



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **GREGOCAR, s. r. o.**, Vlkošská 279, Vracov, zastoupené advokátem JUDr. Ing. Petrem Machálkem, Ph.D., Pivovarská 8, Vyškov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, nám. Svobody 4, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2022, čj. 2970050/22/3010-00540-711474, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 2. 2025, čj. 29 Af 43/2022-61,

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.

O d ů v o d n ě n í :

Popis věci a dosavadní průběh řízení

[1] Spor mezi účastníky řízení spočívá v posouzení otázky, zda exekuční příkaz, jímž byla nařízena exekuce proti žalobkyni (*stěžovatelce*), splňuje veškeré zákonné náležitosti. Stěžovatelka zejména upozorňuje na nesoulad výše nedoplatků vyčíslené v exekučním příkazu s údaji v evidenci daní. Exekuční příkaz totiž obsahuje nižší částky než vykonatelný exekuční titul, aniž by Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (*žalovaný*) v jeho odůvodnění vysvětlil důvod tohoto nesouladu. I kdyby tedy byla výše nedoplatků vyčíslena správně, nezákonnost exekučního příkazu údajně spočívá v nedostatečném odůvodnění výše vymáhané daňové povinnosti.

[2] Exekuci prodejem nemovitých věcí proti stěžovatelce nařídil žalovaný exekučním příkazem ze dne 7. 4. 2022, čj. 1661281/22/3010-00540-711474. Exekučním titulem, na jehož základě byla exekuce nařízena, byl vykonatelný výkaz nedoplatků ze dne 5. 4. 2022, čj. 1661281/22/3010-00540-711474. Stěžovatelka proti zmíněnému exekučnímu příkazu podala

námítky, které žalovaný zamítl v záhlaví označeným rozhodnutím. Následně se stěžovatelka obrátila na Krajský soud v Brně (*krajský soud*) s žalobou proti rozhodnutí o námitkách. Krajský soud však žalobu nyní napadeným rozsudkem zamítl.

Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] V záhlaví označený rozsudek krajského soudu napadá stěžovatelka kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení a pro nepřezkoumatelnost.

[4] Stěžovatelka tvrdí, že krajský soud nesprávně posoudil otázku splnění zákonných náležitostí exekučního příkazu. Podle § 102 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, totiž musí být exekuční příkaz při jeho vydání odůvodněn. Krajský soud konstatoval, že žalovaný v exekučním příkazu uvedl a rozepsal snížení vymáhaných daňových nedoplatků před zahájením daňové exekuce. Tento závěr je však mylný, jelikož zmíněná skutečnost byla konstatována až v odůvodnění rozhodnutí o námitkách stěžovatelky. Byly-li nedoplatky částečně uhrazeny a výše zbývajících částek se lišila od původně stanovené daňové povinnosti, měl žalovaný podle daňového řádu tuto skutečnost uvést přímo v exekučním příkazu. Jelikož tak neučinil, částky uvedené v exekučním příkazu neodpovídaly původním výrokům o daňové povinnosti stěžovatelky a exekuční příkaz proto nebyl v okamžiku jeho vydání dostatečně odůvodněn.

[5] Stěžovatelka zpochybňuje rovněž závěr krajského soudu o irelevanci údajů v daňové informační schránce pro posuzovanou věc. Upozorňuje také na § 149 daňového řádu, podle nějž jsou v evidenci daní zaznamenávány i daňové nedoplatky.

[6] Část napadeného rozsudku, v níž se krajský soud věnoval námitce nesouladu vymáhané částky s údaji v daňové informační schránce, považuje stěžovatelka za nepřezkoumatelnou. Soud prý totiž pouze zopakoval skutečnosti uvedené žalovaným a následně konstatoval, že veškeré zákonné náležitosti exekučního příkazu byly splněny. Nejsou však seznatelné vlastní úvahy soudu.

[7] Žalovaný v zaslaném vyjádření uvádí, že se ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Exekuční příkaz obsahuje veškeré zákonné náležitosti včetně řádného odůvodnění a není v rozporu s údaji v evidenci daní. Proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Posouzení Nejvyšším správním soudem

[8] NSS se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, jelikož pouze u přezkoumatelného rozsudku lze hodnotit správnost věcného posouzení. Podle judikatury zdejšího soudu se za nepřezkoumatelný rozsudek považuje až takový rozsudek, z něhož není zřejmé, jaké skutečnosti považuje soud za rozhodné, popř. na jakých úvahách soud své rozhodnutí založil. Nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost pak trpí takový rozsudek, který postrádá základní náležitosti nebo z něhož není seznatelné, jakým způsobem soud rozhodl. Ve vztahu k nárokům na odůvodnění rozsudku však NSS setrvale připouští, aby si krajský soud závěry obsažené v odůvodnění rozhodnutí správních orgánů se souhlasnou poznámkou osvojil (srov. např. rozsudek ze dne 25. 10. 2016,

pokračování

čj. 7 As 175/2016-32). Jsou-li totiž tyto závěry řádně a v souladu s právní úpravou odůvodněny, není nutné, aby je krajský soud znovu „opisoval“ či ještě podrobněji rozváděl.

[9] V části napadeného rozsudku, kterou stěžovatelka označuje za nepřezkoumatelnou (bod 20-23), krajský soud postupně odkázal na řadu pasáží napadeného rozhodnutí, v nichž se žalovaný zabýval otázkou naplnění zákonných náležitostí exekučního příkazu. Závěry žalovaného posléze doplnil o vlastní úvahy o rozsahu odůvodnění exekučního příkazu a odkaz na judikaturu zdejšího soudu k otázce odůvodnění rozhodnutí o námitce podané proti exekučnímu příkazu. Připojil rovněž úvahy o relevanci údajů v daňové informační schránce a správnosti postupu žalovaného při úhradě nedoplatků částkami dobrovolně zaslanými stěžovatelkou dle § 152 daňového řádu.

[10] Popsanému způsobu odůvodnění nelze z pohledu výše popsaných judikатурních východisek nic vytknout. Krajský soud opřel své závěry o konkrétní pasáže rozhodnutí žalovaného, s nimiž se ztotožnil. Z rozsudku jsou přitom patrné veškeré úvahy, kterými se soud řídil v otázce nesouladu exekučního příkazu s výroky exekučního titulu (potažmo s údaji evidovanými v daňové informační schránce). Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je proto nedůvodná a NSS může přistoupit k posouzení zákonnosti závěrů krajského soudu.

[11] Zbývající námitky stěžovatelky směřují proti právnímu posouzení otázky naplnění požadavků na řádné odůvodnění exekučního příkazu. Správce daně v něm totiž identifikoval jednotlivé nedoplatky jejich přiřazením ke konkrétním zajišťovacím příkazům, avšak jejich výše prý neodpovídala výrokům o nedoplatcích v exekučním titulu. Popsaný nesoulad byl způsoben platbami stěžovatelky po vydání zajišťovacích příkazů a částkami vymoženými ze zajišťovacích exekucí. Snížení nedoplatků však musí být dle stěžovatelky podrobně rozepsáno v exekučním příkazu, který představuje tak výrazný zásah do práv a povinností povinného, že musí být rozsah nedoplatku postaven najisto. Ani z daňové informační schránky stěžovatelky přitom údajně nebylo snížení nedoplatků patrné.

[12] Exekuční příkaz je zakotven v § 178 daňového řádu. Podle odst. 1 tohoto ustanovení se exekučním příkazem zahajuje daňové řízení, přičemž tento okamžik je spojen s řadou práv a povinností zejména pro povinný subjekt. Vzhledem ke konstrukci uvedeného ustanovení a povaze exekučního příkazu je zřejmé, že kromě zde upravených zvláštních náležitostí zmíněného správního aktu musí exekuční příkaz splňovat také obecné náležitosti rozhodnutí správce daně podle § 102 daňového řádu. Jednou z náležitostí rozhodnutí (a tedy též exekučního příkazu) je podle § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu také jeho odůvodnění, do nějž správce daně musí pojmout „*důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.*“ Rozhodnutí přitom nemusí být odůvodněno pouze v případech výslovně stanovených zákonem, přičemž z daňového řádu je zřejmé, že uvedená možnost nebyla zákonodárcem pro exekuční příkazy využita.

[13] Odůvodněním správního rozhodnutí se NSS v obecné rovině věnoval v rozsudku ze dne 23. 7. 2009, čj. 9 As 71/2008-109, přičemž upozornil, že „*funkcí odůvodnění správního rozhodnutí je zejména doložit správnost a nepochybně i zákonnost postupu správního orgánu, jakož i vydaného rozhodnutí, jehož jedna z nejdůležitějších vlastností je přesvědčivost. Náležitě odůvodnění správního rozhodnutí má však vedle výše naznačené funkce i další rozměr, neboť podporuje smysluplný výkon práva na podání opravného prostředku; při neznalosti důvodů či*

úvah, jimiž se správní orgán při posuzování dané věci řídil, lze totiž právo na podání odvolání, příp. rozkladu – ač není právně popřeno – reálně uplatnit jen stěží.“

[14] S ohledem na zmíněnou funkci odůvodnění považuje NSS za podstatné, že v posuzovaném případě lze tvrzený nesoulad mezi částkami v exekučním příkazu a nedoplatky vyměřenými stěžovatelce považovat za nesoulad „*ve prospěch*“ stěžovatelky. Daňový nedoplatek totiž nebyl exekučním příkazem zvýšen, nýbrž snížen oproti původní povinnosti stanovené zajišťovacími příkazy. Jde přitom o dispoziční oprávnění oprávněného subjektu. Lze proto dovodit, že tvrzený „nesoulad“ při vymáhání nižší částky není způsobilý negativně zasáhnout do veřejných subjektivních práv stěžovatelky, proti nimž by se mohla úspěšně bránit žalobou ve správním soudnictví. V oblasti správního práva přitom není ojedinělé, že jsou kladeny nižší požadavky na odůvodnění rozhodnutí, jehož obsah má pro adresáta pozitivní dopady. Takto například § 68 odst. 4 správního řádu umožňuje zcela upustit od odůvodnění rozhodnutí, kterým „*správní orgán prvního stupně všem účastníkům v plném rozsahu vyhoví.*“

[15] Rovněž je třeba přihlédnout ke skutečnosti, že stěžovatelka způsobila snížení daňového nedoplatku sama vědomými úhradami části celkové vyměřené částky. Také z tohoto důvodu se její námitky jeví jako značně nelogické a tvrzení o překvapivosti snížení celkové výše nedoplatku jako nedůvěryhodné. Z uvedené skutečnosti navíc vyplývá, že nelze mít pochyb o naplnění výše zmíněných funkcí odůvodnění správního rozhodnutí a důvody snížení nedoplatku nemohly být pro stěžovatelku nijak překvapivé.

[16] K závěru o dostatečném odůvodnění směřuje dle zdejšího soudu též systematický výklad úpravy exekučního příkazu. Zákonodárce totiž v § 178 odst. 3 daňového řádu stanovil povinnost správce daně uvést v exekučním příkazu výši úroků včetně výpočtu, kterým bude v budoucnu stanoven. Podle důvodové zprávy k daňovému řádu je smyslem tohoto ustanovení „*zajištění informovanosti daňového subjektu správce daně v exekučním příkazu.*“ V posuzovaném případě však částka klesala, nikoliv rostla, a to ještě za vědomého přičinění stěžovatelky. Potenciální nejistota a nedostatečná informovanost stěžovatelky tedy v žádném případě nemohla dosáhnout takové intenzity jako u rostoucích úroků, jež zákonodárce upravil uvedeným ustanovením. Popsaná odlišnost a výklad *a contrario* tedy směřují k jednoznačnému závěru, že snížení nedoplatku ve prospěch stěžovatelky nemusí být v exekučním příkazu explicitně vypočítáno. Žalovaný v exekučním příkazu identifikoval tituly vzniku daňového nedoplatku číslem jednacím a výše daňového nedoplatku současně odpovídala skutečné výši nedoplatků daňového subjektu (bod 22 napadeného rozsudku). Popsanému postupu nelze z hlediska zásahu do subjektivních veřejných práv stěžovatelky nic podstatného vytknout.

[17] Stěžovatelka se tedy mýlí, uvádí-li, že exekuční příkaz byl v době jeho vydání nedostatečně odůvodněn. Žalovaný naopak dostal zákonným požadavkům a jím vydaný exekuční příkaz je souladný s § 102 odst. 3 daňového řádu. Krajský soud správně uzavřel, že exekuční příkaz obsahuje veškeré zákonné náležitosti (bod 20 napadeného rozsudku) a v napadeném rozhodnutí žalovaný dostatečným způsobem reagoval na námitky formulované stěžovatelkou (body 22 a 23). K uvedenému závěru směřuje pro stěžovatelku pozitivní povaha tvrzeného nesouladu, dostatečné naplnění funkcí odůvodnění rozhodnutí a systematický výklad úpravy exekučního příkazu.

[18] Na podporu tvrzení o nezákonnosti stěžovatelka rovněž brojí proti dílčím závěrům krajského soudu ohledně evidence daní a daňové informační schránky. Konkrétně uvádí, že

pokračování

krajský soud pochybil, když konstatoval irelevanci stavu zobrazeného v osobním daňovém účtu stěžovatelky pro posouzení zákonných náležitostí exekučního příkazu. Podle § 153 odst. 1 daňového řádu totiž v evidenci daní musí být zobrazeny též nedoplatky na osobních daňových účtech.

[19] NSS se již ve své judikatuře zabýval vadami v evidenci daní a v bodech 23 a 24 rozsudku ze dne 19. 7. 2023, čj. 9 Afs 86/2023-37, konstatoval, že *„pokud evidence daní pouze odráží stav daňových povinností daňového subjektu vycházejících z rozhodnutí správce daně, pak lze před správními soudy napadnout jedině tato rozhodnutí, nikoli z nich vyplývající stav evidence daní. Pokud je naopak stav evidence daní v rozporu s takto určenými daňovými povinnostmi daňového subjektu, typicky v důsledku chyb v evidenci či numerických chyb, je možno takový postup správce daně napadnout žalobou jako nezákonný zásah.“* Významný rozdíl však spočívá v tom, že správní žaloba tehdejšího stěžovatele směřovala proti rozhodnutí správce daně o námitkách proti vyrozumění o výši nedoplatku, zatímco nynější stěžovatelka napadá ve správním soudnictví exekuční příkaz.

[20] NSS proto konstatuje, že v řízení vedeném na základě žaloby proti exekučnímu příkazu mohou z evidence daní vyplývat pouze pochybnosti o správné výši daňového nedoplatku. Pro samotné posouzení správnosti je však relevantní pouze exekuční titul, v němž byl autoritativně konstatován nedoplatek a následná prokazatelná plnění, o která se výše nedoplatku snižuje. Obsah napadeného exekučního příkazu se tedy neodvíjí od evidence daní, ale od aktuální výše nedoplatku.

[21] Vzhledem k povaze stížnostní argumentace je proto závěr krajského soudu o irelevanci stavu evidence daní správný. Ve světle výše citované judikatury jej nelze považovat za nezákonné porušení práva stěžovatelky na přístup k soudu v důsledku absence poučení o možnosti podat proti zápisu do evidence daní zásahovou žalobu. Stěžovatelka totiž tvrdí, že chyba byla ve výroku exekučního příkazu, nikoliv v samotné evidenci. Také proto se brání přímo proti exekučnímu příkazu s cílem zpochybnit jeho obsah. Od počátku řízení přitom konkrétně zpochybňuje výši nedoplatku a dostatečnost jeho odůvodnění (námitka proti napadenému rozhodnutí a správní žaloba stěžovatelky), splatnost specifikovaných pohledávek či zákonnost zajišťovacích příkazů (správní žaloba stěžovatelky). Samotný zápis v evidenci daní tedy fakticky zůstává stranou zájmu stěžovatelky, jelikož jej používá pouze k podepření námitky nesprávnosti a nedostatečného odůvodnění exekučního příkazu. NSS přitom již výše vyložil, že žalovaný exekuční příkaz odůvodnil způsobem souladným se zákonem.

Závěr a náklady řízení

[22] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je nedůvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[23] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. června 2025

Vojtěch Šimíček
předseda senátu