



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: **K. S.**, narozený X,
bytem X,
zastoupený Ing. Pavlem Řádkem, daňovým poradcem,
sídlem Křižíkova 1120/14, 430 01 Chomutov,
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2022, č. j. 18599/22/5100-41453-711335,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého daňového poradce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2022, č. j. 18599/22/5100-41453-711335, jímž bylo podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), k odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 8. 7. 2019, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

č. j. 1672781/19/2504-00540-505165, tak, že byl celý výrok prvostupňového rozhodnutí nahrazen výrokem znějícím: „*Shora uvedený správce daně v souladu s ustanoveními § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) rozhodl na základě žádosti výše uvedeného daňového subjektu o vrácení přeplatku, doručené správci daně dne 31. 5. 2019 a zaevidované pod č. j. 6113428/19/2504-00540-505165 takto: Požadavku na vrácení přeplatku ve výši 32 600 Kč se nevyhovuje.*“ Žalobce se zároveň domáhal toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě předně zopakoval dosavadní průběh dané věci, přičemž na tomto základě konstatoval, že je přesvědčen o nezákonnosti daňové exekuce, a tudíž o neexistenci jeho povinnosti po zastavení exekuce hradit exekuční náklady podle § 182 odst. 1 daňového řádu. Předpis exekučních nákladů ve výkazu nedoplatků proto žalobce považuje za neoprávněný a zamítnutí jeho žádosti o vrácení přeplatku za nezákonné. K tomu žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017-39, podle kterého má být vedena exekuce pouze v případě, kdy je zřejmé, že daňový dlužník dluh hradit nehodlá, nebo se dokonce zbavuje majetku tak, aby k úhradě nedošlo. Postup správce daně byl však dle žalobce v rozporu se závěry uvedeného rozsudku.
3. Žalobce namítl, že měl správce daně v rámci rozhodnutí o přeplatku ověřit naplnění podmínek pro vrácení přeplatku. Neměl však vycházet pouze z evidence daní, do které se mohly promítnout nezákonnosti předchozích řízení (resp. samotných rozhodnutí o nařízení exekuce a rozhodnutí o zastavení exekuce). Správce daně se tudíž měl dle žalobce v rozhodnutí o přeplatku zabývat také otázkou zákonnosti předpisu. Žalobce poté nesouhlasil s tím, že přeplatek v dané věci nemohl vzniknout, když za platnosti rozhodnutí o povolení splátek dluhu, kdy byl dluh rozdělen do jednotlivých splátek a každá splátka má svoji splatnost, odlišnou od původní splatnosti dluhu, mohl vedle tohoto dluhu vzniknout i přeplatek z jiného titulu.
4. Dále žalobce uvedl, že neoprávněnost daňové exekuce by měla vyplývat z odůvodnění rozhodnutí, nebo z identifikace konkrétního důvodu zastavení exekuce, avšak to dle jeho názoru platí pouze v případě, kdy správce daně nezákonnost exekuce uzná sám při jejím zastavení. V ostatních případech nicméně nezbyvá než případnou nezákonnost exekuce (resp. neoprávněnost správce daně požadovat exekuční náklady) konstatovat až v dalším souvisejícím řízení. Před zahájením exekuce byl přitom správce daně povinen ověřit splnění podmínek pro její zahájení [viz § 251 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), ve spojení s § 177 daňového řádu]. Dle žalobce je tak exekuce přípustná pouze v situaci, kdy daňový dlužník neplní platební povinnosti dobrovolně. Pokud daňový dlužník nehradí daňový dluh toliko z důvodů, že mu to finanční situace neumožňuje (nikoliv z vůle nebo nezájmu), nelze dle žalobce mluvit o nedobrovolnosti. Exekuce současně musí splňovat i další podmínky jako předpoklad efektivity daňového řízení, přičemž by daňovému subjektu neměly vznikat zbytečné náklady.
5. K odkazu žalovaného na § 181 odst. 1 daňového řádu s tím, že v žalobcově případě byla nařízena daňová exekuce v situaci, kdy nebyly šetřeny důvody pro posečkání, ani nebylo posečkání povoleno, žalobce uvedl, že z tohoto ustanovení plyne možnost existence také jiných důvodů pro zastavení, odklad nebo nezahájení exekuce. Nejedná se tedy o úplný výčet důvodů, pro které správce daně může odložit nebo nezahájit exekuci, a správce daně tak musí přistoupit k posouzení, zda není jiný důvod vyplývající například z obecných zásad daňového řízení. Žalobce se domnívá, že skutečnost, že rozhodnutí o povolení splátek není Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

pravomocné, je jedním z takových důvodů. Navíc lze dovodit, že šetření, které zmiňuje § 181 odst. 1 daňového řádu, probíhá až do právní moci rozhodnutí o povolení splátek. K tomu žalobce doplnil, že správce daně jeho odvolání proti rozhodnutí o zamítnutí žádosti o povolení splátek posoudil jako oprávněné a své rozhodnutí změnil. Nesouhlasil nicméně s tvrzením žalovaného, že dřívější stav byl výsledkem jeho neaktivity. Rozhodnutí o zamítnutí splátek totiž bylo dle žalobce nezákonné z důvodu neúplně zjištěného skutkového stavu. Správce daně proto neměl zahajovat exekuci už s ohledem na dikci § 181 odst. 1 daňového řádu. Správci daně přitom nic nebránilo posečkat s exekucí až po právní moci rozhodnutí o splátkách pro případ, že by žalobce dále nereagoval.

6. Pokud žalovaný ve věci shrnul, že je-li u daňového subjektu evidován nedoplatek, je správce daně oprávněn tento nedoplatek vymáhat v rámci daňové exekuce, vyložil dle žalobce § 175 odst. 1 daňového řádu způsobem, že lze v takovém případě k exekuci přistoupit bez dalšího. Tím ale podle žalobce popřel význam příslušných ustanovení o. s. ř. působících subsidiárně k daňovému řádu a také základních zásad daňového řízení, což však nelze považovat za zákonné. Exekuce je dle žalobce násilný způsob vybírání daní, přičemž k němu správce daně může přistoupit pouze za respektování práv daňových subjektů a až po vyčerpání méně násilných forem výběru daní.
7. Závěrem žalobce zmínil, že správce daně odkazovanou daňovou exekuci sám zrušil, přičemž tedy pocituje poškození majetkových práv ve smyslu povinnosti hradit exekuční náklady.

Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i argumentaci žalobce ve věci. Žalovaný dále doplnil, že právní posouzení věci bylo podrobně rozvedeno v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž na něj v podrobnostech odkázal. Trval na tom, že šetření zákonnosti dřívějších rozhodnutí či úkonů správce daně nepatří do řízení o žádosti o vrácení přeplatku, v němž má být zkoumáno pouze to, zda (nějaký) vratitelný přeplatek evidován je či není. Této koncepci odpovídá jak v rozhodné době účinná právní úprava (tj. daňový řád ve znění účinném do 31. 12. 2020), tak i nakonec fakt, že s novelou účinnou ode dne 1. 1. 2021 již není o žádosti o vrácení o přeplatku vedeno žádné formalizované řízení a o vyřízení žádosti je daňový subjekt informován pouze vyrozuměním. Pokud by tedy bylo přistoupeno na výklad žalobce, stala by se žádost o vrácení přeplatku univerzálním prostředkem přezkumu libovolného úkonu, postupu či rozhodnutí, bez jakýchkoliv lhůt či podmínek, což žalovaný zásadně odmítá.
9. Dle žalovaného se tak žalobce nyní na soud obrací mj. s požadavkem na prohlášení neoprávněnosti daňové exekuce zahájené exekučním příkazem ze dne 3. 12. 2018 a ukončené rozhodnutím o zastavení exekučního řízení ze dne 14. 1. 2019. Předmětné řízení o podané žalobě je však vedeno o přezkoumání rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o přeplatku (tj. zda vratitelný přeplatek existoval či nikoliv), a tudíž v něm není možné přezkoumávat zákonnost nařízení daňové exekuce pod záštitou tvrzení, že by tak případně nějaký přeplatek hypoteticky existovat měl, což by v daném případě vyžadovalo zrušení předpisu provedeného na základě pravomocného exekučního příkazu, který se jako každé správní rozhodnutí těší presumpci správnosti, ledaže by následně byla zákonem předvídaným způsobem zjištěna jeho nezákonnost, k čemuž ale nedošlo. Žalobce samozřejmě měl zájem získat zpět prostředky použité k úhradě nákladů na nařízení daňové exekuce, ovšem podmínkou toho, aby takový požadavek mohl být alespoň teoreticky úspěšný (což by ovšem předpokládalo, že neexistuje nedoplatek, na jehož úhradu by byl přeplatek použit), bylo, aby se nejprve zákonem předvídaným způsobem domohl prohlášení daňové exekuce za Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neoprávněnou, resp. konstatování nezákonnosti exekučního příkazu. Pokud tedy správce daně postupoval cestou vydání pouze rozhodnutí o námitce, vycházel zjevně z převažujícího charakteru podání žalobce a z faktu, že při zjišťování stavu osobního daňového účtu nelze zkoumat zákonnost dřívějších postupů a rozhodnutí. Ačkoliv Krajský soud v Ústí nad Labem usnesením ze dne 9. 2. 2022, č. j. 15 Af 30/2019-33, tento postup určitým způsobem korigoval, nemůže být pochyb o tom, že věc žalobce byla řádně a v plném rozsahu posouzena a vyřízena, a to z pokynu nadepsaného soudu dokonce ve dvou instancích. Právní názor správce daně a žalovaného na sporné skutkové okolnosti je přitom z prvostupňového rozhodnutí i z napadeného rozhodnutí zřejmý, přičemž žalobcova procesní práva nebyla v žádném ohledu zkrácena. V řízení o žalobě proti rozhodnutí, které bylo ve věci přeplatku vydáno v posledním stupni, totiž má být dle žalovaného přezkoumáváno pouze toto rozhodnutí. Pokud se tedy žalobce domáhá vyslovení neoprávněnosti či nezákonnosti dříve vedené daňové exekuce, příhodným prostředkem soudní ochrany byla žaloba proti nezákonnému zásahu či žaloba o přezkoumání samotného exekučního příkazu.

10. Žalovaný poté uvedl, že splatnost či náhradní splatnost daně je stanovena daňovým řádem. Splatnost daně, ve smyslu splatnosti původní, nastává dle § 135 odst. 3 daňového řádu v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. U žalobce byl zjištěn rozdíl oproti poslední známé dani v doměřovacím řízení, přičemž náhradní splatnost rozdílové – tj. doměřené částky nastala dle § 143 odst. 5 daňového řádu v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečného platebního výměru. Oproti tomu, je-li povoleno posečkání, ať již formou odložení (posečkání) úhrady celé částky nedoplatku, či rozložením úhrady nedoplatku na splátky, nejedná se o změnu zákonem stanovené splatnosti daňové povinnosti, nýbrž o nastavení individuálního platebního režimu u existujícího nedoplatku. Splatnost daně, pokud již jednou uplynula, nemůže být následně jakkoliv posouvána z rozhodnutí správce daně. Posečkáním daně tak správce daně deklaruje, že akceptuje zvláštní režim úhrady dlužné daňové povinnosti, což má pro daňový subjekt význam z hlediska zvláštního úročení takto posečkaného nedoplatku i jistotu formálního potvrzení dalšího postupu ve věci úhrady nedoplatku. Žalovaný tak shrnul, že ačkoliv byly žalobci jeho nedoplatky posečkány, stále se jednalo o nedoplatky, u nichž uplynul den jejich splatnosti. Pro jejich existenci by pak i případně vzniklý přeplatek nepřesahující celkovou výši nedoplatků nemohl být přeplatkem vratitelným.
11. Dále žalovaný setrval na svém posouzení plynoucím z napadeného rozhodnutí, že skutečnost, že bylo následně povoleno posečkání úhrady nedoplatků formou rozložení jejich úhrady na splátky, nebylo možno chápat jako okolnost, pro kterou by mělo být dřívější nařízení daňové exekuce nezákonné. U žalobce byly evidovány daňové povinnosti, u nichž uplynula lhůta k plnění (splatnost), a jednalo se tak o vykonatelné daňové nedoplatky. Žalobce sice o jejich posečkání žádal, ale pro obecně formulované důvody a jejich nedostatečné doložení nemohlo být naplnění zákonných podmínek pro povolení posečkání osvědčeno. Následně tedy správce daně vydal výkaz nedoplatků a přistoupil k nařízení daňové exekuce, které dle názoru žalovaného nic nebránilo. Co se týče odkazů na zákonné důvody pro zastavení či odložení daňové exekuce, žalovaný připomněl, že v tomto případě se jednalo o samotné nařízení daňové exekuce a ani podpůrné argumenty odkazující na znění § 181 daňového řádu postup správce daně nezpochybňují. Žalovaný pak připomněl, že odložení daňové exekuce reálně znamená, že se v rámci nařízené a probíhající exekuce toliko odloží provádění dalších exekučních úkonů, příhodnějším by tak bylo s ohledem na tvrzení žalobce porovnání s důvody pro zastavení exekuce. Výčet důvodů pro zastavení daňové exekuce je však taxativní a stran posečkání výslovně formuluje jako důvod pro zastavení daňové exekuce povolení posečkání. U žalobce posečkání před zahájením daňové exekuce Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

povoleno nebylo a běh odvolací lhůty proti zamítavému rozhodnutí nepochybně nešlo přirovnávat či snad ztotožňovat s rozhodnutím, jímž je posečkání povoleno.

12. Závěrem žalovaný konstatoval, že řízení o žádosti žalobce o povolení posečkání bylo řízením návrhovým a posečkání jako takové je úlevovým institutem, jímž jsou daňovému dlužníkovi nastaveny příznivější platební podmínky. Pokud žalobce řízení o přiznání takové formy úlevy vyvolal, bylo výhradně na něm, aby konkrétní důvody své žádosti náležitě popsal a také doložil. Namísto toho však žalobce důvody formuloval v podstatě pouhým zněním zákona a doložil jen kusé podklady sestávající z částečného výpisu z jeho účtu. Z tohoto důvodu tedy správce daně postrádal takové podklady, které by napovídaly reálnosti požadovaného splátkového kalendáře. Žalobce pak také tvrdil ohrožení výživy osob na něj odkázaných a nemožnost úhrady nedoplatku najednou, avšak k tomu téměř žádné podklady nepředložil. Žalovaný tak připomněl, že správce daně není vázán ve vztahu ke zjišťování skutkového stavu zásadou vyhledávací, a to ani v řízeních o stanovení daně a tím méně pak v řízeních, která vyvolá daňový subjekt s cílem získání příznivějších podmínek pro splnění svých zákonných povinností. Platí tedy, že bylo na daňovém subjektu, aby svou případnou žádost o povolení posečkání konkrétně zdůvodnil a také doložil.

Replika žalobce a její doplnění

13. V podané replice nejprve žalobce obecně uvedl, že zápisy na osobním daňovém účtu nepodléhají přímému dohledu daňového řízení, protože je správce daně činí jednostranně bez účasti daňového subjektu. Lze tedy namítat případné nesprávnosti, pokud daňový subjekt zjistí, že zápisy neodpovídají předepsaným peněžitým povinnostem nebo oprávněním daňového subjektu na základě zákona. V případě, kdy není jisté, že předpis na osobním daňovém účtu odpovídá pravomocným rozhodnutím správce daně nebo zákonu, lze požadovat přezkoumání tohoto zápisu na základě námitky, případně požadovat také dodatečné stanovení povinnosti nebo práva daňového subjektu.
14. V souvislosti s předmětem žaloby žalobce konstatoval, že byly původně stanoveny exekuční náklady exekučním rozhodnutím, ale při zrušení exekuce s odkazem na povolení splátek nebylo jednoznačně stanoveno, zda byla exekuce zákonná, nebo nezákonná. Daňový řád k tomu přímo nestanoví postup, neboť proti exekučnímu rozhodnutí nejsou připuštěny opravné prostředky. Dle žalobce tak musela být případná nezákonnost vyřešena v dalším řízení o námitce proti předpisu exekučních nákladů na osobním daňovém účtu, ať už tato námitka zazní v souvislosti s rozhodnutím o odeprání vrácení přeplatku na exekučních nákladech, či jakýmkoli jiným předmětem nápravy. K tomu žalobce doplnil, že se na základě důvodů popsaných v předmětné žalobě domnívá, že dotčená exekuce byla neoprávněná. Jestliže žalovaný tvrdil, že se měl žalobce domáhat vyslovení neoprávněnosti (či nezákonnosti) dříve vedené exekuce žalobou na nezákonný zásah, pominul skutečnost, že nejdříve oprávněnost vydání exekučního příkazu musela být konstatována správcem daně. Žalobce byl přitom oprávněně přesvědčen o tom, že správce daně zrušil exekuci právě pro její nezákonnost.
15. Následně žalobce uvedl, že vzhledem k tomu, že správce daně po povolení splátek daně nemůže jednotlivé splátky vymáhat, lze hovořit o splatnosti jednotlivých splátek, tedy odkladu nedoplatku daně ve smyslu odložení splatnosti jednotlivých částek na dani. Žalobce se proto domníval, že nejbližší tomuto pojmu je „náhradní lhůta splatnosti“, přičemž poukázal na to, že Generální finanční ředitelství vydalo k postupu o žádaných splátkách daní Metodický pokyn k posečkání ze dne 16. 2. 2021, č. j. 46126/20/7700-10123-500852, ve kterém se uvádí, že podle § 156 odst. 3 daňového řádu může správce daně stanovit ve výroku

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí další podmínky, na něž je posečkáni vázáno. Jsou to zejména „možnost použití přeplatků na jiné dani k úhradě posečkané daně“.

16. Podle žalobce okolnosti zkoumání vlastní žádosti o povolení splátek nejsou pro posouzení dané věci rozhodné, když správce daně nakonec splátky povolil. Zároveň zmínil, že ačkoliv je řízení o žádosti o povolení posečkáni řízením návrhovým, je správce daně povinen se jím zabývat se všemi povinnostmi, které v daňovém řízení má.
17. V doplnění repliky poté žalobce uvedl, že žalovaný stran hodnocení oprávněnosti nařízené exekuce opomíjí jak základní zásady daňového řízení, tak i princip subsidiarity o. s. ř. při vymáhání daní dle § 177 odst. 2 daňového řádu. Situace, kdy správce daně vymáhal exekuci daňovou pohledávku, kterou žalobce aktivně řešil tak, aby řešení odpovídalo jeho možnostem, tedy neodpovídala již dříve popsáním zásadám, ani o. s. ř. Dle žalobce též nelze přistoupit na názor žalovaného, že přeplatek nemůže vzniknout, protože splácená daň je po splatnosti. Takový závěr ostatně vyvrací i postup správce daně, který sám v daňovém řízení u jednotlivých splátek hovoří o jejich splatnosti. Jednotlivé splátky před datem splatnosti jsou tedy dle žalobce před splatností a nelze na jejich úhradu použít dříve vzniklé přeplatky.

Duplika žalovaného

18. V duplice žalovaný předně zkonstatoval, že se v dané věci jednalo o to, že žalobce požadoval vrácení přeplatku, který měl vzniknout na částce zaplacených exekučních nákladů. V řízení o žádosti o přeplatek dle tehdy účinné právní úpravy daňového řádu přitom měla být šetřena pouze otázka, zda existuje takový přeplatek splňující podmínky vratitelnosti, který by bylo možno v reakci na žádost daňovému subjektu vrátit. K otázce nezákonnosti daňové exekuce pak žalovaný opětovně zdůraznil, že v případě exekučního řízení vedeného u žalobce nedošlo ke zrušení exekuce, ale k zastavení exekučního řízení z důvodu, že během probíhajícího exekučního řízení nastal důvod pro zastavení řízení (povolení posečkáni vymáhaných nedoplatků). Nařízení daňové exekuce přitom nebylo žalobcem žádným zákonem předvídaným způsobem napadeno. Ačkoliv to tedy nemohlo být předmětem řízení o vrácení přeplatků a jiným způsobem žalobce proti uvedenému nebrojil, žalovaný konstatuje, že daňová exekuce byla po právu nařízena a v okamžiku naplnění zákonných podmínek neprodleně a v souladu se zákonem zastavena.
19. Žalovaný měl za to, že obsah pojmu splatnost z daňového řádu vyplývá zcela jednoznačně, a proto nesouhlasil s úvahou žalobce, že stanovenou dobu posečkáni lze považovat za náhradní lhůtu splatnosti. Právní úprava posečkáni žádný odkaz na splatnost či náhradní splatnost neobsahuje, naopak pracuje s již zmíněným pojmem doby posečkáni, sloužícím pro vymezení časového prostoru pro splnění povinnosti k uhrazení už existujícího nedoplatku v režimu posečkáni. Pokud § 156 odst. 4 daňového řádu stanovuje, že posečkáni je možné povolit nejdříve ode dne splatnosti, znamená to logicky, že musí vždy nastat nejdříve splatnost daně, aby tato mohla být posečkána. Lhůta, která už jednou uplynula, nemůže být prodloužena. V případě žalobce nemohlo být sporu o tom, že uplynula splatnost původní, tedy zákonem stanovená lhůta, v níž měla být daň ve správné výši zaplácena, tak i splatnost náhradní, tedy zákonem stanovená lhůta, v níž měl být doplacen rozdíl mezi daní ve správné výši a daní dříve vyměřenou. Povolením posečkáni správce daně určil jednotlivé doby posečkáni ve vztahu k částem posečkaného nedoplatku (tj. doby k uhrazení jednotlivých splátek), což nemělo na již uplynulou splatnost, ani náhradní splatnost daně jako takové žádný vliv.
20. S odkazem na § 154 odst. 2 daňového řádu poté žalovaný zmínil, že je v něm jednoznačně upraveno, že přeplatek se použije na úhradu nedoplatku a teprve tehdy, není-li žádný

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nedoplatek evidován, se může přeplatek stát vratitelným. Již z tohoto pohledu proto nemohla být žádost žalobce o vrácení částky 32 600 Kč vyřízena kladně, když byly současně evidovány, byť posečkané, nedoplatky na dani z přidané hodnoty a dani z příjmů fyzických osob přesahující v součtu částku 1 mil. Kč. I kdyby tak skutečně nastala situace, že by platba 32 600 Kč nebyla použita na úhradu nákladů na nařízení daňové exekuce, nemohla by tato částka představovat vratitelný přeplatek, když byly současně evidovány nedoplatky na několika osobních daňových účtech žalobce.

21. Žalovaný též uvedl, že bylo plně na žalobci, aby předložil dostatečně konkrétní důvody jeho žádosti o posečkaní a aby je i náležitě doložil. Správce daně má povinnost přihlédnout ke všemu, co v řízení vyjde najevo a co je mu ze správy daní daňového subjektu známo. S ohledem na to, že zákonem předvídané posečkácké důvody vždy úzce souvisí s majetkovými a osobními poměry daňového subjektu, ale nelze předpokládat, že správce daně bude disponovat dostatečně konkrétními a aktuálními údaji. Žalovaný tak byl přesvědčen, že zamítavý výsledek řízení o žádosti o posečkaní nelze vytykat správci daně, když to byl právě žalobce, kdo tvrzené důvody své vlastní žádosti dostatečně nedoložil. Co se pak týče podmínek nařízení exekuce, tyto byly dle žalovaného nesporně splněny, když existovaly nedoplatky značné výše (tj. uplynula lhůta splatnosti) a tyto stále nebyly uhrazeny. Žalobce sám přitom v žádosti o posečkaní tvrdil, že nedoplatky v plné výši v dané době neuhradí, avšak nedoložil, že existují takové okolnosti, které by naplňovaly podmínky pro povolení posečkaní. Správce daně proto přistoupil k nařízení daňové exekuce. Takový postup odpovídal zákonným podmínkám zahájení exekučního řízení a nebyl v rozporu ani s žalobcem předloženými úvahami opírajícími se o civilní procesní právní úpravu.

Posouzení věci soudem

1. 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 žalovaný uvedl, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání a žalobce nesdělil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání uděluje.
2. 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 daňového orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení 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 přihlédnout 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.
3. 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.
4. Z obsahu spisové dokumentace se podává, že žalobci byly v důsledku rozhodnutí žalovaného doměřeny daňové povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 (rozhodnutím ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43409/18/5200-10423-705778) a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2013 (rozhodnutím ze

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

dne 26. 9. 2018, č. j. 43269/18/5300-21441-708995). Dne 18. 10. 2018 pak žalobce podal žádost o povolení splátek shora uvedených doměřených daní a současně uhradil částku 115 000 Kč. Tuto žádost nicméně správce daně zamítl rozhodnutími ze dne 15. 11. 2018, č. j. 2387128/18/2505-50524-506281 a č. j. 2385319/18/2505-50524-506281. Dne 3. 12. 2018 správce daně vystavil výkaz nedoplatků č. j. 2473972/18/2504-00540-505165, dle kterého nedoplatky evidované u žalobce činily ke dni 30. 11. 2018 částku 1 183 398 Kč. Téhož dne vydal správce daně exekuční příkaz č. j. 2473971/18/2504-00540-505165 na přikázání pohledávky z bankovních účtů žalobce v celkové výši 1 207 064 Kč (tj. včetně 23 666 Kč exekučních nákladů). Z protokolu o ústním jednání č. j. 2479815/18/2504-00540-505165, poté plyne, že se žalobce dne 5. 12. 2018 dostavil na územní pracoviště správce daně k projednání nedoplatků na základě vydaného exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtů, kdy bylo dohodnuto, že správce daně zastaví exekuci na jeden z účtů žalobce (používaný k úhradě jeho hypotéky) v rozsahu zůstatku na tomto bankovním účtu ve výši 32 600 Kč, pokud tuto částku žalobce uhradí předem v hotovosti, což také učinil. Dne 5. 12. 2018 tedy správce daně rozhodnutím o zastavení daňové exekuce č. j. 2481726/18/2504-00540-505165 předmětnou daňovou exekuci částečně zastavil v částce 32 600 Kč a současně zcela zastavil k účtu žalobce č. 283738557/0300. Žalobce následně podal odvolání proti rozhodnutí správce daně o zamítnutí posečkání úhrady daně ze dne 17. 12. 2018, přičemž správce daně rozhodnutími ze dne 14. 1. 2019, č. j. 22090/19/2505-50524-506281 a č. j. 25061/19/2505-50524-506281, svá dřívější rozhodnutí s přihlédnutím k doplněným tvrzením změnil ve prospěch žalobce – tj. žádosti žalobce o splátky vyhověl. Správce daně současně rozhodnutím ze dne 14. 1. 2019, č. j. 56613/19/2504-00540-505165, z moci úřední zcela zastavil daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtů žalobce dle § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu, neboť správcem daně bylo povoleno rozložení úhrady daně ve splátkách, jak už bylo shora rekapitulováno.

5. Podáním ze dne 31. 5. 2019 nadepsaným jako „žádost o vrácení přeplatku“ žalobce požádal o vrácení přeplatku, neboť dne 5. 12. 2018 uhradil částku exekučních nákladů ve výši 32 600 Kč, přičemž předmětná exekuce byla následně zrušena rozhodnutím správce daně ze dne 5. 12. 2018, č. j. 2481726/18/2504-00540-505165. Vzhledem k tomu, že daňová exekuce byla dle žalobce neoprávněná, nebyl povinen hradit exekuční náklady dle § 182 odst. 1 daňového řádu, a výše uvedená částka se tak stala dle jeho názoru přeplatkem.
6. Správce daně ve smyslu § 70 daňového řádu posoudil nadepsané podání žalobce jako námitku proti úkonu správce daně při placení daní a podle § 159 odst. 3 daňového řádu vydal dne 8. 7. 2019 rozhodnutí o námitce č. j. 1672781/19/2504-00540-505165 (doručené žalobci dne 10. 7. 2019), kterým námitku žalobce zamítl. V odůvodnění tohoto rozhodnutí správce daně obsáhle zrekapituloval dosavadní průběh projednávaného případu, přičemž uzavřel, že se nejednalo o neoprávněnou exekuci, neboť v době vydání exekučního příkazu neměl žalobce povoleno posečkání ani úhradu daně ve splátkách dle § 156 daňového řádu. Správce daně tedy postupoval podle § 176 a § 178 odst. 1 a 5 písm. b) a § 190 odst. 1 daňového řádu, přičemž dobrovolnou úhradu žalobce ze dne 5. 12. 2018 ve výši 32 600 Kč neshledal vratitelným přeplatkem, neboť částka 23 666 Kč byla použita dle § 183 odst. 1 daňového řádu k úhradě exekučních nákladů, když povinnost uhradit exekuční náklady vznikla vydáním exekučního příkazu. Zbývající částka následně byla převedena na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty, který byl vykázán ve vydaném exekučním příkazu.
7. Proti tomuto rozhodnutí správce daně brojil žalobce správní žalobou podanou u Krajského soudu v Ústí nad Labem pod sp. zn. 15 Af 30/2019. Usnesením ze dne 9. 2. 2022, č. j. 15 Af 30/2019-33, poté zdejší soud rozhodl o odmítnutí předmětné žaloby a postoupení věci k

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

vyřízení Odvolacímu finančnímu ředitelství v odvolacím řízení. Podle hodnocení soudu totiž bylo zřejmé, že žalobce svým podáním ze dne ze dne 31. 5. 2019 požádal právě o vrácení přeplatku ve smyslu § 155 odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Napadené rozhodnutí správce daně pak dle hodnocení soudu bylo možno materiálně považovat za rozhodnutí o zamítnutí žádosti o vrácení přeplatku dle nadepsaného ustanovení. Žalovaný totiž v odůvodnění tohoto rozhodnutí k žalobcem uplatněné argumentaci srozumitelným způsobem uvedl důvody, pro které v daném případě nevyhodnotil existenci vratitelného přeplatku (tj. uplatněná tvrzení žalobce věcně vypořádal). Byla-li však žádost o vrácení přeplatku takovým způsobem zamítnuta, bylo možno se proti danému rozhodnutí odvolat v 15denní lhůtě ve smyslu § 155 odst. 4 věty první daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

8. Žalovaný tedy v návaznosti na popsané usnesení soudu ve věci rozhodl již shora rekapitulovaným žalobou napadeným rozhodnutím.
9. Na úvod vlastního posouzení projednávaného případu zdejší soud zdůrazňuje, že předmětem tohoto soudního řízení je právě napadené rozhodnutí žalovaného ve spojení s rozhodnutím správce daně o tom, že se podle § 155 daňového řádu požadavku žalobce na vrácení přeplatku ve výši 32 600 Kč nevyhovuje.
10. K tomu soud předně uvádí, že se přeplatek (tj. částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu) stane vratitelným poté, co projde tzv. testem vratitelnosti, který je v podstatě vyjádřen pravidly pro práci s přeplatkem danými § 154 daňového řádu. Takový přeplatek je následně v dispozici daňového subjektu, který se může rozhodnout, jak s ním naloží (srov. Rozehnal, T.: *Daňový Řád. Praktický komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2019, k § 155). Z § 155 daňového řádu současně vyplývá, že je daňovému subjektu přiznáno právo žádat o vrácení vratitelného přeplatku, který mu vznikl u správce daně, jak už bylo výše naznačeno. To odpovídá dispozičnímu principu, který byl pro tento případ zákonodárcem zvolen. Dispozice daňového subjektu s vratitelným přeplatkem nicméně není neomezená. Naopak je vázána pouze na zákonem předvídané možnosti, které jsou coby oprávnění daňovému subjektu svěřeny. Daňový subjekt tak svou dispozici realizuje prostřednictvím žádosti. O takové žádosti je správcem daně rozhodnuto kladně či zamítavě, přičemž správci daně není přiznána žádná diskrece ohledně toho, zda žádosti vyhoví, či nikoliv. Jinak řečeno, zákon zde nedává správci daně prostor pro správní uvážení či subjektivní hodnocení určitých kritérií. K vadnému rozhodnutí tak může dojít v zásadě pouze z důvodu, že správce daně bude vycházet z chybných údajů v evidenci daní. K samotnému zamítnutí žádosti pak může dojít toliko v případě, kdy nejsou splněny zákonné podmínky pro vrácení vratitelného přeplatku. To nastane zejména tehdy, kdy vratitelný přeplatek neexistuje nebo není vratitelný, popř. jeho výše nedosáhne limitní částky. (srov. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiškova, M.: *Daňový Řád: Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 155).
11. Pokud se jedná o postup správce daně při rozhodování o žádosti o vrácení přeplatku na dani dle § 154 a § 155 daňového řádu, Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 30. 1. 2015, č. j. 5 Afs 62/2014-55, konstatoval, že „[p]ři rozhodování o vrácení přeplatku správce daně zkoumá, zda nějaký přeplatek subjektu vznikl a zda jej eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem. Posuzuje, zda neeviduje on nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Teprve v případě, že tomu tak není, je oprávněn vratitelný přeplatek vydat. Pokud ovšem dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 6. 8. 2008, č. j. 1 Afs Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

101/2008-60, vztahující se k § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků). V rámci přezkumu takového rozhodnutí se soud zabývá posouzením, zda orgány finanční správy skutečně postupovaly podle výše uvedených kritérií.“ (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2019, č. j. 6 Afs 197/2018-30, ze dne 5. 8. 2016, č. j. 4 Afs 91/2016-38, a ze dne 27. 1. 2021, č. j. 2 Afs 139/2019-35).

12. Na shora uvedené Nejvyšší správní soud navázal v rozsudku ze dne 7. 6. 2018, č. j. 7 Afs 73/2018-61, ve kterém vyslovil, že „[z] výše uvedeného přitom vyplývá, že v rámci přezkumu takového rozhodnutí se správní soud zabývá pouze tím, zda správní orgány při posuzování žádosti o vrácení přeplatku postupovaly podle výše uvedených kritérií. Správnímu soudu v tomto řízení naopak nepřísluší zjišťovat, zda byl právní titul, z něhož daňový subjekt existenci přeplatku dovozuje, vydán v souladu se zákonem.“
13. Citované judikurní závěry lze poté vztáhnout i na nyní posuzovanou věc, a tudíž byl zdejší soud v rámci přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí oprávněn zabývat se toliko tím, zdali správce daně a žalovaný postupovali v daném řízení podle kritérií stanovených § 154 a § 155 daňového řádu. Soudu naproti tomu nepříslušelo posuzovat otázku (ne)zákonnosti exekučního příkazu, resp. (ne)oprávněnosti jím zahájené daňové exekuce, popř. i postupu správce daně ve vztahu k rozhodnutím o posečkání úhrady daně, neboť se jednalo o zcela samostatná řízení. Jinými slovy, předmětem přezkumu v posuzované věci není exekuční příkaz ze dne 3. 12. 2018, který žalobce nijak nenapadl ve smyslu včasné a řádně uplatněné námítky dle § 159 daňového řádu či žaloby podané přímo proti tomuto exekučnímu příkazu ke správnímu soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015-32, a ze dne 7. 2. 2020, č. j. 7 Afs 402/2017-48, nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53), jakož ani postup správce daně vedoucí k rozhodnutí o posečkání úhrady daně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2018, č. j. 6 Afs 145/2018-27). Opodstatněnost a zákonnost důvodů, o které byly exekuční příkaz a rozhodnutí o posečkání úhrady daně opřeny, tak nelze v tomto soudním řízení posuzovat. Naopak je třeba vycházet z presumpce správnosti a zákonnosti těchto aktů. Rozdílnost předmětu nyní projednávaného případu a výše zmíněných rozhodnutí je pak dána tím, že jde o výsledky zcela odlišných procesních postupů.
14. S ohledem na shora odkazovanou judikaturu a pro věc relevantní okolnosti je tak třeba zdůraznit, že v daném případě již nebylo možno přezkoumávat zákonnost nařízení daňové exekuce, (resp. i postup správce daně ve vazbě na rozhodnutí o posečkání úhrady daně) „pod rouškou“ tvrzení, že by měl v souvislosti s její neoprávněností nějaký přeplatek (hypoteticky) existovat. Existence takového (namítaného) přeplatku by se totiž nutně vázala na zrušení předpisu provedeného právě na základě pravomocného exekučního příkazu, u kterého však nebyla v tomu odpovídajícím řízení zjištěna a konstatována jeho nezákonnost.
15. Pokud se tedy jedná o žalobcem konkrétně tvrzený (identifikovaný) „vratitelný přeplatek v částce 32 600 Kč“, žalovaný (resp. i správce daně) v řešeném případě srozumitelně konstatoval, že na osobním daňovém účtu žalobce žádný takový vratitelný přeplatek evidován nebyl, a proto daňové orgány nemohly předmětné žádosti žalobce vyhovět. Dle žalovaného totiž z titulu (dobrovolné) platby provedené žalobcem dne 5. 12. 2018 v částce 32 600 Kč nevznikl přeplatek, natož pak přeplatek vratitelný, a to ani s přihlédnutím ke skutečnosti, že byla dotčená daňová exekuce následně zastavena. K tomu žalovaný blíže uvedl, že z nadepsané částky bylo 23 666 Kč použito k úhradě exekučních nákladů, když tato povinnost žalobci vznikla v souvislosti s vydáním exekučního příkazu ze dne 3. 12. 2018, č. j. 2473971/18/2504-00540-505165, a zbylá částka 8 934 Kč byla převedena na úhradu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nedoplatku na dani z přidané hodnoty, který byl zahrnut ve výkazu nedoplatků ze dne 3. 12. 2018, č. j. 2473972/18/2504-00540-505165. Zároveň žalovaný upozornil na fakt, že u žalobce byly evidovány nedoplatky ve značné výši (viz částka plynoucí např. z rozhodnutí správce daně o posečkání úhrady daně ze dne 12. 3. 2019 a 13. 3. 2019), a za daných okolností by tak žalobcem tvrzený vratitelný přeplatek ani nemohl vzniknout (viz § 154 odst. 2 daňového řádu, podle kterého správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4).

16. Soud poté ve světle již dříve popsané judikatury a rozhodných skutečností podávajících se z obsahu spisové dokumentace konstatuje, že v tomto postupu žalovaného ve věci neshledal žádné pochybení. Z obsahu spisového materiálu je totiž zřejmé, že v době rozhodování daňových orgánů o žádosti žalobce o vrácení předmětného přeplatku tyto žádný takový přeplatek skutečně neevidovaly, přičemž žalovaný jasně a v souladu s nadepsanými judikturními kritérii vyložil, z jakého důvodu, z titulu (dobrovolné) platby provedené žalobcem dne 5. 12. 2018 v částce 32 600 Kč, žalobci přeplatek (nadto vratitelný) nevznikl, a proč tedy odkazované žádosti žalobce nevyhověl. Žalovaný se tak při rozhodování o žádosti žalobce o vrácení přeplatku odpovídajícím způsobem soustředil toliko na relevantní okolnosti pro dané rozhodnutí – tj. zkoumal, zdali přeplatek žalobci vznikl a zda je evidován.
17. V návaznosti na uvedené soud dále konstatuje, že podle § 182 daňového řádu je exekuční náklady povinen hradit dlužník, pokud daňová exekuce nebyla provedena neoprávněně (odst. 1). Exekuční náklady mj. spočívají v náhradě nákladů za nařízení daňové exekuce (odst. 2). Výši exekučních nákladů pak správce daně může stanovit samotným exekučním příkazem (odst. 4), přičemž se exekuční náklady evidují na osobním daňovém účtu dlužníka a vymáhají se současně s nedoplatkem (odst. 6). O neoprávněně provedenou exekuci přitom půjde především tehdy, pokud daňová exekuce neměla být vůbec nařízena nebo z toho důvodu, že nebyly splněny věcné předpoklady exekuce. Komentářová literatura k tomu uvádí, že se oprávněnost či neoprávněnost vymáhání odvozuje z důvodů pro zastavení daňové exekuce (popř. z důvodů, pro které bylo vyhověno námitce dle § 159 daňového řádu). Podle daňového řádu půjde zejména o důvody stanovené pod § 181 písm. a) a v určitých případech písm. e). Odborná literatura se k věci staví tak, že je třeba posuzovat tzv. procesní zavinění oprávněného. To nastává v tom případě, kdy by správce daně v exekučním řízení nezachoval takovou míru pečlivosti, kterou by bylo možno na něm požadovat, jestliže si mohl uvědomit toto porušení své procesní povinnosti a jestli tomu mohl předejít (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T.: *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání, C. H. Beck, Praha: 2021, k § 182).
18. Vzhledem ke skutečnosti, že nebyla zjištěna ani žádným způsobem osvědčena neoprávněnost poukazované daňové exekuce (žalobce daný exekuční příkaz ostatně ani nenapadl námitkou dle § 159 daňového řádu, či žalobou u správního soudu), byl předpis nákladů exekuce na základě exekučního příkazu ze dne 3. 12. 2018, č. j. 2473971/18/2504-00540-505165, u žalobce evidován v souladu se zákonem. Nutno též připomenout, že dne 5. 12. 2018 správce daně rozhodnutím o zastavení daňové exekuce č. j. 2481726/18/2504-00540-505165, dotčenou daňovou exekuci částečně zastavil podle § 181 odst. 2 písm. i) daňového řádu v částce 32 600 Kč a současně zcela zastavil k účtu žalobce č. 283738557/0300, a to konkrétně z důvodu, že byla dne 5. 12. 2018 žalobcem (dobrovolně) uhrazena částka 32 600 Kč, přičemž odkazovaný bankovní účet byl žalobcem používán k úhradě hypotéky. Dne 14. 1. 2019, č. j. 56613/19/2504-00540-505165, dále správce daně z moci úřední zcela zastavil daňovou

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

exekuci příkazáním pohledávky z účtů žalobce dle § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu, neboť bylo správcem daně k odvolání žalobce povoleno rozložení úhrady daně ve splátkách. Na základě důvodů jednoznačně plynoucích z výše popsaných rozhodnutí správce daně tedy nelze neoprávněnost dotčené daňové exekuce dovodit. Důvody pro zastavení daňové exekuce, proti nimž žalobce rovněž nijak nebrojil, totiž zjevně nastaly až v návaznosti na jednání žalobce samotného, nikoliv tedy v důsledku procesního zavinění správce daně, které by svědčilo pro závěr o neoprávněném provedení daňové exekuce. Vycházeje z výše popsaných faktů, která jsou seznatelná z obsahu správního spisu, poté soud dodává, že shledal zcela nepřipadným a neodpovídajícím tvrzení žalobce, že správce daně „zrušil“ odkazovanou daňovou exekuci právě pro její nezákonnost.

19. Soud pak nesdílí ani názor žalobce, byť je třeba znovu připomenout, že se tato argumentace žalobce do značné míry míjí s předmětem nyní projednávané věci, že správce daně nemohl vydat exekuční příkaz, pokud nejprve pravomocně nerozhodl o žádosti žalobce o posečkání úhrady daně. Takový postup totiž především není explicitně zakotven v daňovém řádu a nelze jej dovozovat ani z § 181 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně může, tedy nikoliv musí, odložit daňovou exekuci (resp. její provedení), pokud šetří podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku. Podstatné je však to, že postup předvídaný uvedeným ustanovením může být aplikován až poté, kdy je daňová exekuce na základě exekučního příkazu zahájena, nikoliv tedy před samotným vydáním exekučního příkazu (srov. Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T.: *Daňový řád. Komentář. 4. vydání*, C. H. Beck, Praha: 2021, k § 181, nebo Matyášová, L., Grossová, M. E.: *Daňový řád. Komentář. 2. aktualizované a doplněné vydání*, Nakladatelství Leges, Praha: 2015, k §181). Skutečnost, že daňový subjekt podal žádost o posečkání úhrady daně, proto může správce daně reflektovat v průběhu již zahájené daňové exekuce prostřednictvím institutu odložení daňové exekuce, aniž by tím byla jakkoliv dotčena existence exekučního příkazu, resp. aniž by na exekuční příkaz mělo být nahlíženo jako na předčasně vydané rozhodnutí. Teprve v případě, že správce daně žádosti o posečkání vyhoví, jsou ve smyslu § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu splněny podmínky pro zastavení daňové exekuce. Případné odložení daňové exekuce a její následné zastavení z důvodu vyhovění žádosti o posečkání úhrady daně tedy nic nemění na legitimitě zahájeného exekučního řízení a zákonnosti exekučního příkazu (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 25. 8. 2022, č. j. 15 Af 46/2019-62).
20. Na tomto místě je přitom třeba zrekapitulovat, že správce daně žádost žalobce o posečkání úhrady daně zamítl rozhodnutími ze dne 15. 11. 2018, neboť žalobce neunesl důkazní břemeno a neprokázal splnění zákonných podmínek pro povolení úhrady ve splátkách dle § 156 daňového řádu. O žádosti o posečkání správce daně rozhodl ve lhůtě podle § 156 odst. 2 daňového řádu, přičemž odvolání proti tomuto rozhodnutí nemělo odkladný účinek (§ 109 daňového řádu). Dne 3. 12. 2018 správce daně vydal exekuční příkaz č. j. 2473971/18/2504-00540-505165 na příkazání pohledávky z bankovních účtů žalobce, čímž byla nařízena daňová exekuce. Žalobce následně podal odvolání proti rozhodnutím správce daně o zamítnutí posečkání úhrady daně ze dne 17. 12. 2018, načež správce daně rozhodnutími ze dne 14. 1. 2019, č. j. 22090/19/2505-50524-506281 a č. j. 25061/19/2505-50524-506281, svá dřívější rozhodnutí s přihlédnutím k doplněným tvrzením a podkladům změnil ve prospěch žalobce – tj. bylo povoleno rozložení úhrady daně ve splátkách. V návaznosti na to tedy správce daně rozhodnutím ze dne 14. 1. 2019, č. j. 56613/19/2504-00540-505165, z moci úřední zcela zastavil daňovou exekuci příkazáním pohledávky z účtů žalobce podle § 181 odst. 2 písm. c) daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

21. Soud poté zdůrazňuje, že samotnou opodstatněnost a zákonnost důvodů, o které byla rozhodnutí o posečkání úhrady daně opřena, nelze v tomto soudním řízení posuzovat, neboť tato otázka není předmětem daného řízení. Možno však v této souvislosti uvést, že zákonná úprava obsažená v daňovém řádu nespojuje s podáním žádosti o posečkání úhrady daně limity pro vydání exekučního příkazu, jak dovozuje žalobce v podané žalobě. Naopak daňový řád počítá s dočasným odložením daňové exekuce, pokud lze předpokládat, že mohou nastat zákonem předvídané důvody pro zastavení exekuce, přičemž existenci těchto důvodů musí správce daně teprve prošetřit (resp. zjistit). Jestliže však správce daně vyhodnotí žádost o posečkání úhrady daně *prima facie* jako nepodloženou – např. proto, že není opřena o relevantními důkazy, je zřejmé, že v takovém případě nemusí exekuci odkládat.
22. V kontextu shora popsaných hodnocení tak soud konstatuje, že už odvolací námitky žalobce ve značné míře nesměřovaly do předmětu řízení, kterým bylo pouze zkoumání podmínek pro vrácení přeplatku podle § 154 a § 155 daňového řádu. Stejně tak se valná část následně uplatněných žalobních tvrzení minula s podstatou tohoto řízení, jehož předmětem je přezkum rozhodnutí týkajícího se vrácení přeplatku, nikoliv vedení exekučního řízení nebo postupu správce daně ve vztahu k rozhodnutím o posečkání úhrady daně.
23. Stran tvrzení žalobce, že za platnosti rozhodnutí o povolení splátek daňového dluhu má každá splátka svoji splatnost odlišnou od původní splatnosti daně, a tudíž, že mohl vedle tohoto daňového dluhu vzniknout i přeplatek z jiného titulu, pak soud s odkazem na již vyslovené závěry toliko doplňuje, že posečkaná daň nepřestává být nedoplatkem. Nedochozí tedy k posunutí dne splatnosti a za den splatnosti je nutné stále považovat původní den splatnosti. Definice nedoplatku vyplývá z § 153 odst. 1 daňového řádu, kde je jasně zakotveno, že nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně. Je-li v daňovém řádu zakotveno, že se stanoví doba posečkání, neznamená to tudíž automaticky posunutí splatnosti daně. Splatnost daně přitom ve smyslu splatnosti původní nastává dle § 135 odst. 3 daňového řádu v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení. U žalobce byl nicméně zjištěn rozdíl oproti poslední známé dani v doměřovacím řízení, stanovený už shora uvedenými dodatečnými platebními výměry, přičemž tak náhradní splatnost doměřené částky nastala dle § 143 odst. 5 daňového řádu v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci dodatečných platebních výměrů. Skutečnost, že je stanovena náhradní lhůta splatnosti, je však z hlediska posouzení toho, zda neuhrazená částka daně je, či není nedoplatkem, bez významu, resp. má toliko význam pro vymahatelnost tohoto nedoplatku (srov. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiškova, M.: *Daňový Řád: Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 153).
24. Jakákoli daň, která není uhrazena včas (tj. ke dni splatnosti), je proto nedoplatkem, což nemůže změnit ani skutečnost, že vykonatelnost platební povinnosti k úhradě dlužné částky může být odložena prostřednictvím rozhodnutí o posečkání či rozložení úhrady daně na splátky, stanovením náhradní lhůty splatnosti anebo jiným odkladem vykonatelnosti rozhodnutí, kterým je uloženo uhradit daň. Posečkaná daň zůstává nadále nedoplatkem, přestože ji nelze po dobu povoleného posečkání vymáhat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28). Ustanovení upravující institut posečkání – § 156 a násl. daňového řádu, zároveň dočasný zánik statusu nedoplatku explicitně nepředvídají a ani z celkového kontextu daňového řádu není nic takového patrné. Ustanovení § 156 odst. 3 daňového řádu pouze předpokládá, že v rámci rozhodnutí o posečkání bude stanovena tzv. doba posečkání. Jestliže se tedy podle § 156 odst. 1 daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

řádu za posečkáni daně považuje i rozložení její úhrady na splátky, přičemž v rozhodnutí o rozložení úhrady daně na splátky musí být samostatně určena splatnost u každé splátky, znamená to, že se ke každé splátce vztahuje jiná „dílčí doba posečkáni“, avšak bez vlivu na skutečnost, že řádně a včas neuhrazená daň je nadále nedoplatkem (srov. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K. a Žiškova, M.: *Daňový Řád: Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 156). V případě žalobce tak sice byla rozhodnutími správce daně v odvolacím řízení ze dne 14. 1. 2019 povolena úhrada daně rozložením na splátky, čímž byl stanoven zvláštní platební režim, avšak stále se jednalo o nedoplatek (tj. daňovou povinnost po splatnosti), na jehož úhradu by musel být dle daňového řádu jakýkoliv případný přeplatek převeden (§ 154 odst. 2 daňového řádu).

25. Soud tak v řešené věci shrnuje, že v době rozhodování daňových orgánů o žádosti žalobce o vrácení přeplatku žádný přeplatek tak, jak jej žalobce identifikoval, správcem daně ani žalovaným nebyl a ani nemohl být evidován, a proto tyto orgány postupovaly v souladu se zákonem, jestliže předmětné žádosti žalobce nevyhověly.
26. S ohledem na veškeré shora uvedené skutečnosti tak soud ve věci uzavírá, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
27. Současně 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 nejblíže 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 9. ledna 2024

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.