



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Tomáše Herce v právní věci žalobkyně: **M. K.**, zast. JUDr. Petrem Stoklasem, advokátem se sídlem Masná 1324/1, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2024, č. j. 6 Af 6/2023-39,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 21. 3. 2024, č. j. 6 Af 6/2023-39, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 2. 2023, č. j. 1169209/23/2000-11452-107363, byla zamítnuta námitka žalobkyně proti exekučnímu příkazu žalovaného na prodej nemovitých věcí ze dne 1. 12. 2022, č. j. 8953175/22/2011-00540-106341. Ten byl vydán za účelem vymožení daňového nedoplatku ve výši 499 377,95 Kč, který vznikl v důsledku neuhrazení nákladů exekuce podle § 183 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to v souvislosti s předchozím vymáháním pohledávky polské daňové správy v celkové výši 111 826 965,09 Kč. Tato částka byla vymáhána na základě žádosti o mezinárodní vymáhání ve smyslu čl. 10 směrnice Rady 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření, která byla správci daně doručena dne 16. 7. 2019.

[2] V námitce proti exekučnímu příkazu žalobkyně argumentovala tím, že postup žalovaného je nepřiměřený, jelikož majetek postižený exekučním příkazem (bytová jednotka a podíl na společných částech domu) má několikanásobně vyšší hodnotu než vymáhaný nedoplatek. Podle žalobkyně navíc byly exekuční náklady vymáhány i po stažení žádosti polské daňové správy, ale důvod zastavení exekuce nebyl žalobkyni vysvětlen (pokud by exekuce byla vedena po celou dobu nezákonně, správci daně by nenáležely exekuční náklady).

[3] Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že vymáhání nedoplatku vyžádané polským správcem daně bylo zahájeno plně v souladu se zákonem, a to exekučním příkazem na příkázání pohledávky z účtu ze dne 6. 8. 2019, č. j. 6263036/19/2011-00540-111611, který byl žalobkyni doručen do vlastních rukou dne 9. 8. 2019. V reakci ze dne 23. 4. 2021 na informace o vymáhacích úkonech polská daňová správa uvedla: „*Přijatá opatření správce daně staví plynutí promlčecí lhůty, ale vymáhané nedoplatky byly promlčeny dne 21. 7. 2020 u hlavního dlužníka, společnosti Electronic Ltd. Paní M. K. je dle rozhodnutí odpovědná za nedoplatky společnosti. Nemůžeme je nadále požadovat od třetí strany. Prosíme o ukončení žádosti.*“ Na základě těchto informací žalovaný ukončil vymáhání polské daňové pohledávky v České republice. Nedoplatek na příslušenství daní – exekučních nákladech však podle § 183 odst. 1 daňového řádu vznikl již před promlčením pohledávek polské daňové správy (vydáním exekučního příkazu dne 6. 8. 2019). Podle § 2 odst. 5 daňového řádu jsou exekuční náklady příslušenstvím daně, nesledují však její osud.

[4] K námitce nepřiměřenosti vedené exekuce žalovaný shrnul výsledky lustrace majetku žalobkyně, z níž vyplynulo, že žalobkyně pobírá rodičovský příspěvek a kromě bankovního účtu vlastní pouze nemovité věci zapsané na listu vlastnictví č. X, v k. ú. K.. Žalovaný rovněž zrekapituloval exekuční příkazy vydané před zpětvzetím žádosti o mezinárodní vymáhání a po zpětvzetí této žádosti. Z výsledků dosavadního vymáhacího řízení správce daně dovodil, že neexistuje žádný způsob, jak dosáhnout cíle správy daní, který by žalobkyni méně zatěžoval.

[5] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze. V ní namítala především nepoměr hodnoty postižovaného majetku k vymáhanému nedoplatku a upozornila, že cena majetku se od vypracování znaleckého posudku ještě zvýšila. Konstatovala, že správce daně se ani nepokusil vymocit nedoplatek jiným způsobem, např. postižením bankovních účtů. Vydání exekučního příkazu příkázáním pohledávky z účtu ze dne 11. 1. 2023, č. j. 112252/23/2011-00540-106341, považovala žalobkyně za účelové (došlo k němu až po uplatnění této námitky v projednávané věci). Žalobkyně dále tvrdila, že při nahlížení do spisu tento spis neobsahoval žádné podání ze strany polské daňové správy, podle něhož došlo ke zpětvzetí žádosti z důvodu promlčení. Dané podání nebylo součástí spisu, nebyla s ním tedy seznámena, což jí znemožňuje se k věci v úplnosti vyjádřit. Důvod zpětvzetí žádosti může ovlivnit oprávněnost vymáhání příslušenství daně. Nesouhlasila rovněž s výkladem § 2 odst. 5 daňového řádu žalovaným.

[6] Městský soud shora uvedeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), žalobu jako nedůvodnou zamítl. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu upozornil, že jednání žalovaného, které se týká majetku v hodnotě několikanásobně převyšující hodnotu vymáhaného daňového nedoplatku, není a priori neproporcionální. Žalovaný podle něj dostatečně odůvodnil, proč nepostačoval jiný způsob vymožení stanovené povinnosti.

pokračování

Městský soud v této souvislosti rovněž poznamenal, že ani sama žalobkyně netvrdila, že disponuje jiným postižitelným majetkem, nemohla tedy namítat vhodnější způsob vymáhání daňového nedoplatku. Městský soud shrnul dosavadní výsledky vymáhání (vymožení částek 618,61 Kč a 3,44 Kč z bankovního účtu) a konstatoval, že přestože byly předchozí exekuční příkazy zrušeny, správce daně mohl v projednávané věci na základě zjištěných poznatků postupovat přímo vydáním exekučního příkazu na prodej nemovitosti. Pokus o vymáhání „méně invazivním způsobem“, jak požadovala žalobkyně, se městskému soudu jevil neúčelným. Městský soud připomněl, že již zmiňovaný, v podstatě souběžně vydaný exekuční příkaz ze dne 11. 1. 2023, č. j. 112252/23/2011-00540-106341, jímž byla nařízena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu k vymožení téhož nedoplatku na nákladech daňové exekuce, nebyl úspěšný. Závěrem k této námitce vyjádřil městský soud své přesvědčení, že v průběhu daňové exekuce bude provedena aktualizace ocenění nemovitosti.

[7] K námitkám uvedeným ve druhém žalobním bodu (neseznámení žalobkyně s rozhodnými podklady) pak městský soud odkázal na svůj rozsudek ze dne 22. 11. 2023, č. j. 17 Af 12/2023-49, vydaný v související věci týkající se opakovaně zmiňovaného exekučního příkazu na příkázání pohledávky z účtu ze dne 11. 1. 2023, č. j. 112252/23/2011-00540-106341, a téměř doslova převzal jeho odůvodnění. Uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč byla původní daňová exekuce zastavena, sdělil, kdy došlo k promlčení vymáhané daňové pohledávky, a rovněž srozumitelně vyložil, proč jsou nadále vymáhány náklady daňové exekuce. Na základě těchto informací se žalobkyně mohla podanou žalobou adekvátně bránit. K oprávněnosti daňové exekuce na exekuční náklady soud konstatoval, že pokud došlo k promlčení vymáhané daňové pohledávky, nebylo možné pokračovat v daňové exekuci. Neoprávněně vymáhanými náklady daňové exekuce by však byly až ty, které by vznikly po okamžiku promlčení vymáhaného nedoplatku. V nyní posuzované věci jsou nicméně posuzovány náklady na nařízení daňové exekuce a v době vzniku těchto nákladů byla daňová exekuce vedena oprávněně. K promlčení pohledávky totiž došlo až po nařízení daňové exekuce. Exekuční příkaz na exekuční náklady tak je souladný se zákonem, stejně jako žalobou napadené rozhodnutí o námitce proti tomuto příkazu. Co se týče výkladu § 2 odst. 5 daňového řádu, soud se ztotožnil s argumentací žalovaného. Doplnil, že kdyby zákonodárce mínil zakotvit, aby exekuční náklady sledovaly osud daně, do věty druhé uvedeného ustanovení by je jistě zahrnul. Korektiv pro exekuční náklady je vyjádřen přímo v § 182 odst. 1 daňového řádu a spočívá v podmínce oprávněnosti exekuce. Náklady daňové exekuce jsou tedy samostatným nárokem uplatnitelným nezávisle na původně vymáhaném daňovém nedoplatku.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (stěžovatelka) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností, a to z důvodů, které podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Úvodem stěžovatelka upozorňuje, že na základě její kasační stížnosti (obsahující obdobné námitky) Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 4. 2024, č. j. 8 Afs 7/2024-58, zrušil zmiňovaný rozsudek městského soudu ze dne 22. 11. 2023, č. j. 17 Af 12/2023-49, na který městský soud v nyní posuzované věci poukazoval.

[10] Dále stěžovatelka připomíná, že v řízení před městským soudem namítala, že žalovaný vycházel při vydání svého rozhodnutí z podkladů, které nebyly součástí spisu, v důsledku čehož se nemohla seznámit s obsahem těchto podkladů. Tvrdí, že žalovaný jí opakovaně odmítl sdělit důvod zrušení exekučních příkazů ve vztahu k pohledávce polské daňové správy a poskytnout k tomu podkladové dokumenty. Ani exekuční příkaz požadované informace neobsahoval, přestože žalovanému musely být známy. Při nahlížení do spisu bylo stěžovatelce údajně sděleno, že jde o interní komunikaci mezi finančními úřady. Důvod zastavení exekuce jí tak byl sdělen až v žalobou napadeném rozhodnutí o námitce. Stěžovatelka vyjadřuje svou pochybnost o tom, zda žalovaný měl tuto komunikaci zařadit do vyhledávací části spisu a jestli by její zpřístupnění mohlo objektivně zmařit nebo ohrozit cíl správy daní.

[11] Městský soud podle stěžovatelky nepřezkoumal její námitku řádně, když pouze konstatoval, že stěžovatelka byla s důvodem zastavení exekuce seznámena. Námitka však směřovala vůči tomu, že žalovaný vycházel z podkladů, které nejsou součástí spisu. Stěžovatelka tak nemůže zkontrolovat, že závěry žalovaného skutečně vyplývají z podání polské daňové správy. Jelikož městský soud opomenul podstatu námitky, napadený rozsudek je podle stěžovatelky nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů. Stěžovatelka zdůrazňuje, že právě z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud zrušil uváděný rozsudek městského soudu ze dne 22. 11. 2023, č. j. 17 Af 12/2023-49, ve věci exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu.

[12] I ve své druhé námitce stěžovatelka vytýká městskému soudu, že nereagoval na podstatu její argumentace. Podle stěžovatelky nelze tvrdit, že exekuční náklady sledují osud daně podle § 2 odst. 5 daňového řádu, a zároveň to, že jde o samostatný nárok ve smyslu § 182 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka namítá, že zákonodárce vůbec nepovažuje exekuční náklady za příslušenství daně a § 2 odst. 5 daňového řádu se na exekuční náklady vůbec nevztahuje. Stěžovatelka souhlasí s městským soudem v tom, že exekuční náklady jsou samostatným nárokem ve smyslu § 182 odst. 1 daňového řádu. Nutným předpokladem však je, aby byla daňová exekuce vedena oprávněně. Skutečnost, že podklad o tom není součástí spisu, nelze podle stěžovatelky zhojit konstatováním jeho obsahu v odůvodnění rozhodnutí.

[13] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti v první řadě upozornil, že ostatní kasační námitky (kromě dílčí nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu) vyhodnotil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 4. 2024, č. j. 8 Afs 7/2024-58, jako nedůvodné. Městský soud bude muset znovu posoudit pouze otázku zpřístupnění žádosti o mezinárodní vymáhání a podání polské daňové správy ze dne 23. 4. 2021, žalovaný je však přesvědčen, že i kdyby bylo shledáno pochybení žalovaného, tak by nemělo vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí ani jemu předcházejícího exekučního příkazu. Žalovaný totiž nechal stěžovatelku nahlédnout do veřejné části vymáhacího spisu, která obsahovala i jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky. Ten je podle § 20 odst. 2 zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů, jediným titulem pro vymáhání pohledávky. Ve smyslu § 28 odst. 1 písm. c) téhož zákona nepřislouží tuzemskému správci daně posouzení zákonnosti ani správnosti tohoto dokladu.

pokračování

[15] Žádost o mezinárodní vymáhání, včetně jejího zpětvzetí, pak je podle žalovaného jakožto interní komunikace správců daně součástí neveřejné části spisu. O obsahu těchto písemností však žalovaný stěžovatelku informoval mj. prostřednictvím citace z podání polské daňové správy ze dne 23. 4. 2021 v žalobou napadeném rozhodnutí. V rozhodnutích o zastavení exekucí pak žalovaný odůvodnil, že exekuce byla zastavena kvůli žádosti o ukončení vymáhání pohledávky. Žalovaný zdůrazňuje, že povinnost uhradit náklady daňové exekuce stěžovatelce vznikla vydáním exekučního příkazu ze dne 6. 8. 2019. Daňový nedoplatek na exekučních nákladech tak vznikl před promlčením pohledávek polské daňové správy. Exekuční náklady lze podřadit pod příslušenství daně dle § 2 odst. 5 daňového řádu, osud daně však sledují pouze taxativně vymezené typy příslušenství. Mezi něž exekuční náklady nepatří, proto je lze vymáhat nezávisle.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí městského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastnicí řízení, z něhož napadené rozhodnutí městského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem. Poté soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je v dále uvedeném rozsahu důvodná.

[17] Jak upozornili stěžovatelka i žalovaný, projednávaná věc je skutkově i právně obdobná věci posuzované Nejvyšším správním soudem v nedávném rozsudku ze dne 9. 4. 2024, č. j. 8 Afs 7/2024-58, jež se týkala exekučního příkazu žalovaného ze dne 11. 1. 2023, č. j. 112252/23/2011-00540-106341, na příkazání pohledávky z účtu, který byl určen k vymáhání téže pohledávky na nákladech exekučního řízení. Určitou odlišnost tvořila v průběhu řízení pouze stěžovatelčina argumentace týkající se přiměřenosti exekučního příkazu na prodej nemovitých věcí, proti jejímuž vypořádání městským soudem však stěžovatelka v kasační stížnosti vůbec nebrojí. Kasační námitky v projednávané věci se téměř shodují s kasačními námitkami uplatněnými ve věci sp. zn 8 Afs 7/2024. Vzhledem k tomu, že i odůvodnění přezkoumávaného rozsudku bylo v části napadené kasačními námitkami téměř doslova převzato z rozsudku městského soudu ze dne 22. 11. 2023, č. j. 17 Af 12/2023-49, Nejvyšší správní soud neshledal žádný důvod, proč by se měl odchýlit od svých předchozích závěrů. Proto kasační námitky vypořádává citací svého rozsudku ze dne 9. 4. 2024, č. j. 8 Afs 7/2024-58:

„Nejvyšší správní soud u první námitky stěžovatelky nejprve posuzoval, zda se soud dostatečně vyjádřil k podstatě námitky stěžovatelky. Městský soud v rozsudku uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč byla původní daňová exekuce zastavena, a sdělil, kdy došlo k promlčení daně. Městský soud dále stručně vyložil, proč jsou nadále vymáhány náklady daňové exekuce. V tomto směru dovedl, že stěžovatelka byla dostatečně seznámena se všemi rozhodnými skutečnostmi, a to v takové míře, že se mohla adekvátně bránit.

Nejvyšší správní soud připomíná, že z jeho ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není

z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (rozsudek NSS z 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52), nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (rozsudek NSS z 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek z 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek NSS z 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS z 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013-33, či z 21. 2. 2024, čj. 4 Afs 301/2022-26, bod 21).

Z žaloby je patrné, že námitka stěžovatelky mířila primárně k nezákonnosti postupu žalovaného, který neumožnil stěžovateli nahlédnout do podání polské daňové správy, z něhož měl být zřejmý důvod stažení žádosti polské daňové správy o mezinárodní pomoc. Kvůli tomu stěžovatelka nemohla ověřit závěry žalovaného o tom, že vymáhání daňového nedoplatku bylo vedeno oprávněně. Mezi účastníky řízení současně není sporné, že žádost o mezinárodní vymáhání polské daňové správy a její zpětuzetí nebyly stěžovateli při nahlášení do spisu zpřístupněny. Zatímco stěžovatelka však tvrdí, že dané podání nebylo vůbec součástí spisu, podle žalovaného nebylo podání součástí veřejné části spisu, což je podloženo také obsahem spisu, který má Nejvyšší správní soud k dispozici (podání je zde založeno v neveřejné části spisu).

Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli v tom, že městský soud podstatu první námitky stěžovatelky skutečně nevypořádal. Ta totiž mířila primárně na nesprávný procesní postup žalovaného při nakládání s podáním polské daňové správy spočívající v tom, že žalobkyni toto podání nebylo v průběhu vymáhacího řízení vůbec zpřístupněno, přestože činila aktivní kroky k seznámení se s plným obsahem tohoto podání (mj. se při nahlášení do spisu dne 16. 1. 2023 přímo dotazovala na toto podání). Na danou argumentaci stěžovatelky městský soud nereagoval, čímž zatížil rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

Městský soud vůbec neposuzoval, zda měla stěžovatelka právo seznámit se s žádostí o mezinárodní vymáhání a s podáním ze dne 23. 4. 2021 (tedy s komunikací mezi správci daně). Je sice pravdou, že i ve vykonávacím řízení může existovat tzv. neveřejná část spisu, jejíž obsah není daňovému subjektu při nahlášení do spisu ze zákonných důvodů zpřístupněn. Městský soud však měl vzhledem k podstatě námitky stěžovatelky zhodnotit, zda byla tato komunikace mezi správci daně zařazena v souladu s § 65 odst. 1 daňového řádu do vyhledávací části spisu či nikoliv, tedy zejména zda zpřístupnění těchto dokumentů stěžovateli mohlo zmařit či ohrozit cíl správy daní, či zda šlo o písemnosti sloužící výlučně potřebě správce daně. Nyní bude proto na městském soudu, aby k této problematice uvedl své přezkoumatelné úvahy. Pokud by soud dospěl k závěru, že se jednalo o vadný procesní postup, a že měla být tato komunikace stěžovateli zpřístupněna, zhodnotí ještě, zda tento postup mohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného či nikoliv. Případně posoudí, zda je třeba stěžovateli umožnit nahlášení do žádosti o mezinárodní vymáhání a další komunikace mezi správci daně, tak aby mohla hájit svá práva (zejména argumentovat ve vztahu k námitce neoprávněnosti provedení exekuce). Nejvyšší správní soud poznamenává, že se některými aspekty mezinárodní pomoci s vymáháním pohledávek zabýval v rozsudku ze dne 11. 11. 2021, čj. 8 Afs 355/2019-34. Je však na městském soudu, aby zvážil, zda a v jakém rozsahu jsou závěry tam uvedené případně aplikovatelné na projednávanou věc.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že nemůže posoudit a argumentovat, zda byla daňová exekuce vedena po právu, neboť žalovaný vycházel z podkladu, se kterým se nemohla

pokračování

seznámit. Nejvyšší správní soud však nyní nemůže posuzovat případnou neoprávněnost provedení exekuce, ani výklad § 182 odst. 1, 2 daňového řádu, neboť je třeba nejprve přezkoumatelně zhodnotit, zda byla zachována procesní práva stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud tedy považuje za důvodnou námitku stěžovatelky, že městský soud opomenul vypořádat podstatu její argumentace. Napadený rozsudek tak je nepřezkoumatelný, a to ve vztahu k námitce stěžovatelky, že se nemohla seznámit s podklady ve spise.

Druhá námitka stěžovatelky se týká výkladu § 2 odst. 5 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Vymezení exekučních nákladů je uvedeno v § 182 odst. 2 daňového řádu, podle něhož spočívají exekuční náklady v náhradě nákladů za nařízení daňové exekuce, v náhradě nákladů za výkon prodeje a v náhradě hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce.

Stěžovatelka namítá, že již z první věty § 2 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že exekuční náklady vůbec nejsou příslušenstvím daně a daně ustanovení se tedy na exekuční náklady vůbec nevztahuje. Městský soud se naopak v bodě 26 napadeného rozsudku ztotožnil s argumentací žalovaného, který pomocí argumentu per eliminationem dovedl, že exekuční náklady osud daně nesledují, tj. jsou samostatným právním nárokem, protože nejsou vyjmenovány ve větě druhé daného ustanovení mezi třemi typy příslušenství daně, které osud daně sledují. Městský soud dodal, že pro exekuční náklady navíc není třeba domýšlet korektiv sledování osudu daně, neboť zákonný korektiv je vyjádřen v § 182 odst. 1 daňového řádu a spočívá v oprávněnosti nákladů exekuce. Uvedené závěry dostatečně reagují na žalobní námitku stěžovatelky, a jsou tedy přezkoumatelné. Nelze proto i přes stručnost vypořádání ze strany městského soudu konstatovat, že by městský soud ve své reakci na žalobní námitku opominul její podstatu.

Nejvyšší správní soud nad rámec posouzení městským soudem pouze doplňuje, že v první větě § 2 odst. 5 daňového řádu jsou za příslušenství daně považovány mj. náklady řízení, tedy i náklady řízení vymáhacího ve smyslu § 182 daňového řádu. Exekuční náklady vznikající podle daňového řádu proto obecně lze považovat za příslušenství daně (usnesení rozšířeného senátu NSS ze 4. 4. 2023, čj. 2 Afs24/2019-36, bod 72). To má významné důsledky pro další ustanovení daňového řádu, podle nichž např. u příslušenství daně nevzniká úrok z prodlení [§ 252 odst. 3 písm. c) daňového řádu], lze u něj žádat o prominutí stejně jako u daně (§ 259 daňového řádu) nebo má určeno konkrétní pořadí při hrazení nedoplatků [§ 152 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Ze samotného podřazení pod pojem příslušenství daně však ještě nelze dovozovat obecnou akcesoritu (závislost) příslušenství daně na hlavní daňové povinnosti nebo jiné možné teoretické konotace tohoto pojmu (rozsudek NSS z 28. 5. 2008, čj. 9 Afs 112/2007-72).

Ve druhé větě § 2 odst. 5 daňového řádu zákon vyjmenovává, které typy příslušenství daně sledují osud daně. Až zde tedy zákonodárce prostřednictvím taxativního výčtu stanovuje akcesoritu určitých typů příslušenství daně na hlavní daňové povinnosti. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze 14. 12. 2017, čj. 9 Afs 286/2017-26, 'osudem daně se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu míní především hmotněprávní otázky existence daně' (bod 39). To znamená, že pokud v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně zanikne hlavní daňová povinnost (např. povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně), zaniká i povinnost uhradit penále spojené s tímto odvodem, které z ní vzešlo. K zániku povinnosti uhradit 'vedlejší' pohledávku přitom dochází ex lege (rozsudek NSS z 15. 8. 2018, čj. 6 Afs 229/2018-21, bod 17, z 21. 4. 2021, čj. 4 Afs 102/2019-38, bod 44, ze dne 3. 6. 2020, čj. 8 Afs 128/2018-56, bod 19).

Nejvyšší správní soud při shora uvedeném výkladu neopominul, že pojem příslušenství je obecným právním institutem používaným primárně v soukromém právu, přičemž § 510 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, stanoví vyvratitelnou právní domněnku, že práva i povinnosti týkající se hlavní věci se týkají i jejího příslušenství. Zvláštní úprava příslušenství daně uvedená v § 2 odst. 5 daňového řádu nicméně stanoví, které typy příslušenství daně sledují osud daně, tj. stanoví závislost pouze u výslovně vyjmenovaných forem příslušenství na hlavní daňové povinnosti. Zbývající typy příslušenství, mezi nimi i náklady řízení, pak a contrario osud daně nesledují. Příslušenství daně tak není v otázce závislosti hlavní a vedlejší daňové povinnosti obsahově vyprázdněným pojmem, u něhož by bylo nutno analogicky (resp. podpůrně) využívat soukromoprávní úpravu. Úprava příslušenství daně v daňovém řádu tedy podle Nejvyššího správního soudu nepřináší mezeru v právu, kterou by bylo třeba vyplňovat obsahem obecné úpravy příslušenství v občanském zákoníku (k otázce existence mezer v právu a jejich případného vyplnění lze odkázat na případy řešené mj. v rozsudku rozšířeného senátu NSS z 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004-54, č. 792/2006 Sb. NSS, rozsudku NSS z 21. 1. 2016, čj. 6 As 75/2015-17, z 22. 12. 2023, čj. 3 Ads 261/2022-27, body 33 a 34, či ze 7. 6. 2018, čj. 7 Afs 73/2018-61, bod 22).

Z hlediska provedeného výkladu § 2 odst. 5 daňového řádu jsou tedy exekuční náklady jakožto typ nákladů řízení příslušenstvím daně, což má důsledky pro řadu dalších ustanovení daňového řádu. Jelikož ale nejsou uvedeny v taxativním výčtu druhé věty ustanovení, osud daně nesledují. Jsou tedy spravovány separátně, bez ohledu na trvání existence hlavní daňové povinnosti (obdobně Lichnovský, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 8).

Nejvyšší správní soud proto nemohl přisvědčit stěžovateli, že exekuční náklady, které jí vznikly podle § 178, § 182 a § 183 daňového řádu za nařízení daňové exekuce vydáním exekučního příkazu dne 6. 8. 2019 (právní moc 9. 8. 2019), nespádají pod pojem příslušenství daně podle § 2 odst. 5 věty první daňového řádu. Jedná se o náklady řízení vzniklé podle daňového zákona, které vzhledem k dikci věty druhé § 2 odst. 5 daňového řádu nesledují osud hlavní daňové povinnosti, a bylo tak možno vymáhat je žalovaným nezávisle na odpadnutí hlavní daňové povinnosti (promlčení pohledávky polské daňové správy). Argumentace městského soudu uvedená v bodě 26 napadeného rozsudku je tedy správná. Druhá námitka stěžovatelky proto není důvodná.“

IV.

Závěr a náklady řízení

[18] Jelikož tedy Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost, pokud jde o námitku dílčí nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, důvodnou, podle § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. V něm bude městský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[19] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

pokračování

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 12. července 2024

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu