



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Lenky Kaniové a soudců Petra Pospíšila a Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Detrans s. r. o.**, sídlem Jelenia 1, 811 05 Bratislava, Slovenská republika, zastoupená JUDr. Janem Burešem, Ph.D., advokátem sídlem Václavské náměstí 807/64, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, sídlem Štěpánská 619/28, Praha, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 12. 2023, č. j. 9204439/23/2000-11452-107363, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 21. 8. 2024, č. j. 8 Af 3/2024 - 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabývá zákonností exekučního příkazu na prodej movitých věcí vydaného žalovaným v rámci mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, potažmo zákonností rozhodnutí o námitce podané proti tomuto exekučnímu příkazu.

[2] Od roku 2022 se příslušné orgány Finanční správy Slovenské republiky obracely na orgány Finanční správy České republiky s postupnými žádostmi o vymáhání finančních pohledávek, které měly za žalobkyni. V reakci na dvě z těchto žádostí žalovaný (konkrétně jeho územní pracoviště pro Prahu 1) exekučním příkazem ze dne 26. 9. 2023,

č. j. 7701236/23/2001-80541-051251, nařídil k vymožení nedoplatku daňovou exekucí prodejem movitých věcí. Námitku, jíž žalobkyně proti tomuto exekučnímu příkazu brojila, žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 13. 12. 2023, č. j. 9204439/23/2000-11452-107363.

[3] Žalobkyně podala proti exekučnímu příkazu a rozhodnutí o námitce žalobu, kterou Městský soud v Praze zamítl shora označeným rozsudkem. V jeho odůvodnění v první řadě nepřisvědčil tvrzení žalobkyně o zmatečnosti, nepřehlednosti, nepřezkoumatelnosti exekučního příkazu a neexistenci exekučního titulu. Konstatoval, že v souladu s § 20 odst. 2 zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, byl v daném případě jediným titulem pro vymáhání finanční pohledávky v České republice jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky, který byl součástí slovenské žádosti o vymáhání. Tento doklad nemůže být před českou finanční správou napadán. Teprve na jeho základě žalovaný, postupující dle § 2 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek též podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, vyhotovil výkaz nedoplatků jakožto „exekuční titul“ ve smyslu § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Napadený exekuční příkaz odkazoval na výkaz nedoplatků a ten na jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky předložený slovenskou finanční správou. Takové vymezení výroku i odůvodnění exekučního příkazu je zcela dostačující a přezkoumatelné. Přestože uplatněné řešení není zcela ideální a exekuční příkaz by měl zřejmě odkazovat přímo na jednotný doklad o vymahatelnosti, odpovídal postup žalovaného daňovému řádu a nejedná se tak o vadu, která by způsobovala nezákonnost rozhodnutí. Pochybnosti žalobkyně týkající se samotného exekučního titulu jsou bezpředmětné, žalovaný neměl možnost tyto otázky posoudit. Žalobkyně se však mohla s těmito námitkami obrátit na slovenského správce daně.

[4] K dalším žalobním bodům městský soud uvedl, že pověření žalovaného ze strany Generálního finančního ředitelství k uskutečnění úkonů při poskytování mezinárodní pomoci ve smyslu § 9 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek plyne ze správního spisu, konkrétně je uvedeno na straně 3 všech žádostí o vymáhání. Nedůvodný byl též žalobní bod ohledně porušení § 153 odst. 3 daňového řádu. O výši nedoplatků žalobkyně rozhodla slovenská finanční správa. Žalovanému, coby orgánu finanční správy České republiky, tak nelze vytýkat, že žalobkyni nevyrozuměl o výši jejich nedoplatků a neupozornil ji na následky spojené s jejich neuhrazením. I kdyby tak neučinila slovenská finanční správa, nelze proti takové vadě v postupu brojít v řízení před soudem v České republice.

[5] Městský soud dále souhlasil s tvrzením žalobkyně, že příslušenství (úrok z prodlení) vymáhané pohledávky by mělo být stanoveno jednotným dokladem o její vymahatelnosti dle právní úpravy dožadujícího státu, nikoli dle právní úpravy státu dožádaného, uzavřel však, že tuto argumentaci žalobkyně poprvé uplatnila až v žalobě. V námitce podané vůči exekučnímu příkazu tak neučinila, žalovaný na ni tudíž nemohl reagovat. V této souvislosti se městský soud zabýval vztahem mezi exekučním příkazem a rozhodnutím o námitce proti němu po novele daňového řádu účinné od 1. 1. 2021. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom dovodil, že samostatnou žalobou lze napadnout jak exekuční příkaz, tak rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu. Žalobkyně v žalobě sice napadla i exekuční příkaz, učinila tak však s vědomím, že před podáním žaloby je nutné vyčerpat opravné prostředky, a fakticky navrhla zrušení exekučního příkazu v rámci žaloby proti rozhodnutí o námitce. Za této situace by ovšem soud mohl částečně zrušit exekuční příkaz pouze v případě, že by žalobkyně samostatně napadla žalobou tento exekuční příkaz.

pokračování

V situaci, kdy žalobkyně podala námitku proti exekučnímu příkazu a neuvedla v ní nesprávnost exekučního příkazu v části týkající se úroku z prodlení, nemohl se žalovaný s touto námitkou vypořádat a případně exekuční příkaz opravit. Soud tudíž nemá důvod zrušit rozhodnutí o námitce. Rovněž nemůže sekundárně zčásti zrušit exekuční příkaz dle § 78 odst. 3 s. ř. s. Zrušit předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně totiž soud může pouze za situace, kdy ruší rozhodnutí o opravném prostředku. Městský soud proto považoval tento žalobní bod za opožděný a nedůvodný.

[6] Městský soud se poté ztotožnil s vypořádáním námitky litispendence. Jak vyplynulo ze správního spisu, jednotlivými exekučními příkazy byly vymáhány jiné pohledávky na dani, týkající se jiného zdaňovacího období. Nicméně, daňová exekuce byla nařízena na základě žádosti slovenského správce daně a jediným titulem pro ni je jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávky. Ten byl v daném případě jiný než doklad, který vedl k vydání exekučního příkazu ze dne 28. 3. 2022, č. j. 1841479/22/2001-80541-110699. Navíc, žalovaný ani nemá možnost zpochybňovat nebo posuzovat předložený jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávky. I kdyby se některé pohledávky překrývaly, musela by žalobkyně své námitky uplatnit u slovenského správce daně. Žalobkyně přitom v žalobě ani neuvedla, které pohledávky či jejich části se překrývají.

[7] Další žalobní námitky se týkaly vrtulníku (CABRI G2, rejstříková značka OK-WRW), který byl v návaznosti na exekuční příkaz zapsán do soupisu věcí podléhajících exekuci. Městský soud uvedl, že exekučním příkazem žalovaný pouze nařídil exekuci prodejem movitých věcí. Neuváděl v něm konkrétní věci, které se mají prodat. Z tohoto důvodu uplatněné námitky ohledně vlastnictví vrtulníku, soudního řízení o určení vlastnictví na Slovensku apod., musí směřovat proti provedenému soupisu věcí. Proti soupisu věcí se lze bránit návrhem na zastavení exekuce nebo návrhem na vyloučení majetku z exekuce, nikoli námitkou proti exekučnímu příkazu. Soud by se těmito námitkami mohl zabývat až v řízení o žalobě proti rozhodnutím orgánu finanční správy o těchto návrzích. V této souvislosti městský obdobně shledal nedůvodnou i námitku nedostatku souhlasu státního zástupce s prodejem vrtulníku, neboť tento souhlas neměl na vydání exekučního příkazu vliv. Stejně tak na posouzení věci neměly vliv skutečnosti, které nastaly před vydáním žalobou napadeného exekučního příkazu a které se týkaly doručování listin ohledně předchozích exekucí.

II. Kasační stížnost

[8] Žalobkyně („stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností. Navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek městského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka v první řadě uvedla, že rozhodnutí o námitce jí bylo doručeno dne 13. 12. 2023. Novelizace daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, učinila z námitky řádný opravný prostředek, jenž musela před podáním žaloby vyčerpat.

[10] Městský soud nesprávně posoudil právní otázky předložené v žalobě. Žalobou napadené rozhodnutí žalovaného je, stejně jako exekuční příkaz a postup vedoucí k jejich vydání, nezákonné. Rozsudek navíc v určitých ohledech trpí nepřezkoumatelností. Městský

soud přitom nesprávnost exekučního příkazu *de facto* potvrdil, zamítnutím žaloby jej však aproboval. Stěžovatelka má i nadále důvodné pochybnosti ohledně samotné existence exekučního titulu, pravomoci správce daně vydat exekuční titul, právní moci exekučního titulu, skutečnosti, zda povinnost stanovená v exekučním titulu zavazuje povinného z exekučního příkazu, skutečnosti, zda exekuční titul vymáhanou povinnost vůbec ukládá, i skutečnosti, zda exekučním titulem uložená povinnost je fakticky vůbec splnitelná, a to jak z důvodu právní i faktické nemožnosti takového plnění, tak z důvodu jejího neurčitého vymezení. Městský soud v této souvislosti odkázal na slovenského správce daně. Proti němu žalobkyně samozřejmě rovněž postupuje, to však neznamená, že by nemohla relevantní věcné námitky vznášet i vůči žalovanému, potažmo v rámci správní žaloby.

[11] Stěžovatelka od počátku namítala zmatečnost, nepřehlednost a nepřezkoumatelnost exekučního příkazu, zejména pokud jde o vymezení daně, případně daní, na kterých měl údajný vykonatelný nedoplatek vzniknout. Ty nejsou z výroku exekučního příkazu ani z jeho odůvodnění nijak seznatelné. Nesrozumitelné vymezení druhu daně je umocněno i nepochopitelným stanovením dat splatnosti jednotlivých položek. Některé z údajných daní se měly stát splatnými více než rok od jejich vyměření, jiné v relativně blízké návaznosti. U dvanácti různých údajných pohledávek jsou uvedena pouze dvě různá data splatnosti. Exekuční příkaz není fakticky vůbec odůvodněn, je tudíž nepřezkoumatelný. Dle judikatury přitom musí být výkaz nedoplatků, případně i exekuční příkaz, řádně dovysvětlen. Městský soud přesto dospěl k závěru, že vymezení výroku i odůvodnění exekučního příkazu je zcela dostačující.

[12] Stěžovatelka dále namítla, že městský soud nesprávně vyložil § 20 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Skutečnost, že jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky představuje jediný titul pro vymáhání, neznamená, že by měl správce daně rezignovat na jakékoli odůvodnění exekučního příkazu. Stejně tak nebylo namístě vytvářet další (duplicitní) „exekuční titul“ ve smyslu § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu, tedy výkaz nedoplatků. Podle § 20 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek je jediným titulem pro vymáhání jednotný doklad. Toto ustanovení je přitom vůči daňovému řádu ve vztahu speciality. Městský soud tak pochybil, pokud připustil duplicitu exekučních titulů. Z hlediska zákonnosti exekučního příkazu je irelevantní, že daňový řád jednotný doklad coby exekuční titul nezná, a automatizovaný systém správce daně zřejmě také ne. Exekuční příkaz se tak v rozporu s § 20 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek opírá o jiný exekuční titul. Nadto neobsahuje přezkoumatelné důvody, podklady a obsah sestavovaného výkazu nedoplatků. Ten přitom žalobkyně též od samého počátku zpochybňovala.

[13] Jednotným dokladem o vymahatelnosti finanční pohledávky, tedy dle právní úpravy dožadujícího státu, nikoli dle právní úpravy státu dožádaného, pak mělo být stanoveno i příslušenství daňových pohledávek. Žalovaný přitom v exekučním příkazu zcela nepochopitelně a bez jakéhokoli odůvodnění stanovil úroky z prodlení dle repo sazby České národní banky zvyšované o 8 procentních bodů. Odůvodněna nejsou ani data, od nichž mělo prodlení nastat. Městský soud přitom v tomto ohledu s žalobní námitkou souhlasil, avšak naložil s ní přepjatě formalisticky s tím, že ji žalobkyně uplatnila až v žalobě. Takový závěr je zcela nesprávný. Žalobkyně totiž od počátku namítá zmatečnost, nepřehlednost a nepřezkoumatelnost exekučního příkazu. Tyto vady způsobily mimo jiné i nejasnosti

pokračování

o tom, co je vlastně exekučním titulem. V důsledku toho pak mimo jiné došlo i k nesprávnému stanovení úroků z prodlení.

[14] Městský soud v této souvislosti nesprávně vyhodnotil i vztah mezi exekučním příkazem, námitkou proti němu a rozhodnutím o námitce. Žalobkyně při podání žaloby dne 13. 2. 2024 vycházela z účinného znění § 159 odst. 5 daňového řádu, jakož i z odborné literatury, podle nichž je námitka řádným opravným prostředkem proti exekučnímu příkazu, který je nutno vyčerpat před podáním správní žaloby. Rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2024, č. j. 8 Afs 59/2023 - 39, který zaujímá opačný názor a na který poukázal městský soud v napadeném rozsudku, byl zveřejněn, resp. vydán ve Sbírce rozhodnutí NSS až dne 28. 3. 2024, tedy po podání žaloby. Tento judikát je navíc překvapivý, neboť ve skutečnosti vykládá právní úpravu za pomoci interpretace *contra legem*, tedy v přímém rozporu se zněním daňového řádu. Z důvodu procesní opatrnosti musela žalobkyně před podáním žaloby postupovat v souladu s účinnou právní úpravou a vyčerpat řádný opravný prostředek. Jinak by se vystavovala značnému riziku, že žaloba bude odmítnuta pro nepřipustnost. Žalobou přitom napadala jak exekuční příkaz, tak rozhodnutí o námitce. Ostatně městský soud za žalobu dokonce vybral dva soudní poplatky. Dospěl-li Nejvyšší správní soud ve výše uvedeném rozsudku k závěru, že se proti oběma zmiňovaným rozhodnutím správce daně lze nezávisle na sobě bránit správní žalobou, pak tomuto názoru žalobkyně vyhověla. Žalobou výslovně napadla obě rozhodnutí žalovaného, pouze ji podala až po vyčerpání řádného opravného prostředku. Pokud posléze městský soud žalobkyni odepřel možnost brojit i proti exekučnímu příkazu, jedná se o nepřiměřenou tvrdost plynoucí z přepjatého formalismu pramenícího z překvapivé a pozdější judikatury. Městský soud měl postupovat tak, aby žalobkyni zachoval právo efektivně se bránit exekučnímu příkazu. Uzavřel-li městský soud, že žalobou výslovně napadený exekuční příkaz je nezákonný (mj. z důvodu, že nezákonným způsobem stanoví úroky z prodlení), pak jej měl zrušit i s rozhodnutím o námitce. Pokud je exekuční příkaz nezákonný, z principu je nezákonné i rozhodnutí, které jej aprobovalo.

[15] Žalobkyně též činí sporným, že by ve vztahu k ní existoval řádný výkaz nedoplateků dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu pocházející z evidence daní ve smyslu § 149 daňového řádu, resp. z jejího osobního daňového účtu. Je pochybné, že by její konkrétní daňové povinnosti, jakožto údajné dlužnice byly podloženy předpisným dokladem ve smyslu § 149 odst. 4 daňového řádu. Nesprávnost a nepřezkoumatelnost výkazu nedoplateků přitom žalobkyně napadá, přestože jediným exekučním titulem by mohl být jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky. Výkaz nedoplateků však byl použit a jeho nesprávnost lze namítat pouze v rámci obrany proti zahájení daňové exekuce. Žalobkyně navíc v rozporu s § 153 odst. 3 daňového řádu nebyla vyrozuměna o výši jejich údajných nedoplateků a nebyla upozorněna na následky spojené s jejich neuhrazením. Tuto argumentaci uvedenou v podané žalobě ovšem městský soud přezkoumatelným způsobem nevypořádal. Připustil pouze, že vydání výkazu nedoplateků „nebylo ideální“, z této skutečnosti však nevyvodil náležité důsledky. Svým postupem fakticky žalobkyni neumožnil namítat nesprávnost výkazu nedoplateků.

[16] I po vydání napadeného rozsudku tak přetrvává důvodná pochybnost o pravomoci žalovaného vydat tento exekuční titul (výkaz nedoplateků). Údajné nedoplatky mají pocházet ze Slovenska a jediným exekučním titulem tedy mohl být jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky, k jehož vydání nemá žalovaný pravomoc. Sporná je též příslušnost žalovaného k vyřízení žádosti od slovenské finanční správy. Ze spisu ani z rozhodnutí není

nijak seznatelné, že by existovalo pověření uskutečněním úkonů při poskytování mezinárodní pomoci podřízeného správce daně od kontaktního orgánu ve smyslu § 9 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek. Tento žalobní bod městský soud nevypořádal.

[17] Exekuční příkaz na prodej movitých věcí ze dne 26. 9. 2023 byl navíc vydán v době, kdy před žalovaným probíhala dřívější daňová exekuce prodejem movitých věcí nařízená exekučním příkazem ze dne 28. 3. 2022, č. j. 1841479/22/2001-80541-110699. Ve věci tudíž byla dána překážka litispendence (překážka věci zahájené), neboť existovala shoda subjektů (tvrzeného dlužníka i správce daně), pohledávky, resp. vymáhaných pohledávek (přínejmenším zčásti), pravděpodobně i titulu, resp. titulů, i způsobu vymáhání. Nelze vymáhat jeden nedoplatek stejným způsobem daňové exekuce (např. vydáním dvou exekučních příkazů na prodej movitých věcí stejným správcem daně). Závěr městského soudu plynoucí z rozhodnutí žalovaného a ze správního spisu, že se jednalo o různé daňové pohledávky týkající se jiných zdaňovacích období, činí rozsudek vnitřně rozporným a nepřezkoumatelným. Současně totiž městský soud opakovaně uvádí, že daňová exekuce byla nařízena na základě žádosti slovenského správce daně a že jediným titulem je jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávky, který ani žalovaný nemá možnost zpochybňovat nebo posuzovat. Pokud není dána možnost jakkoli posuzovat jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávky, pak ani nelze dospět k jednoznačnému závěru, že se jedná o jiné daňové pohledávky.

III. Vyjádření žalovaného

[18] Žalovaný ve vyjádření navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. K věci konstatoval, že postupoval na základě žádostí dožadujícího slovenského orgánu o mezinárodní vymáhání. Součástí všech žádostí byly i jednotlivé jednotné doklady o vymahatelnosti finančních pohledávek. Žádosti byly podány elektronicky se všemi náležitostmi. Jednotné doklady o vymahatelnosti pohledávky obsahovaly údaje o stěžovateli, o vymáhaných pohledávkách a příslušejících úrocích z prodlení. Pohledávky nebyly v dožadujícím státě napadeny. V žádostech bylo též uvedeno, že v dožadujícím státě byly použity příslušné postupy k vymáhání pohledávek, které však nevedly k jejich úplné úhradě. Dále bylo uvedeno, že v dožadujícím státě neexistují žádná aktiva pro vymáhání nebo že takové postupy by nevedly k úplnému uhrazení pohledávek, přičemž dožadující orgán má k dispozici konkrétní informace, že dotyčná osoba má aktiva v dožádaném státě. Za doložené informace o vymáhaných pohledávkách v žádostech je odpovědný dožadující orgán. Dožádaný správce daně není povinen ani nemá možnost ověřovat pravdivost těchto informací. Vymáhání v rámci mezinárodní pomoci je nicméně vedeno podle práva platného v dožádaném státě, v daném případě tedy podle práva České republiky. V souladu s tím byl dle § 176 daňového řádu vyhotoven dostatečně srozumitelný výkaz nedoplatků obsahující všechny zákonné náležitosti. U každého nedoplatku uvedeného v exekučním příkazu je uvedena historie jeho vzniku a datum splatnosti, což je dostačující. Stejně tak, tedy dle práva České republiky, žalovaný stanovil i úroky z prodlení. Vůči žalobkyni pak nebyl aplikován § 153 odst. 3 daňového řádu, neboť žalobkyně byla o výši svých nedoplatků zpravena již v předešlých řízeních. Její další vyrozumívání by tak bylo neúčelné a nadbytečné.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

[19] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Následně přezkoumal rozsudek městského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.“)]. Kasační stížnost **není důvodná**.

[20] Soud se v první řadě zabýval stížným bodem týkajícím se rozsahu přezkumu, k němuž městský soud přistoupil na základě podané žaloby. Touto žalobou žalobkyně výslovně brojila proti dvěma rozhodnutím žalovaného, a to proti exekučnímu příkazu ze dne 26. 9. 2023, č. j. 7701236/23/2001-80541-051251, a proti následnému rozhodnutí o námitce ze dne 13. 12. 2023, č. j. 9204439/23/2000-11452-107363. Městský soud sice nejprve vybral soudní poplatek za žalobu za každé z napadených rozhodnutí, posléze však v napadeném rozsudku jako předmět řízení vymezil pouze rozhodnutí o námitce a výrokem III. žalobkyni vrátil přeplatek na soudním poplatku za žalobu proti exekučnímu příkazu.

[21] Možnost brojit proti exekučnímu příkazu vydanému dle daňového řádu „opravnými prostředky“ se v průběhu času měnila. V období od 1. 1. 2011 do 31. 12. 2013 bylo podle § 178 odst. 4 daňového řádu možné podat proti exekučnímu příkazu odvolání. Poté, od 1. 1. 2014 do 30. 6. 2025, uvedené ustanovení znělo tak, že proti exekučnímu příkazu „nelze (...) uplatnit opravné prostředky“. Bylo však možné podat proti exekučnímu příkazu námitku dle § 159 daňového řádu. Výkladem těchto ustanovení ve vztahu k soudnímu přezkumu se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. V usnesení ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016 - 53, č. 3873/2019 Sb. NSS, ANAFRA, dospěl k závěru, že námitka podaná podle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno vyčerpat před podáním správní žaloby. Dále rozšířený senát shledal, že rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak rozhodnutí o námitce podle § 159 daňového řádu podané proti tomuto exekučnímu příkazu.

[22] Zákonodárce následně (s účinností od 1. 1. 2021) zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, doplnil do § 159 daňového řádu mj. odstavec 5: „*V případě, kdy námitka směřuje proti rozhodnutí správce daně, je řádným opravným prostředkem proti tomuto rozhodnutí. Řádným opravným prostředkem námitka není ve vztahu k ustanovení vylučujícímu uplatnění řádného opravného prostředku.*“ Nejvyšší správní soud však v rozsudku ze dne 17. 1. 2024, č. j. 8 Afs 59/2023 - 39, č. 4575/2024 Sb. NSS, konstatoval, že ani po novele provedené zákonem č. 283/2020 Sb. nepředstavuje námitka podle § 159 daňového řádu podaná proti exekučnímu příkazu řádný opravný prostředek ve smyslu § 68 písm. a) s. ř. s., který je nutné vyčerpat před podáním správní žaloby.

[23] Pro úplnost nutno dodat, že s účinností od 1. 7. 2025 již podle § 178 odst. 4 daňového řádu nelze proti exekučnímu příkazu „*uplatnit opravné prostředky ani námitku*“.

[24] V nyní projednávané věci žalobkyně podala žalobu dne 13. 2. 2024. Učinila tak po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. a krátce po vydání rozsudku č. j. 8 Afs 59/2023 - 39. V kasační stížnosti pak tvrdí, že při podání žaloby vycházela z účinného znění § 159 odst. 5 daňového řádu, jakož i z odborné literatury, podle níž je námitka řádným opravným prostředkem proti exekučnímu příkazu, který je nutno vyčerpat před podáním správní žaloby. Žalobou výslovně napadla obě rozhodnutí žalovaného, pouze ji podala až po vyčerpání řádného opravného prostředku. Městský soud

jí pak na základě překvapivého rozhodnutí Nejvyššího správního soudu odepřel možnost efektivně se bránit exekučnímu příkazu.

[25] Žalobkyni lze dát do jisté míry za pravdu. Městský soud totiž postupoval poněkud nekonzistentně. Učinil tak však způsobem, který materiálně vzato nezkrátil žalobkyni na právech a nezpůsobil nezákonnost jeho rozsudku.

[26] Z hlediska přípustnosti žaloby a rozsahu soudního přezkumu se totiž městskému soudu vzhledem k právním a skutkovým okolnostem nabízely v zásadě tři možnosti. Zprvce mohl vyložit právní úpravu daňového řádu po novelizaci účinné od 1. 1. 2021 ve smyslu, jak ji Nejvyšší správní soud ozřejmil v rozsudku č. j. 8 Afs 59/2023 - 39 (nutno dodat, že první senát nevidí důvodu, pro nějž by se měl od výkladu provedeného citovaným rozsudkem osmého senátu odchýlit). V takovém případě měl podanou žalobu vyhodnotit jako žalobu podanou proti dvěma samostatně žalovatelným rozhodnutím a ve vztahu ke každému z těchto rozhodnutí měl posoudit splnění podmínek řízení. Musel by však dospět k jednoznačnému závěru, že žalobu proti exekučnímu příkazu podala žalobkyně opožděně. Exekuční příkaz ze dne 26. 9. 2023, č. j. 7701236/23/2001-80541-051251, žalovaný doručil žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce dne 27. 9. 2023. Dvouměsíční lhůta k podání žaloby proti exekučnímu příkazu (§ 72 odst. 1 s. ř. s.) tudíž marně uplynula dnem 27. 11. 2023. Naopak vůči rozhodnutí o námitce ze dne 13. 12. 2023, č. j. 9204439/23/2000-11452-107363, doručené žalobkyni téhož dne, byla lhůta pro podání žaloby zachována. Výsledkem takového posouzení podmínek řízení by pak měl být výrok o meritorním přezkoumání rozhodnutí o námitce a výrok o odmítnutí žaloby proti exekučnímu příkazu pro opožděnost. Z obsahu soudního spisu je patrné, že tímto způsobem městský soud nepostupoval.

[27] Zadruhé mohl městský soud vyhodnotit právní úpravu daňového řádu po novelizaci účinné od 1. 1. 2021 ve smyslu, jak jej prosazuje stěžovatelka, totiž že účelem nové právní úpravy bylo zakotvit námitku jako řádný opravný prostředek proti exekučnímu příkazu. Tím by došlo k překonání závěrů uvedených v usnesení rozšířeného senátu ve věci *ANAFRA* a k nutnosti podat námitku a vyčkat na rozhodnutí o ní před podáním správní žaloby. Zde je nutno uvést, že takto by městský soud mohl postupovat pouze do okamžiku vyjasnění právní úpravy rozsudkem č. j. 8 Afs 59/2023 - 39. Sám Nejvyšší právní soud v bodě 20 tohoto rozsudku nicméně konstatoval, že „*změnou § 159 daňového řádu, účinnou od 1. 1. 2021, zákonodárce evidentně zamýšlel koncipovat námitku jako řádný opravný prostředek, jenž lze v rámci daňového řízení uplatnit (i) proti exekučnímu příkazu, na rozdíl od jakýchkoli jiných opravných prostředků [§ 178 odst. 4 ve spojení s § 108 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu].* Zákonodárce tento svůj záměr vyjádřil v textu § 159 odst. 5 tohoto zákona, jakož i v důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb.“ Soud ovšem shledal problematickým, zda se „*tento záměr zákonodárci skutečně a jednoznačně podařilo do nové právní úpravy vtělit (...), a to pro adresáty normy, jasně, srozumitelně a funkčně*“, přičemž dospěl k závěru, že tomu tak nebylo.

[28] V této souvislosti lze zároveň zmínit, že nezbytnost vyčerpat řádný opravný prostředek v podobě námítky před podáním žaloby proti exekučnímu příkazu předpokládala i odborná literatura odkazovaná žalobkyní (Lichnovský, O., Ondříšek, R., Nováková, P., Kostolanská, E., Rozehnal, T. *Daňový řád. Komentář*. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 770–772; obdobně i 5. vydání téhož komentáře, 2024, s. 825–827). V případě tohoto výkladu by městský soud musel exekuční příkaz považovat za rozhodnutí

pokračování

vydané správním orgánem v první instanci a rozhodnutí o námitce za rozhodnutí o řádném opravném prostředku. Přestože způsob, jakým městský soud vypořádal žalobní bod týkající se stanovení úroků z prodlení, tomu zcela neodpovídá, lze mít za to, že právě tímto způsobem městský soud *de facto* postupoval.

[29] K uvedenému je třeba uvést, že v rozsudku č. j. 8 Afs 59/2023 - 39 kasační soud hodnotil právě opačnou situaci, než k jaké došlo v nynějším případě – žalobce podal žalobu přímo proti exekučním příkazům a Městský soud v Praze ji s odkazem na novelizovanou právní úpravu odmítl dle § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. pro nevyčerpání řádných opravných prostředků. V nyní projednávané věci naopak žalobkyně vycházela z názoru, který bylo možno hájitelně dovodit z nové právní úpravy a ze související důvodové zprávy k novelizačnímu zákonu, jakož i z odborné literatury, a s podáním správní žaloby vyčkala až na dobu po vyčerpání domnělého řádného opravného prostředku. Přitom k vyjasnění právní povahy institutu námítky došlo ze strany Nejvyššího správního soudu až těsně před uplynutím lhůty pro podání žaloby přímo proti exekučnímu příkazu a podáním žaloby proti rozhodnutí o námitce.

[30] Jako třetí se pak nabízel postup, který by šel stručně popsat jako „zachování práva žalovat v pochybnostech“, vedl by však ke shodnému výsledku jako druhá varianta. V této souvislosti lze odkázat na obecné principy uvedené v bodě 48 rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 41, č. 3686/2018 Sb. NSS, *HOPR TRADE CZ*, které se sice věcně týkaly nezbytnosti využití jiných právních prostředků ochrany před podáním zásahové žaloby (§ 85 s. ř. s.), vzhledem ke své povaze jsou však přenositelné i na problematiku využití řádných opravných prostředků před podáním žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Rozšířený senát v něm uvedl: *„V případě, že je ze samotné právní úpravy dotyčného prostředku ochrany či z již existující a relevantně nezpochybněné judikatury vysokých soudů zřejmé a nesporné, že jde o prostředek jsoucí plně v dispozici jednotlivce k ochraně jeho subjektivních práv, je třeba, aby tento prostředek jednotlivec před podáním zásahové žaloby využil. Naopak, je-li z právní úpravy či judikatury zřejmé a nesporné, že se nejedná o takový prostředek, je užití daného prostředku ochrany z hlediska běhu lhůt a včasnosti podání žaloby irrelevantní – jeho užití nemá na běh lhůty k podání žaloby žádný vliv. V pochybnostech, tedy u prostředků ochrany, jejichž povaha není z právní úpravy či judikatury zřejmá, pak platí, že jejich užití nemůže být jednotlivci pro účely běhu lhůt k podání zásahové žaloby na újmu.“*

[31] Jak je nastíněno výše, právní situaci, v níž se na přelomu let 2023 a 2024 ocitla žalobkyně, je možné hodnotit tak, že povaha námítky coby řádného opravného prostředku proti exekučnímu příkazu nebyla z právní úpravy či judikatury zřejmá. Proto nemohlo být její uplatnění žalobkyní pro účely běhu lhůty pro podání žaloby proti správnímu rozhodnutí na újmu. Z hlediska soudního přezkumu by však v takovém případě již měla být respektována specifika tohoto typu řízení a rozhodnutí prvního stupně by mělo být hodnoceno v jednotě s rozhodnutím o opravném prostředku (z toho vycházel i kasační soud při vymezení předmětu přezkumu).

[32] Tak tomu vzhledem k překryvu žalobní argumentace směřující jak proti exekučnímu příkazu, tak proti rozhodnutí o námitce, *de facto* bylo v řízení u městského soudu i v nyní projednávané věci. Jedinou výjimkou bylo v tomto ohledu již shora zmiňované vypořádání žalobního tvrzení ohledně stanovení příslušenství daňových pohledávek, konkrétně úroků z prodlení, v exekučním příkazu (k problematice samotné viz níže).

[33] Pokud jde o jednotlivé kasační námitky, žalobkyně nejprve obecným způsobem poukazovala na nejasnosti plynoucí ze vztahu mezi exekučním příkazem, výkazem nedoplatků a jednotnými doklady o vymahatelnosti finančních pohledávek. Městský soud se danou problematikou, kterou označil jako „*první okruh námitek týkajících se zmatečnosti, nepřehlednosti a nepřezkoumatelnosti exekučního příkazu a rovněž tak neexistenci exekučního titulu*“, zabýval komplexním způsobem v bodech 23 až 35 napadeného rozsudku, v nichž vůči uplatněným žalobním tvrzením vystavěl vlastní ucelenou argumentaci, kterou logicky a srozumitelně vyložil. Nejvyšší správní soud se se závěry městského soudu ztotožnil.

[34] Zde je nutno v první řadě uvést, že městský soud nijak nezpochybnil ustanovení § 20 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, podle něhož *jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky je ode dne obdržení žádosti o vymáhání finanční pohledávky jediným titulem pro vymáhání finanční pohledávky v České republice*. Jak plyne z § 2 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, *při provádění mezinárodní pomoci se postupuje podle daňového řádu, pokud tento zákon nestanoví jinak*. Nelze mít za to, že by citované ustanovení § 20 odst. 2 tohoto zákona samo o sobě vylučovalo možnost správce daně vystavit na základě obdrženého jednotného dokladu o vymahatelnosti finanční pohledávky výkaz nedoplatků dle § 176 daňového řádu. Jeho smysl totiž spočívá jinde, a to v usnadnění mezinárodní spolupráce. Jak plyne z čl. 12 odst. 1 směrnice Rady 2010/24/EU ze dne 16. 3. 2010 o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření, *jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávky v dožádaném členském státě odráží základní obsah původního dokladu o vymahatelnosti pohledávky a je jediným základem pro opatření k vymáhání pohledávky a předběžná opatření přijímaná v dožádaném členském státě*. Nepodléhá žádnému úkonu uznání, doplnění nebo nahrazení v tomto členském státě. Jedním ze základních cílů směrnice totiž jednoznačně bylo *vyřešit problémy související s uznáním a překladem aktů vydaných v jiném členském státě, které jsou nejvýznamnějším důvodem, proč je stávající úprava týkající se pomoci neúčinná* (bod 8 preambule směrnice). Právě k tomuto cíli má vést zavedení jednotného dokladu o vymahatelnosti pohledávky. Směrnice přitom pro zvýšení účinnosti jí předpokládaných postupů akcentuje, pokud možno, plné využití vnitrostátního práva dožádaného orgánu (srov. např. čl. 13 odst. 1 směrnice či bod 14 její preambule).

[35] Na druhou stranu z uvedeného neplyne, že by dožádaný orgán české finanční správy měl po obdržení žádosti o mezinárodní vymáhání vyhotovit výkaz nedoplatků obsahující pohledávky z jednotného dokladu o vymahatelnosti a teprve na základě tohoto „sekundárního“ titulu nařídit daňovou exekuci. Stanoví-li § 20 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, že jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky je jediným titulem pro vymáhání finanční pohledávky v České republice, je nepochybné, že exekuční příkaz z něj musí vycházet a musí být vydán na jeho základě. A právě tato skutečnost je v nyní projednávané věci podstatná z hlediska možného zkrácení žalobkyně na právech. Napadený exekuční příkaz totiž z materiálního i formálního hlediska byl vydán na základě jednotných dokladů o vymahatelnosti finanční pohledávky, které žalovaný obdržel. Konkrétně šlo o jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávky (referenční číslo 101991619/2022) k žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání doručené českým orgánům dne 26. 10. 2022 (ref. č. SK_e1145772022D) a jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávky (ref. č. 103110266/2022) k žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání doručené českým orgánům dne 19. 9. 2023 (ref. č. SK_1126932023D). Přestože exekuční příkaz odkazuje

pokračování

na žalovaným vyhotovený vykonatelný výkaz nedoplatků ze dne 26. 9. 2023 (sestavený ke dni 22. 9. 2023 a obsahující pouze pohledávky z označených jednotných dokladů o vymahatelnosti pohledávky včetně souvisejících úroků z prodlení vzniklých po obdržení žádosti o mezinárodní vymáhání), výslovně obsahuje též údaje týkající se jednotných dokladů o vymahatelnosti finanční pohledávky, které byly jeho podkladem – referenční číslo jednotného dokladu, částky jednotlivých pohledávek vždy ve složení základní částka a úroky do dne přede dnem zaslání žádosti, povaze těchto pohledávek odpovídající zúčtovací symboly, datum vydání příslušných rozhodnutí dožadujícího orgánu a datum splatnosti v České republice. Plně tak ob stojí závěr městského soudu, že postup žalovaného nebyl „zcela ideální“, nejednalo se však o vadu, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí (viz bod 34 rozsudku městského soudu). Lze dodat, že k otázce, zda dožádané orgány české finanční správy byly oprávněny posuzovat původní tituly pro vymáhání dotyčných finančních pohledávek a správnost údajů uvedených v obdržených jednotných dokladech o vymahatelnosti, městský soud správně odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2022, č. j. 4 Afs 342/2021 - 35 (viz též např. čl. 14 odst. 1, 2 směrnice Rady 2010/24/EU).

[36] Pokud pak jde o námitku nepřezkoumatelnosti exekučního příkazu, resp. výkazu nedoplatků, neobstojí odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017 - 40, č. 3825/2019 Sb. NSS. Městský soud v nyní projednávané věci nepostupoval v rozporu se závěry vyjádřenými v tomto rozsudku. Zásadní rozdíl přitom spočívá ve skutkovém základu obou věcí, jakož i v přístupu městského soudu (v obou věcech o žalobě rozhodoval Městský soud v Praze). Ve věci pátého senátu žalobce v žalobě poukazoval na konkrétní údaje uvedené ve výkazu nedoplatků, které byly dle jeho názoru nesprávné, městský soud však dospěl k závěru, že v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu se nelze zabývat samotným výkazem nedoplatků a ustal na tom, že správce daně postupoval v souladu s § 152 daňového řádu, který stanoví pořadí úhrady daně. V nynějším případě ovšem žalobkyně jak v námitce, tak v žalobě (a ostatně i v kasační stížnosti) pouze neurčitě poukazovala na „zmatečnost, nepřehlednost a nepřezkoumatelnost Exekučního příkazu, zejména pokud jde o vymezení daně, případně daní, na kterých měl údajný vykonatelný nedoplatek vzniknout“. Dle označeného rozsudku pátého senátu je správní soud povinen posoudit věcnou správnost výkazu nedoplatků v rámci žaloby proti exekučnímu příkazu a přezkoumatelným způsobem se vypořádat s veškerými námitkami žalobce. K samotnému obsahu výkazu nedoplatků pak pátý senát uvedl, že z něj musí být „zjistitelné, jak správce daně k výši vymáhané dlužné daně dospěl“, či (jinak řečeno) „přezkoumatelným způsobem seznatelné, jak k té které konkrétní výši nedoplatku, který je veden u fakticky uhrazené daně, správce daně dospěl“.

[37] Z napadeného rozsudku městského soudu v nyní projednávané věci je zřejmé, že městský soud se problematikou správnosti exekučního příkazu, resp. výkazu nedoplatků výslovně zabýval (viz zejména body 33 a 34 napadeného rozsudku; jak ověřil i Nejvyšší správní soud, údaje uvedené v exekučním příkazu, resp. ve výkazu nedoplatků ze dne 26. 9. 2023 odpovídají obsahu správního spisu). Činil tak přitom v přímé návaznosti na žalobní tvrzení, které ovšem nebylo dostatečně konkretizované, neboť žalobkyně pouze obecně odkazovala na nepřezkoumatelnost těchto aktů žalovaného. Argumenty týkající se jednotlivých nedoplatků žaloba postrádala. Za těchto okolností ovšem byl rozsah soudního přezkumu zvolený městským soudem dostačující. Zde je nutno připomenout, že řízení před správními soudy je ovládáno zásadou dispoziční. Jinak řečeno, obsah a kvalita žaloby do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku

soudu. Je na žalobci, aby v žalobě specifikoval zcela konkrétní skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí žalovaného. Pokud, jako v tomto případě, žalobkyně své výtky formulovala pouze obecně a nekonkrétně, postačí jejich vypořádání na obdobné úrovni obecnosti.

[38] Jedním z mála konkrétních tvrzení uplatněným (zcela shodně) jak v námitce proti exekučnímu příkazu, tak v žalobě, žalobkyně činila sporným „*nepochopitelné stanovení dat splatností jednotlivých položek, kdy některé z údajných daní se měly stát splatnými více než rok od jejich vyměření, jiné v relativně brzké návaznosti (u 12 různých údajných pohledávek jsou uvedena toliko 2 různá data splatnosti)*“. Nutno konstatovat, že žalovaný i městský soud tuto argumentaci vypořádali pouze implicitně, tedy tak, že takový postup je v souladu se zákonem. Je zjevné, že takový způsob nakládání s argumentací účastníka řízení je na samé hraně přezkoumatelnosti, s ohledem na celkový kontext však v nyní projednávané věci ještě ob stojí. Klíčovým hlediskem je v tomto ohledu skutečnost, že stanovení splatnosti jednotlivých pohledávek skutečně odpovídá zákonu. Podle § 17 odst. 4 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek totiž platí, že *den obdržení žádosti o vymáhání finanční pohledávky z jiného státu se pro účely správy daní v České republice považuje za den splatnosti této finanční pohledávky*. Tomu údaje uvedené ve výkazu nedoplatek ze dne 26. 9. 2023, jakož i v samotném exekučním příkazu z téhož dne (tedy data 26. 10. 2022 a 19. 9. 2023) plně odpovídají.

[39] Co se týče tvrzení stěžovatelky ohledně příslušenství vymáhaných daňových pohledávek, lze ve shodě s napadeným rozsudkem uvést, že stěžovatelka je uplatnila poprvé až v žalobě. Uvedla v ní, že příslušenství daňových pohledávek mělo být stanoveno jednotným dokladem o vymahatelnosti finanční pohledávky dle právní úpravy dožadujícího státu, nikoli dle právní úpravy státu dožádaného, jak zcela nepochopitelně u úroku z prodlení učinil správce daně v exekučním příkazu. Žalovaný, který svůj názor na tuto námitku mohl poprvé vyslovit až v řízení před městským soudem, však k tomu ve vyjádření k žalobě pouze obecně konstatoval, že vymáhání v rámci mezinárodní pomoci je vedeno podle práva platného v dožádaném státě s tím, že u každého nedoplatku uvedeného v exekučních příkazech uvedl historii jeho vzniku a vyjádřil se k jeho splatnosti, což je dostačující. Obdobně ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný jen uvedl, že úroky z prodlení byly stanoveny řádně dle práva České republiky.

[40] Městský soud toto žalobní tvrzení vypořádal v bodech 37 až 42 napadeného rozsudku. K podstatě žalobní argumentace ovšem toliko v bodech 37 a 38 souhlasil s hodnocením žalobkyně, že „*pokud jde o stanovení příslušenství daňových pohledávek, příslušenství (úrok z prodlení) by mělo být stanoveno jednotným dokladem o vymahatelnosti finanční pohledávky dle právní úpravy dožadujícího státu, nikoli dle právní úpravy státu dožádaného*“, a ve zbytku se zabýval jen tím, proč i přes přitakání názoru žalobkyně nemůže zrušit exekuční příkaz (k tomuto postupu viz výše). S názorem, který vyslovil městský soud, se Nejvyšší správní soud zcela neztotožnil. Je totiž správný pouze částečně, a to ve vztahu k úrokům z prodlení vzniklým do dne přede dnem zaslání žádosti o mezinárodní vymáhání. Jak však plyne z čl. 13 odst. 3 směrnice Rady 2010/24/EU, *ode dne obdržení žádosti o vymáhání pohledávky účtuje dožadovaný orgán úroky z prodlení podle platných právních a správních předpisů v dožádaném členském státě*. Tomu odpovídá i § 22 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, podle něhož *po dobu vymáhání finanční pohledávky v rámci poskytování mezinárodní pomoci v tuzemsku vzniká*

pokračování

dlužníkovi povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení ode dne obdržení žádosti o vymáhání finanční pohledávky.

[41] Jak Nejvyšší správní soud ověřil ve správním spisu, takto stanovené úroky z prodlení vzniklé až po obdržení žádosti orgány dožádaného státu žalovaný vyčíslil jak ve výkazu nedoplatků ze dne 26. 9. 2023, tak v napadeném exekučním příkazu. Stejně tak tyto akty obsahují odkazy na podkladové jednotné doklady o vymahatelnosti pohledávky (ref. č. 101991619/2022 a 103110266/2022) s rozlišením částek jednotlivých pohledávek vždy na základní částku a úroky vzniklé do dne přede dnem zaslání žádosti. Z uvedeného je zřejmé, že žalovaný postupoval v souladu s právní úpravou. Naopak závěr městského soudu byl správný pouze částečně (nesprávný byl zejména v tom, že tvrzení žalobkyně by mělo vést ke zrušení napadeného exekučního příkazu), proto jej Nejvyšší správní soud korigoval.

[42] Žalobkyně dále namítla, že se městský soud přezkoumatelným způsobem nevypořádal s jejím tvrzením o porušení § 153 odst. 3 daňového řádu ze strany žalovaného. K tomuto bodu je třeba uvést, že městský soud se tímto žalobním tvrzením zabýval v bodě 36 napadeného rozsudku, v němž zejména poukázal na souvislosti plynoucí ze skutečnosti, že orgány české finanční správy postupovaly na základě mezinárodního dožádání. Přestože jeho reakce na uplatněný žalobní bod není zcela vyčerpávající, nelze mít za to, že by se jednalo o vadu, která by svou intenzitou mohla napadený rozsudek zatížit nezákonností, pokud jde o posouzení věci samé. Nutno dodat, že konstatování nepřezkoumatelnosti by mělo být vyhrazeno opravdu výjimečným případům, kdy není z odůvodnění napadeného rozhodnutí vůbec patrné hodnocení podstatných důvodů či skutečností (srov. bod 29 usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS).

[43] Nejvyšší správní soud k tomu považuje za vhodné doplnit následující. Podle § 2 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek platí, že *při provádění mezinárodní pomoci se postupuje podle daňového řádu, pokud tento zákon nestanoví jinak*. Dle § 153 odst. 3 daňového řádu *správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Správce daně tak učiní vždy, jedná-li se o nedoplatek, který má být poprvé vymáhán; to neplatí, byl-li daňový subjekt o nedoplatku již dříve vyrozuměn, hrozí-li nebezpečí z prodlení nebo by vyrozumění bylo zjevně neúčelné*. Posléze citované ustanovení je v daňovém řádu zařazeno do stejné části a hlavy (část třetí hlava V *Placení daní*) jako ustanovení o vymáhání daní, přičemž *en bloc* nelze vyloučit jeho použití při vyřizování mezinárodní žádosti o vymáhání. Vzhledem k obvyklé povaze těchto žádostí a okolnostem, které jejich podání předcházejí v dožadujícím státě, však jeho použití lze mít za krajně nepravděpodobné.

[44] Jak plyne již ze samotného znění, citované ustanovení neukládá správci daně povinnost vyrozumět vždy daňový subjekt před zahájením exekuce o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018 - 51, mají orgány finanční správy při rozhodování, zda daňový subjekt vyrozumět o nedoplatku, či nikoliv, diskreční oprávnění, které je limitováno zejména účelností takového kroku. Ta bude vždy záviset na okolnostech případu.

[45] V nyní projednávané věci kasační soud neshledal, že by orgány finanční správy limity správního uvážení překročily. Žalobkyně navíc v žalobě ani v kasační stížnosti neupřesnila, jak ji tento postup žalovaného konkrétně zkrátil na právech, poukazovala pouze na porušení daného ustanovení. Ze správního spisu je zřejmé, že žádosti slovenských finančních orgánů o mezinárodní pomoc při vymáhání, které byly podkladem pro vydání nyní přezkoumávaného exekučního příkazu (žádost referenční číslo SK_e1145772022D doručená českým orgánům dne 26. 10. 2022 a žádost ref. č. SK_1126932023D doručená českým orgánům dne 19. 9. 2023), směřovaly přímo k provedení vymáhacích, nikoli informativních úkonů. V části 3 těchto žádostí navíc slovenské orgány uvedly, že dotčené *„pohledávky nebyly napadeny“*, *„ve státě dožadujícího orgánu byly použity příslušné postupy k vymáhání pohledávky, které však nevedly k úplnému uhrazení pohledávky“*, a *„je zřejmé, že v dožadujícím státě neexistují žádná aktiva pro vymáhání nebo že takové postupy by nevedly k úplnému uhrazení pohledávky, a dožadující orgán má k dispozici konkrétní informace uvádějící, že dotyčná osoba má aktiva v dožádaném státě“*. Je zjevné, že z těchto údajů, které žalovaný neměl důvod zpochybňovat, plyne poměrně jasná neúčelnost úkonu, jímž by měl žalovaný ještě před zahájením daňové exekuce v České republice vyrozumět žalobkyni o výši jejích nedoplatků a upozornit ji na následky spojené s jejich neuhrazením.

[46] Stěžovatelka dále namítla, že městský soud nevypořádal žalobní bod týkající se *příslušnosti žalovaného* k vyřízení žádosti slovenské finanční správy. Podle jejího názoru není ze správního spisu, exekučního příkazu ani rozhodnutí o námitce patrné pověření žalovaného od kontaktního orgánu dle § 9 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek.

[47] Stěžovatelka se mýlí. Městský soud se daným žalobním tvrzením dostatečným způsobem zabýval v bodech 28. a 29. napadeného rozsudku. Uzavřel přitom, že *„[z]e správního spisu, konkrétně na str. 3 všech žádostí o vymáhání, pak vyplývá, že žalovaný byl Generálním finančním ředitelstvím pověřen uskutečněním úkonů při poskytování mezinárodní pomoci ve smyslu ust. § 9 zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání.“* Toto zjištění odpovídá obsahu správního spisu. V něm se nachází čtyři žádosti o vymáhání, které slovenský dožadující orgán (Finanční ředitelství SR) postupně zasílal českému dožádanému orgánu, jímž bylo Generální finanční ředitelství (postavení tohoto orgánu coby pověřeného ústředního kontaktního orgánu nečiní stěžovatelka sporným). Generální finanční ředitelství žádosti zpracovalo a v souladu s § 5 odst. 1 písm. b) a § 9 zákona o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek je předalo k vyřízení žalovanému. Pověření žalovaného přitom provedlo tím, že v každé z předaných žádostí vždy na straně 3 v kolonce 2.B. jako úřad vyřizující žádost označilo žalovaného. Nejvyšší správní soud nevidí důvodu, pro nějž by příslušné pověření nemohlo proběhnout tímto způsobem. Ostatně ani stěžovatelka v tomto ohledu nic neuvádí, tvrdí pouze, že pověření není z ničeho patrné.

[48] Stěžovatelka též brojí proti způsobu, jímž městský soud naložil s námitkou kolize dvou shodných daňových exekucí (překážka věci zahájené). Obsahově v zásadě shodné tvrzení jako v kasační stížnosti přitom žalobkyně uplatnila nejen v žalobě, ale i v námitce proti exekučnímu příkazu. Poukázala na mobiliární exekuci nařízenou exekučním příkazem žalovaného ze dne 28. 3. 2022, č. j. 1841479/22/2001-80541-110699, a obecně uvedla, že jsou splněny všechny aspekty pro existenci tzv. překážky litispendence.

[49] K uvedenému je nutno v první řadě uvést, že míře obecnosti tvrzení uplatněných žalobkyní v námitce proti exekučnímu příkazu a v žalobě odpovídá způsob, jakým s touto

pokračování

argumentací naložili žalovaný a městský soud. Přestože by si jak rozhodnutí o námitce, tak rozsudek městského soudu v daném ohledu zasloužily poněkud pečlivější přístup a podrobnější odůvodnění, nelze dospět k závěru o jejich nepřezkoumatelnosti či nesprávnosti.

[50] Jak je uvedeno již výše, ze správního spisu plyne, že exekuční příkaz ze dne 26. 9. 2023 žalovaný vydal (s odkazem na vykonatelný výkazu nedoplatků z téhož dne sestavený ke dni 22. 9. 2023) na základě dvou jednotných dokladů o vymahatelnosti pohledávek vystavených slovenskou finanční správou. Konkrétně šlo o:

- jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávky k žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání (ref. č. SK_e1145772022D) doručené českým orgánům dne 26. 10. 2022, který pod ref. č. 101991619/2022 obsahoval celkem čtyři pohledávky (vždy ve složení základní částka a úroky do dne přede dnem zaslání žádosti), a to na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září a říjen 2021, na dani z motorových vozidel za zdaňovací období roku 2021 a na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2021, a
- jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávky k žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání (ref. č. SK_1126932023D) doručené českým orgánům dne 19. 9. 2023, který pod referenčním číslem 103110266/2022 obsahoval celkem dvě pohledávky (vždy ve složení základní částka a úroky do dne přede dnem zaslání žádosti), a to na daň z přidané hodnoty *vyměřenou po kontrole* za zdaňovací období červen a červenec 2021.

Exekuční příkaz ze dne 10. 3. 2022, č. j. 1841479/22/2001-80541-110699, pak žalovaný dne 28. 3. 2022 vydal (s odkazem na vykonatelný výkaz nedoplatků z 10. 3. 2022 sestavený ke dni 9. 3. 2022) na základě jednotného dokladu o vymahatelnosti pohledávek vystaveného slovenskou finanční správou k žádosti o mezinárodní pomoc při vymáhání (ref. č. SK_e746702022D) doručené českým orgánům dne 12. 1. 2022, který pod referenčním číslem 102340105/2021 obsahoval celkem dvě pohledávky (vždy ve složení základní částka) plynoucí z *předběžných opatření na složení peněžní sumy* na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a červenec 2021.

[51] Z uvedeného je zjevná správnost závěru žalovaného aprobovaného městským soudem, že v případě žalobkyní zmiňovaných exekučních příkazů se jednalo o nedoplatky s odlišným právním důvodem jejich vzniku. Jak správně podotkl městský soud v bodě 43 napadeného rozsudku, pro dožádané orgány české finanční správy je při vyřizování žádosti rozhodující jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávek. Ten je pro dožádanou finanční správu jediným exekučním titulem. A právě již z tohoto pro českou finanční správu primárního úhlu pohledu v daném případě nemohlo dojít ke kolizi dvou daňových exekucí, neboť každá z nich byla nařízena na základě jiných jednotných dokladů o vymahatelnosti pohledávek.

[52] Žalovaný ani městský soud přitom nezatížili svá rozhodnutí nezákonností či vnitřní rozporností, pokud se v zásadě nad rámec nezbytného zabývali i obsahem jednotlivých jednotných dokladů o vymahatelnosti pohledávek a shledali odlišnosti v uplatněných daňových povinnostech žalobkyně (k jedinému částečnému překryvu došlo u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červen a červenec 2021, kdy exekučními tituly, na jejichž základě slovenská finanční správa vystavila chronologicky první jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávek, byla předběžná opatření na složení peněžní sumy, tedy zajišťovací instituty, zatímco exekučními tituly, na jejichž základě vystavila

chronologicky čtvrtý jednotný doklad o vymahatelnosti pohledávek, byla rozhodnutí o stanovení daně po daňové kontrole). Městský soud k tomu správně dodal, že v případě „překryvu“ pohledávek „*musí žalobkyně své námitky uplatnit u slovenského správce daně*“.

[53] Přestože výše byla nepřipustná kolize žalobkyní označených daňových exekucí vyloučena, nutno ještě dodat, že dřívější daňovou exekuci nařízenou exekučním příkazem vydaným dne 28. 3. 2022 pod č. j. 1841479/22/2001-80541-110699 žalovaný zcela zastavil rozhodnutím ze dne 12. 10. 2023, č. j. 7908895/23/2001-80541-051251. Důvodem pro tento postup byla skutečnost, že slovenská finanční správa vzala zpět žádost o mezinárodní pomoc při vymáhání pohledávky týkající se chronologicky prvního jednotného dokladu o vymahatelnosti pohledávky kvůli pozbytí účinnosti předběžných opatření, na jejichž základě byl tento jednotný doklad vystaven. Z uvedeného plyne, že i kdyby žalobkyní označené daňové exekuce byly skutečně v kolizi, s nastoupením účinků rozhodnutí o zastavení dřívější daňové exekuce by došlo k jejímu odstranění, a tedy i k odpadnutí případné překážky litispendence. Ze dvou teoreticky kolidujících daňových exekucí byla nadále vedena pouze jedna. Z obsahu rozhodnutí o zastavení dřívější daňové exekuce ani obecně ze správního spisu přitom nijak nevyplývá, že by toto rozhodnutí mělo vůči pozdější daňové exekuci (nařízené exekučním příkazem ze dne 26. 9. 2023) vytvářet překážku věci rozhodnuté. Ostatně ani žalobkyně nic takového netvrdí.

V. Závěr a náklady řízení

[54] Na základě výše uvedeného Nejvyšší správní soud shledal, že kasační stížnost není důvodná. Proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[55] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl na základě § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. podle úspěchu ve věci. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 11. září 2025

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu