvávají zákonnost napadeného správního rozhodnutí. Nemohou však nahrazovat správní uvážení správního orgánu uvážením soudním. Správní uvážení může soud přezkoumat pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z těchto skutečností dovozovat jiné závěry (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002-46, ze dne 21. 1. 2004, č. j. 5 Azs 47/2003-48, či usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 10. 2000, sp. zn. II. ÚS 361/2000).

[18] Ani v případě správního uvážení však není orgán finanční správy oprávněn postupovat libovolně nebo nahodile. Daňový řád totiž výslovně stanoví, že *osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti* (§ 6 odst. 1 daňového řádu), že *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly* (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Limitem pro správní uvážení týkající se § 153 odst. 3 daňového řádu by přitom měla být účelnost vyrozumění o nedoplatku (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51).

[19] Z novější judikatury pak lze ve shodě s městským soudem odkázat na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 16. 9. 2021, č. j. 55 Af 23/2019-84, jehož obecné závěry (se kterými se zdejší soud plně ztotožňuje) jsou plně přenositelné i na další případy týkající se aplikace § 153 odst. 3 daňového řádu. V uvedeném rozhodnutí soud výstižně poukázal na vývoj právní úpravy vyrozumění o nedoplatku, když uvedl, že *„zákon č. 283/2020 Sb. znění ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu doplnil o výčet případů, kdy správce daně vyrozumění vydat nemusí, a to ,byl-li daňový subjekt o nedoplatku již dříve vyrozuměn, hrozí-li nebezpečí z prodlení nebo by vyrozumění bylo zjevně neúčelné.‘ Důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. tento krok odůvodňuje tím, že ,[u]vedené vyrozumění proto není nezbytné v případě, pokud o daném nedoplatku byl daňový subjekt již dříve vyrozuměn jinak (například prostřednictvím vydání platebního výměru). Z uvedeného rovněž vyplývá, že pokud již byl o nedoplatku daňový subjekt jednou vyrozuměn, není nezbytné jej vyrozumívát znovu, pokud se výše daného nedoplatku změnila (např. směrem dolů při částečném uhrazení anebo směrem nahoru v důsledku postupného vzniku úroku z prodlení).‘ Ačkoli se daňový řád ve znění zákona č. 283/2020 Sb. na projednávanou věc neaplikuje (to platí i pro nynější věc – poznámka Nejvyššího správního soudu), lze na něj v souvislosti se splněním podmínek pro nevydání vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového*

řádu poukázat.“ Krajský soud pak dále konstatoval, že „limitem pro správní uvážení týkající se § 153 odst. 3 daňového řádu je jeho účelnost. Zpravidla bude správce daně povinen vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu vydat, nenastanou-li ospravedlnitelné důvody pro jeho nevydání. Z výše uvedených závěrů vyplývá, že těmito důvody jsou zejména a) neodkladnost situace, b) nesoučinnost ze strany daňového subjektu nebo c) skutečnost, že je z okolností případu zřejmé, že je daňový subjekt s danou situací srozuměn, a vyrozumění by bylo tedy nadbytečné. [...] Daňový subjekt je nutno vyrozumět o výši nedoplatku především v situacích, kdy si nedoplatku není vědom s tím, že mu současně ‚pohrozí‘ možnými následky jeho neuhrazení (např. možnosti vymáhání a vznikem úroků). Z vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu však nevyplývá povinnost separátně (zvlášť) daňové subjekty informovat o tom, jaké následky má neuhrazení daně. Takový následek musí být každému zřejmý a nelze rozumně očekávat, že si jich jakýkoli daňový subjekt není vědom. Je-li daňovému subjektu známa výše nedoplatku (a je mu tedy známo, že je povinen uhradit daň), není nutné daňový subjekt vyrozumívat pouze o následcích neuhrazení daně.“

[20] Optikou uvedených východisek nahlížel Nejvyšší správní soud na daný případ a shledal, že žalovaný nepřekročil meze správního uvážení, nevyrozuměl-li stěžovatele před vydáním exekučních příkazů o existenci exekvovaných nedoplateků. Ze správního spisu totiž zcela zřetelně plyne, že stěžovatel si byl vědom toho, že mu vznikl nedoplatek a i toho, jaká je konkrétní výše tohoto nedoplatku. Uvedené plyne již ze skutečnosti, že předmětný nedoplatek byl neuhrazenou částí daně z hazardních her, která byla stěžovateli stanovena v souladu s jeho daňovým přiznáním (ve kterém stěžovatel tvrdil daň ve výši 72 208 730 Kč). Žalovaný tedy stěžovateli stanovil daň v souladu s tím, jak tuto sám stěžovatel vyčíslil. Následně stěžovatel část daně uhradil. Dne 13. 11. 2019 pak stěžovatel doručil žalovanému podání označené „oznámení o platbách daně z hazardních her“ (dále též „oznámení o platbách“), ve kterém zrekapituloval, že přiznal daň ve výši 72 208 730 Kč a její část také uhradil. Dodal, že zbývající část daňové povinnosti bude uhrazena po částech v jím uvedených datech (dne 18. 11. 2019 mělo být uhrazeno 4 000 000 Kč, dne 25. 11. 2019 mělo být uhrazeno 7 500 000 Kč, dne 2. 12. 2019 mělo být uhrazeno 8 000 000 Kč a dne 9. 12. 2019 mělo být uhrazeno 7 794 730 Kč).

[21] Je tedy zcela nepopiratelné, že stěžovatel věděl, že má u žalovaného nedoplatek, a byl si i vědom toho, jak vysoký tento nedoplatek konkrétně je. Jaký může být následek tohoto nedoplatku (vznik úroků z prodlení a navazující exekuce), bylo stěžovateli taktéž zcela zřejmé. V případě stěžovatele již totiž jednou k exekuci nedoplatku na dani z hazardních her došlo, konkrétně se tak stalo ohledně stěžovatelovy daňové povinnosti na dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018. Přehlédnout přitom nelze ani to, že stěžovateli bylo v případě této daňové povinnosti žalovaným před provedením exekuce zasláno vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu. I přes toto vyrozumění však následně došlo k provedení exekuce. O vědomosti stěžovatele o následcích existence nedoplatku pak jasně svědčí i obsah oznámení o platbách, kde stěžovatel vyjádřil své obavy ohledně toho, že nedoplatek bude vymáhán pomocí exekuce (jak se tomu stalo ve vztahu ke zdaňovacímu období 4. čtvrtletí roku 2018). Dodat lze, že ani v případě, že by stěžovatel ve skutečnosti nevěděl, jaký následek může existence nedoplatku mít, nebylo by namístě stěžovatele bez dalšího automaticky vyrozumět podle § 153 odst. 3 daňového řádu. Jak trefně uvedl Krajský soud v Praze ve výše citovaném rozsudku sp. zn. 55 Af 23/2019: „Z vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu však

pokračování

nevyplývá povinnost separátně (zvlášť) daňové subjekty informovat o tom, jaké následky má neuhrazení daně. Takový následek musí být každému zřejmý a nelze rozumně očekávat, že si jich jakýkoli daňový subjekt není vědom. Je-li daňovému subjektu známa výše nedoplatku (a je mu tedy známo, že je povinen uhradit daň), není nutné daňový subjekt vyrozumívat pouze o následcích neuhrazení daně.“

[22] V popsané situaci není kasačnímu soudu zřejmé, proč se stěžovatel nyní domáhá toho, aby byl před provedením exekuce vyrozuměn o tom, že má u žalovaného nedoplatek, jaká je jeho výše, a že následkem jeho neuhrazení bude exekuce (a vznik souvisejících úroků z prodlení). Všech těchto skutečností si totiž stěžovatel byl vědom. To přitom stěžovatel v kasační stížnosti ani nepopírá. Z argumentace stěžovatele obsažené v kasační stížnosti lze dovodit, že stěžovatel je názoru, že vyrozumění o nedoplatku a o možnosti exekuce mělo být před vydáním exekučních příkazů provedeno, neboť stěžovatel žalovanému doručil oznámení o platbách, ve kterém uvedl, v jakých datech bude nedoplatek uhrazen, vysvětlil, že důvodem opožděných plateb je jeho negativní cash-flow způsobené pomalejším výběrem hotovostních tržeb v provozovnách a také konstatoval, že oznámení činí, aby zabránil tomu, aby správce provedl exekuci nedoplatku (jak to učinil ohledně nedoplatku za 4. čtvrtletí roku 2018). K tomu však kasační soud uvádí, že stěžovatel přehlíží, že předmětné exekuční příkazy byly vydány ještě před doručením daného oznámení o platbách žalovanému. Jinými slovy, žalovaný v době vydání exekučních příkazů oznámením o platbách nedisponoval. Nelze mu tedy dávat k tíži, že toto oznámení před započítáním exekuce nezohlednil. Stěžovatel měl přitom dostatečný časový prostor, aby oznámení žalovanému zaslal před zahájením exekuce. Daň se totiž stala splatnou dne 1. 11. 2019 a oznámení o platbách stěžovatel žalovanému doručil až dne 13. 11. 2019. Jde zcela k tíži stěžovatele, že aktivně nehájil svá práva a bez adekvátního důvodu očekával, že žalovaný v mezidobí nepřistoupí k zahájení exekuce. Pro úplnost lze dodat, že pokud bylo cílem stěžovatele zabránit exekuci z důvodu problémů s cash-flow, mohl v době, kdy tak ještě mohlo být učiněno (před vydáním exekučních příkazů), využít odpovídající procesní instituty. Mohl tak například závčas požádat o posečkání úhrady daně podle § 156 daňového řádu, podle kterého může správce daně povolit posečkání úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky například, pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu. Zdejší soud v tomto ohledu dodává, že nepřehlédl, že oznámení o platbách bylo následně žalovaným podle obsahu posouzeno právě jako žádost o posečkání. Jak již však bylo uvedeno výše, tato žádost byla žalovanému doručena až po vydání exekučních příkazů (a více jak deset dní po splatnosti daně). Navíc, této žádosti nebylo (zejména z důvodů neunesení břemene tvrzení a důkazního břemene stěžovatelem) žalovaným vyhověno (rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2019, č. j. 202283/19/4300-12711-110766).

[23] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že žalovaný nepochybil, nevyrozuměl-li stěžovatele před provedením exekuce podle § 153 odst. 3 daňového řádu. Na tomto závěru nic nemění ani polemika stěžovatele stran toho, zda řádně plnil své daňové povinnosti, či nikoliv. Stěžovatel si byl vědom existence nedoplatku, jeho výše, jakož i možných následků. Informaci ohledně důvodů neuhrazení daně a ohledně budoucích dat její úhrady (tj. oznámení o platbách) doručil žalovanému až po vydání exekučních příkazů. V takové situaci nemělo vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu své místo. Nad rámec lze k tvrzenému řádnému plnění daňových povinností dodat, že ze spisu vyplývá,

že stěžovatel neuhradil řádně daňovou povinnost na dani z hazardních her za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2018, kterážto byla následně žalovaným exekvována. Sám stěžovatel pak například v žalobě uvedl, že „byl registrován k dani z hazardních her v 1Q roku 2018. Po celou dobu registrace k této dani Žalobce plnil své daňové povinnosti řádným způsobem. Míněno tím, že jeho daňové povinnosti byly uhrazeny včetně případných úroků z prodlení, které se vztahovaly k pozdním úhradám na této daně v rádech 30 až 50 dnů po lhůtě splatnosti za dané kalendářní čtvrtletí. O pozdních úhradách byl Žalobce (správně mělo být zřejmě uvedeno Žalovaný – poznámka soudu) vždy písemnou formou informován. Dále nelze odhlédnout, že prodlení Žalobce na dani z hazardních her se každé čtvrtletí zkracovalo. Tedy je zde zcela zjevně evidentní pozitivní přístup Žalobce k tomu, aby jeho daňové povinnosti týkající se daně z hazardních her byly plněny nejenom řádným způsobem, ale i včas.“ Nejvyšší správní soud přitom není názoru, že by opakované prodlení s úhradami daně (ač tvrzeně se zkracující) svědčilo o tom, že stěžovatel je spolupracujícím subjektem, u kterého by bylo lze přepokládat, že k včasnému neuhrazení daně došlo jenom nedopatřením, a bylo by tak případně namístě jej vyrozumět o nedoplatku. I zde je ovšem nutno znovu akcentovat, že stěžovatel o nedoplatku věděl a k jeho neuhrazení nedošlo omylem, nýbrž tak bylo učiněno vědomě (z důvodu tvrzených problémů s cash-flow – viz výše).

[24] Tím, že žalovaný přistoupil k vydání exekučních příkazů, aniž by stěžovatele vyrozuměl podle § 153 odst. 3 daňového řádu, pak nedošlo ani k porušení zásady přiměřenosti či zásady hospodárnosti. Žalovaný postupoval v souladu se zákonem; nebyl povinen vyrozumění provést (k tomu viz výše). Samotná povinnost postupovat přiměřeně a hospodárně na této skutečnosti nemůže nic změnit. Touto logikou by správce daně musel § 153 odst. 3 aplikovat vždy, chtěl-li by zahájit exekuci, tak však právní úprava koncipována není (v tomto ohledu srovnej výklad ohledně rozdílnosti právní úpravy obsažené v daňovém řádu a předešlé právní úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb. obsažený v rozsudku zdejšího soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51). Opomíjet přitom nelze ani to, že cílem správy daní je mj. i zabezpečení úhrady daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu).

[25] Nejvyšší správní soud tedy posoudil kasační námitky jako nedůvodné. Kasační stížnost proto zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[26] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 5. ledna 2023

pokračování

7 As 151/2022 - 27

Tomáš Foltas
předseda senátu