

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **R. M.,** zast. JUDr. Ludmilou Pávkovou, advokátkou se sídlem Kodaňská 558/25, Praha 10, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2014, č. j. 4946/14/5000-14503-710158, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci ze dne 11. 2. 2015, č. j. 59 Af 27/2014 – 69,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočky v Liberci (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného specifikovanému v záhlaví (dále jen „napadené rozhodnutí“). Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítnul odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Liberecký kraj, Územního pracoviště v Jablonci nad Nisou (dále jen „správce daně“) ze dne 26. 7. 2013, č. j. 837833/13/2604-25200-506672 (dále jen „rozhodnutí o odvolání“), jímž bylo rozhodnuto o prvním odvolání stěžovatele tak, že se podanému odvolání částečně vyhovuje, rozhodnutí správce daně ze dne 10. 4. 2013, č. j. 429002/13/2604-25200-506262, bylo částečně změněno, a ve zbytku bylo odvolání zamítnuto. Posledně jmenovaným rozhodnutím byl

vydán exekuční příkaz na prodej nemovitostí označených ve výroku k vymožení nedoplatku, včetně úroku z prodlení a exekučních nákladů.

[2] Rozhodnutím o odvolání byly změněny vymáhané částky, a to tak, že exekuce na prodej nemovitostí se nařizuje k vymožení nedoplatku ve výši 7 879 358,12 Kč, včetně příslušejícího úroku z prodlení ke dni 10. 4. 2013 ve výši 4 753 247,95 Kč a exekučních nákladů ke dni nařízení exekuce ve výši 252 652 Kč, tj. celkem 12 885 258,07 Kč, jakož i úroku z prodlení z částky 6 380 203,12 Kč od 11. 4. 2013 do zaplacení dle roční výše repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. K částce nedoplatku ve výši 1 499 155 Kč úrok z prodlení nevznikne.

[3] Krajský soud podané žalobě nevyhověl. V první řadě se vypořádal s namítanou nicotností rozhodnutí o odvolání z důvodu vydání rozhodnutí věcně a místně nepříslušným správcem daně v rámci autoremedury, jakož i s nicotností exekučního příkazu. Soud dospěl k závěru, že exekuční příkaz není nicotný, obsahuje veškeré zákonné náležitosti, a neshledal vady, které by činily exekuční příkaz vnitřně rozporným. K možnosti vydat rozhodnutí v rámci částečné autoremedury pak konstatoval: správce daně může rozhodnout o částečné autoremeduře svého rozhodnutí právě tehdy, pokud odvolání daňového subjektu proti rozhodnutí vyhoví jen částečně, ve zbytku pak odvolání zamítne. To se v nynějším případě stalo, změna exekučního příkazu představovala vyhovění uplatněné odvolací námitce a v důsledku toho nařízení daňové exekuce pro nižší daňový nedoplatek, a proto i pro nižší úrok z prodlení a nižší exekuční náklady. Soud rovněž neshledal důvodnou výtku, že odkaz na výkaz nedoplatků neoznačuje konkrétního správce daně, který jej vydal.

[4] Neshledal ani neurčitost výroku rozhodnutí o odvolání, jež by mohla vést k závěru o nicotnosti. Výrok o částečné autoremeduře musí kromě obecných náležitostí obsahovat vyjádření toho, v čem provedená částečná změna rozhodnutí spočívá, a konstatování, že ve zbytku se odvolání zamítá. Rozsah, v jakém nebylo odvolacím námitkám vyhověno, obvykle dokresluje odůvodnění takového rozhodnutí. Uvedeným požadavkům rozhodnutí správce daně o odvolání vyhovuje. Neurčitost výroku rozhodnutí nelze spatřovat v neuvedení zdaňovacího období, za které byla daň vyměřena či doměřena, či neuvedení období, za které byly stanoveny úroky z prodlení. Dle přesvědčení soudu postačí, je-li z výroku rozhodnutí zřejmá výše nedoplatku, pro který je exekuce nařizována. Namítanou podstatnou nesrovnalost, nelze vidět ani v tom, že pod určitými položkami byla uvedena stejná č. j. a data vydání rozhodnutí na stejný druh daně s uvedením různé výše nedoplatku, nezpochybňoval-li stěžovatel zároveň konkrétní částky zahrnuté ve výkazu nedoplatků, vydání či vykonatelnost rozhodnutí nebo částečnou úhradu nedoplatku na dani či příslušenství. Důvody, proč rozhodnutí uvedených č. j. a dat vydání ukládala více daňových povinností, plynou z těchto rozhodnutí, včetně toho, za jaké zdaňovací období je stanovena daň určitého druhu, jakož i důvody stanovení penále. Z odůvodnění rozhodnutí pak lze beze všech pochybností dovodit, jaké odvolací výtky neshledal správce daně důvodnými. Rozpor soud neshledal ani mezi výrokem rozhodnutí a jeho odůvodněním.

[5] Jelikož stěžovatel v žalobě podané poslední den zákonné lhůty neuplatnil konkrétní žalobní námitky proti výši jednotlivých částek daňových nedoplatků, pro něž byla exekuce

nařízena, neprovedl soud při ústním jednání dokazování předloženými dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 23. 9. 2010, č. j. 79788/10/187912506336 a č. j. 79771/10/187912506336 (společně s vypracovanou tabulkou rozdílů částek), a to z důvodu opožděnosti.

[6] K námitce porušení práva nahlížet do spisu a nevyhovění žádosti poskytnout v písemné podobě soupis písemností, které byly v jednotlivých částech spisu založeny, krajský soud předně uvedl, že neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným z důvodu, že se žalovaný nevypořádal s námitkami uvedenými v prvním odvolání (o němž bylo rozhodnuto rozhodnutím o odvolání), které nebyly zopakovány v druhém odvolání (o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím).

[7] Poté dovodil, že přestože se stěžovatel nedomáhal nahlédnutí do spisového materiálu a pořízení opisů, stejnopisů či kopií listin a obsahu spisu v rámci exekučního řízení, je třeba se námitkou zabývat, a to vzhledem k tomu, že tyto procesní požadavky vznesl bezprostředně před zahájením exekučního daňového řízení a v jeho průběhu pak namítal, že nevyhovění ze strany správce daně negativně ovlivnilo jeho procesní situaci v řízení. Následně soud shledal, že uplatněné procesní námitky nejsou důvodné. Uvedl, že stěžovatel nebrojil v úvahu připadajícími opravnými prostředky proti tomu, jak byla vyřízena jeho stížnost proti procesnímu postupu správce daně při vyřizování žádosti o sdělení, kde se nacházejí jednotlivé části spisu a o korespondenční sdělení obsahu spisu. Právo na poskytnutí stejnopisu, opisu či kopie listin, jež jsou součástí spisu daňového subjektu, je odvozené od práva nahlížet do spisu, ovšem nijak zásadně neovlivňuje postavení daňového subjektu v řízení, a nezákonné odmítnutí realizovat toto právo ze strany správce daně obvykle nezasahuje do procesních ani hmotných práv daňového subjektu. Za podstatné soud považoval, že správce daně sdělil, kde se daňový spis nachází a uvedl důvody, pro které žádosti nevyhověl. Stěžovateli tak nebylo v žádném případě upřeno právo nahlédnout do spisu či si stejnopisy, opisy či kopie obsahu spisu pořídit v rámci nahlížení do daňového spisu, popř. znovu uplatnit konkrétnější požadavek na zaslání obsahu částí daňového spisu po zahájení exekučního řízení. Soud proto ani nedovodil, že by byl z uvedeného důvodu zkrácen na možnosti formulovat odvolací, potažmo žalobní námitky.

[8] Vadou postupu správce daně nebylo ani to, že nedoručoval výkaz nedoplatků. Výkaz nedoplatků není rozhodnutím, ale vnitřním dokladem správce daně, výpisem z evidence daní, který se daňovému subjektu zásadně nedoručuje a proti němuž nejsou přípustné opravné prostředky. K tomu soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Ans 6/2007 – 101. K námitce týkající se nemožnosti řádně formulovat odvolací a žalobní důvody, soud dodal, že konkrétní nedoplatky na dani a příslušenství, jakož i zdaňovací období, za něž byly daně vyměřeny a období, za které byly vyčísleny úroky z prodlení, musí být stěžovateli známy z rozhodnutí vydaných ve vyměřovacích, resp. doměřovacích řízeních, a dalších písemností předcházejících vystavení výkazu.

[9] Důvodnými neshledal soud ani námitky týkající se neexistence vykonatelných pohledávek z důvodu přiznání odkladného účinku rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně. Z odůvodnění usnesení Krajského soudu v Brně ze dne 10. 1. 2013, č. j. 62 Af 104/2012 - 51 a č. j. 62 Af 107/2012 – 38 (dále jen „usnesení o odkladném účinku“),

vyplývá, že rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně navazují na rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích, jimiž byl stěžovatel vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2006 až prosinec 2007 a daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006 a 2007, ve výši vyčíslené zde jen souhrnně a řádově. Stěžovatel neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, z nichž by bylo možné z napadeného rozhodnutí a předchozích rozhodnutí správce daně seznat, že exekuce byla nařízena právě také pro částky, u nichž byla vykonatelnost odložena shora uvedenými usneseními o odkladném účinku. Pokud pak až při ústním jednání soudu uvedl, že zde není exekuovaná pohledávka z důvodu dosud nevyřízených žádostí o posečkání s úhradou daňových povinností uplatněných u Finančního úřadu v Hustopečích, a to z důvodu vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 3. 2014, č. j. 62 Af 83/2012, nemohl k těmto skutečnostem soud přihlédnout. Tyto námitky víceméně obecného charakteru byly uplatněny po zákonné lhůtě k rozšíření žaloby a navíc směřují ke zrušení rozhodnutí daňové správy rozsudkem vydaným až po vydání žalobou napadeného rozhodnutí.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[11] K námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že soud nevycházel z úplného správního spisu a v přímém důsledku této vady o věci rozhodl pouze formálně a žalobní námitky řádně nepřezkoumal. Jde zejména o námitku upozorňující na existenci usnesení o odkladném účinku. V důsledku těchto usnesení tedy neexistovala vykonatelná pohledávka. Součástí správního spisu však byla jen usnesení o odkladném účinku, exekuční příkaz, rozhodnutí o odvolání a výkaz nedoplatků, chyběly platební výměry Finančního úřadu v Hustopečích a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterými byla odvolání do platebních výměrů zamítnuta. Soud ale nevyzval žalovaného k doplnění spisové dokumentace, a přestože mu bylo zřejmé, že spis není úplný, rezignoval na jeho kompletaci, a v rozporu se zásadou spravedlnosti vadu neúplného spisu přenesl na stěžovatele a vytýkal mu, že neuvedl konkrétní skutečnosti, z nichž by bylo možné seznat, že exekuce byla nařízena právě pro tyto částky. Stěžovatel tuto námitku neuplatnil ve správním řízení, jelikož mu vůbec nebylo zřejmé, co jednotlivé pohledávky v exekučním příkazu znamenají. I v žalobě uváděl tuto námitku jako podpůrnou k neurčitosti napadaných rozhodnutí.

[12] Doplnil, že mu dosud není známo, co se pod vyčíslenými položkami v exekučním příkazu skrývá. Ve vztahu k úrokům z prodlení mohl tvrdit pouze s určitou pravděpodobností, že na ně dopadají usnesení o odkladném účinku. Ani v soudním řízení nebylo vyřešeno, z jakého titulu uváděné nedoplatky vznikly. On sám totiž o částkách uváděných v exekučním příkazu žádnou vědomost nemá. Je v rozporu se zásadou spravedlnosti, aby sám určoval podle částky konkrétní obsah rozhodnutí a domýšlel, k čemu se vlastně neurčitě sdělené příslušenství může vztahovat. Základní myšlenka kasační stížnost vychází z toho, že výrok exekučního příkazu, potažmo rozhodnutí o odvolání, byl neurčitý. Stěžovateli není vůbec zřejmé, na základě čeho soud dospěl k závěru, že konkrétní nedoplatky na dani a příslušenství mu musí být známy

z rozhodnutí vydaných ve vyměřovacích a doměřovacích řízeních. Ve správním spisu nejsou založeny doručenky k těmto rozhodnutím ani jiný případný důkaz. Soud se vůbec nezabýval námitkou, že žádná taková rozhodnutí, která by obsahovala totožné částky jako uvedené ve výkazu nedoplatků, eventuálně exekučním příkazu či rozhodnutí o odvolání, mu doručena nebyla. Při tom už v průběhu řízení se prokázalo, že výkaz nedoplatků je vadný a nedoplatky tam vyčíslené neexistují.

[13] Stěžovatel po celé správní i soudní řízení brojil proti neurčitosti a nejasnosti jednotlivých položek v napadených písemnostech s tím, že mu tato neurčitost bránila řádně precizovat odvolací a žalobní body. Krajský soud si potom protiřečí, neboť na jedné straně shledal exekuční příkaz, výkaz nedoplatků i rozhodnutí o odvolání co do obsahu výroků určitými, na straně druhé uvedl, že nebylo možné seznat, že exekuce byla nařízena právě pro konkrétní částky, u nichž byla vykonatelnost odložena usneseními o odkladném účinku. To považuje stěžovatel za podstatnou vadu, jelikož věc nebyla žalovaným ani krajským soudem řádně přezkoumána, ale soud se spokojil s obsahem předloženého správního spisu a s tvrzením, že zde je nějaký úrok, který může být exekuován. Nikterak se nezabýval námitkami neurčitosti úroku z prodlení a vůbec obecně neurčitosti napadených rozhodnutí, přestože u sumárního čísla nebylo blíže určeno, z jaké konkrétní jedinečné daňové povinnosti a jakých konkrétních úroků z prodlení ve vztahu k jedinečné daňové povinnosti se výrok exekučního příkazu sestává.

[14] K námitce nezákonnosti uvedl, že výkaz nedoplatků jakožto exekuční titul má klíčový význam. V průběhu řízení bylo prokázáno, že výkaz nedoplatků nesprávně obsahoval i neexistující daňové pohledávky a potom tedy ani exekuční příkaz nemohl obsahovat všechny zákonné náležitosti. Bez existujícího exekučního titulu nelze exekuci nařídit. Tyto okolnosti způsobují absenci základního předpokladu nařízení exekuce z důvodu nicotnosti výkazu nedoplatků.

[15] Mezi zákonné náležitosti výkazu nedoplatků patří také údaje o jednotlivých nedoplatcích, posuzovaný výkaz nedoplatků však neobsahoval zdaňovací období a chyběla specifikace období, za něž má být placen úrok, přičemž takový výkaz nedoplatků je neurčitým podkladem pro vydání exekučního příkazu. Tato vada je podstatná, protože činí výkaz nedoplatků fakticky neuskutečnitelným. Není zřejmé, jaký konkrétní nedoplatek existuje. Výkaz nedoplatků je nejasný, neurčitý, přičemž v přímém důsledku s namítanou neurčitostí významným způsobem zasáhl právní jistotu stěžovatele, kterému je na jedné straně ukládána povinnost strpět exekuci svého majetku a zároveň je významně zasaženo jeho právo uplatnit možné námitky proti exekuci právě pro neurčitost vyčíslených nedoplatků v exekučním příkazu, resp. rozhodnutí o odvolání. Krajský soud tedy pochybil, pokud shledal výkaz nedoplatků určitým.

[16] Obdobně považuje stěžovatel za chybný názor soudu, že správce daně byl oprávněn vydat rozhodnutí o odvolání v rámci částečné autoremedury. Z odvolacích námitek nelze v žádném případě dovodit, že by částečná změna úplně nejasného exekučního příkazu korelovala s jeho představami vyjádřenými v odvolání, jak tvrdí soud. Právní názor krajského soudu, že pokud stěžovatel konkrétně nezpochybňoval jednotlivé nedoplatky, pak byl správce daně oprávněn postupovat v rámci autoremedury, je nesprávný. Jak by vůbec mohl zpochybňovat výši jednotlivé částky nebo namítat např. prekluzi nebo promlčení, když mu není známo, z čeho tato částka vychází, čeho se týká, co je jejím

podkladem? Setrvává tedy na námitce, že rozhodnutí o odvolání proti exekučnímu příkazu bylo vydáno věcně a místně nepříslušným správcem daně.

[17] Soud rovněž pochybil, pokud shledal, že je zřejmé, který správce daně vydal výkaz nedoplatků. Z formulace v exekučním příkazu a rozhodnutí o odvolání vyplývá, kterému správci daně stěžovatel nezaplatil, nikoli, že ho tento správce daně vystavil. Nebyl tak dostatečně definován exekuční titul.

[18] Dále považuje za neurčitý i výrok rozhodnutí o odvolání a rozhodnutí považuje za nicotné. Není z něj zřejmé, v čem spočívala změna exekučního příkazu. S takovou námitkou se krajský soud nevypořádal. Uvedl pouze, že struktura byla zachována a dle této struktury je jednoduše seznatelné, co bylo změněno. Stěžovatel tento názor nesdílí, už vzhledem k tomu, že výrok je značně obsáhlý.

[19] Nesouhlasí ani s názorem, že z odůvodnění rozhodnutí o odvolání lze bez pochybností dovodit, jaké odvolací výtky shledal správce daně důvodnými. Správce daně se totiž nevyjádřil k námitce, že není zřejmé, jaký konkrétní nedoplatek exekuční příkaz obsahuje, a k námitce, že označení vykonatelných pohledávek je neurčité a takové pohledávky neexistují. Pokud žalovaný tuto skutečnost napravoval, pak pouze v části určení položek nedoplatku, ale nedoplatek zůstal stále nejasný, jelikož výše daně na uváděných platebních výměrech byla odlišná od daně uvedené v rozhodnutí o odvolání.

[20] Nesouhlasí ani s tím, že neurčitost výroku nelze spatřovat v neuvedení zdaňovacího období, za které byla daň vyměřena či doměřena, či neuvedení období, za které byly stanoveny úroky z prodlení, a naopak, že postačí, pokud je z výroku zřejmá výše nedoplatku. Takový výklad považuje za extrémní. V konečném důsledku mu brání precizovat námitky do neurčitosti jednotlivých položek nedoplatku. Při tom právě to je mu kladeno za vinu.

[21] Zároveň byly soudem odmítnuty důkazy, které svědčí o tom, že uváděná daň z příjmů na platebním výměru je odlišné výše než uvedl správce daně v rozhodnutí o odvolání. Soud však konstatoval, že jde o nový žalobní bod.

[22] Za formalistické považuje vypořádání soudu, že nelze přisvědčit námitce o podstatné nesrovnalosti výroku, jelikož pod určitými položkami byla uvedená stejná č. j. a data vydání rozhodnutí na stejný druh daně, a to zároveň s uvedením různé výše nedoplatku, přičemž současně nebyly zpochybněny konkrétní částky zahrnuté ve výkazu nedoplatků. Stěžovatel nemohl výkaz nedoplatků zpochybnit, nebyl mu k dispozici. Krajský soud tvrdí, že důvody, proč rozhodnutí stejných č. j. a dat vydání ukládala více povinností, plynou z těchto rozhodnutí, a to včetně zdaňovacího období, jakož i důvodů stanovení penále. To je novum, jelikož dosud z ničeho neplynulo, že předmětem exekučního příkazu je také nedoplatek na penále.

[23] Rovněž setrvává na námitce, že žalovaný byl povinen přezkoumat i námitky, které stěžovatel uplatnil v odvolání proti exekučnímu příkazu, ale nezopakoval je v odvolání proti rozhodnutí o odvolání, a to proto, že řízení v obou stupních je celistvým řízením. Krajský soud se s námitkou řádně nevypořádal.

pokračování
[24] Soud zaujal chybný názor i k otázce omezení práva na nahlížení do spisu a práva na opisy z obsahu spisu. Stěžovatel podal žádost o korespondenční nahlížení do spisu a o opisy obsahu spisů, což mu nebylo umožněno. Byl tak zasažen na možnosti formulovat přesně žalobní námitky. Nesouhlasí ani s názorem soudu, že pokud nepodal žádost o prošetření způsobu vyřízení žádosti o nahlédnutí do spisu, tak automaticky s vyřízením souhlasil. Lhůta pro podání opravného prostředku není stanovena, proto uplatnil námitky až v žalobě. Vzhledem k přístupu správních orgánů k jeho osobě považoval podání stížnosti za nehospodárné. Ostatně, i pokud by mu bylo umožněno do spisu nahlédnout, o konkrétních nedoplatcích na dani a příslušenství by nic nezjistil.

[25] Nesouhlasí dále s názorem soudu, že daňový poplatník se s výkazem nedoplatků seznámí spolu s exekučním příkazem, a proto nebyl správce daně povinen výkaz nedoplatků předtím doručit. Exekuční příkaz však obsahuje pouze odkaz na exekuční titul, nikoli však samotný exekuční titul. Pokud může daňový subjekt žádat přezkoumání výkazu nedoplatků, musí mu být exekuční titul znám. Zákon výslovně nestanoví, že nemá být výkaz nedoplatků doručován, proto má stěžovatel za to, že měl být doručen.

[26] Závěrem namítl, že pokud soud odmítl jeho námitky k protokolaci jednání pouze proto, že s protokolem z jednání ho seznámil až po jednání, tak je takový postup nesprávný a v jeho důsledcích jsou krácena jeho práva na řádné projednání věci a řádné ústní jednání.

[27] Ze všech shora uvedených důvodů navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení a aby mu zároveň přiznal náhradu nákladů řízení.

[28] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti předestřel argumentaci podporující napadené rozhodnutí a odkázal na rozsudek krajského soudu. V případě úspěchu ve sporu požádal o náhradu nákladů řízení.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[29] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

III.A Namítaná nepřezkoumatelnost

[30] Soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost

rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že by k ní byl povinen soud přihlédnout i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[31] Veškerá výše uvedená kritéria napadené rozhodnutí splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek relevantních důvodů. Je z něj zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[32] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v několika skutečnostech. V první řadě namítá, že krajský soud nevyzval žalovaného k doplnění spisové dokumentace, ačkoli si byl vědom, že spis není úplný. Ve správním spisu totiž chyběly platební výměry Finančního úřadu v Hustopečích a rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně, kterými byla odvolání do platebních výměrů zamítnuta. Jedná se o rozhodnutí, u nichž byl usneseními o odkladném účinku odložen jejich výkon. Stěžovatel tvrdí, že by se s určitou pravděpodobností mohlo jednat o platební výměry na úroky z prodlení zahrnuté do výkazu nedoplatků. Pokud by se prokázalo, že má pravdu, nemohla by být daňová exekuce z důvodu přiznání odkladného účinku vykonána. Nejvyšší správní soud nepřezkoumatelnost z uvedeného důvodu neshledal. Krajský soud k usnesením o odkladném účinku konstatoval, že z čísel jednacích, kterými byly v usneseních o odkladném účinku vymezeny dokumenty Finančního úřadu v Hustopečích a Finančního ředitelství v Brně, ani z dalších indicií zde uvedených, nebylo možné žádným způsobem dovodit, že by tato správní rozhodnutí byla jakýmkoli způsobem relevantní pro přezkoumávané exekuční řízení. V kasačním řízení bylo ověřeno, že čísla jednací rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích a Finančního ředitelství v Brně se neshodují s žádným číslem jednacím uvedeným ve výkazu nedoplatků, respektive v rozhodnutí o odvolání, kterým byla čísla jednací jednotlivých rozhodnutí vydaných ve vyměřovacích a doměřovacích řízeních, která sloužila jako podklad pro výkaz nedoplatků (dále jen „podkladová rozhodnutí“), změněna. Soud tedy neshledal žádný důvod, pro který by měl vytýkat krajskému soudu, že si nevyžádal tato rozhodnutí finančních orgánů.

[33] S uvedeným souvisí další kasační námitka, že soud určil nesplnitelné důkazní břemeno, pokud požadoval, aby stěžovatel tvrdil konkrétní skutečnosti, z nichž by bylo možné seznat, že exekuce byla nařízena také pro rozhodnutí, u nichž byla odložena vykonatelnost. Ani v tomto smyslu nelze krajskému soudu nic vytknout. Ověřil, že zejména dle čísel jednacích a případně dalších indikátorů se exekuční příkaz ve znění rozhodnutí o odvolání na rozhodnutí Finančního úřadu v Hustopečích a následná rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně nevztahuje. Bylo případně povinností stěžovatele tvrdit, že navzdory tomuto zcela zjevnému nesouladu by bylo možné, aby rozhodnutí byla v exekučním příkazu zahrnuta. Nic takového netvrdil, dokonce sám připouští, že rozhodnutí do exekučního příkazu zahrnuta být nemusí, není si tím jist.

[34] Dále vyslovil, že mu není zřejmé, jak dospěl soud k závěru, že konkrétní nedoplatky na dani a příslušenství jsou mu známy z podkladových rozhodnutí a to za situace, kdy ve spisu nejsou založeny doručenky ani jiný případný důkaz, že by mu taková rozhodnutí vůbec byla doručena. Ze správního a soudního spisu kasační soud zjistil, že stěžovatel v průběhu správního ani později soudního řízení netvrdil, že by mu některé z podkladových rozhodnutí specifikovaných v exekučním příkazu ve znění rozhodnutí o odvolání, nebylo doručeno. Celou dobu namítal obecně neurčitost exekučního příkazu a rozhodnutí o odvolání, nedostatek doručení zmiňuje až v kasační stížnosti. Nelze proto

vytýkat krajskému soudu, že se nezabýval doručením jednotlivých podkladových rozhodnutí a předpokládal, že doručena byla, jelikož stěžovatel nikdy ani v nejmenším nenaznačil, že by mu některé z rozhodnutí, tak jak jsou specifikována v rozhodnutí o odvolání, nebylo doručeno.

[35] Kasační soud nehledal ani tvrzený rozpor v odůvodnění napadeného rozsudku, naopak vyjádřená myšlenka je naprosto jasná a srozumitelná. Krajský soud považoval za zcela určité výroky exekučního příkazu, rozhodnutí o odvolání, jakož i výkaz nedoplatků, a k rozhodnutím Finančního úřadu v Hustopečích a Finančního ředitelství v Brně uvedl, že dle dostupných indicií, které pokládal za dostatečné pro jejich identifikaci, nebyla tato rozhodnutí do výkazu nedoplatků a na něj navazujících rozhodnutí zahrnuta. V rozhodnutích vydaných v exekučním řízení byla jednotlivá podkladová rozhodnutí definována jejich číslem jednacím, datem vydání, datem splatnosti, dlužnou částkou a vymezením druhu daně, což považoval krajský soud za dostatečné. Snadným porovnáním těchto údajů s údaji o správních rozhodnutích, kterým byla odložena vykonatelnost Krajským soudem v Brně, dospěl soud k závěru, že nic nenasvědčuje tomu, že by se odklad vykonatelnosti vztahoval na kterékoli rozhodnutí, jež má být exekučně vykonáno v posuzovaném řízení. V takovém hodnocení nelze spatřovat žádný rozpor ani nepřezkoumatelnost.

[36] Poslední kasační námitka zařazená do této části kasační stížnosti se týká nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Krajský soud se totiž dle stěžovatele nevypořádal s jeho námitkami do neurčitosti úroku z prodlení. Nejvyšší správní soud musí dát této námitce za pravdu v tom, že krajský soud výslovně na tuto argumentaci nereagoval. To ale ještě nezpůsobuje nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Dle judikatury Ústavního soudu *„[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“* (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, publ. jako N 26/52 SbNU 247). Povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není dle Ústavního soudu nutno pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý argument účastníka řízení (nález ze dne 5. 1. 2005, sp. zn. IV. ÚS 201/04, publ. jako N 3/36 SbNU 19, nález ze dne 30. 5. 2006, sp. zn. I. ÚS 116/05, publ. jako N 108/41 SbNU 349, či nález ze dne 22. 9. 2009, sp. zn. III. ÚS 961/09, publ. jako N 207/54 SbNU 565). Z napadeného rozsudku je zřejmý názor soudu, že výkaz nedoplatků, potažmo exekuční příkaz, ve znění rozhodnutí o odvolání, obsahoval dostatečný odkaz na jednotlivá podkladová rozhodnutí, v nichž jsou konkretizovány jednotlivé daňové povinnosti, a to i pokud jde o úrok z prodlení. Ve výkazu nedoplatků a na něj navazujících rozhodnutích nebylo třeba úroky z prodlení, stejně jako nedoplatky na daních, jak je uvedeno dále v odůvodnění tohoto rozsudku, specifikovat zdaňovacím obdobím apod., jelikož tyto informace vyplývají z podkladových rozhodnutí. Krajský soud vyjádřil, že podrobnosti o nedoplatcích jsou zjistitelné z podkladových rozhodnutí, což považuje kasační soud za dostatečné vypořádání. Odpověď na žalobní námitku tedy v rozsudku není uvedena výslovně, ale implicitně v něm je obsažena a je snadno srozumitelná. Takový drobný nedostatek nemůže dosahovat intenzity způsobující nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

[37] Vzhledem k uvedenému nebyla námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku shledána důvodnou, a ani další námitky zařazené do této části kasační stížnosti, které dle soudu napadají spíše zákonnost než přezkoumatelnost rozsudku, nejsou důvodné.

[38] V části kasační stížnosti nazvané *„nezákonnost“* se jako první objevuje námitka, která dle soudu spadá ještě do předchozí části zabývající se nepřezkoumatelností (proto ji sem zařadil), a to námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku z důvodu, že se krajský soud nezabýval žalobní námitkou neurčitosti exekučního příkazu a rozhodnutí o odvolání, pokud jde o skutečnost, že správce daně sice uvedl celkovou výši nedoplatku, u tohoto sumárního čísla však neurčil, z jaké konkrétní a jedinečné daňové povinnosti a jakých úroků z prodlení se výrok exekučního příkazu skládá. Krajský soud ve svém rozsudku na straně 5 uvedl, že výrok exekučního příkazu obsahoval mimo jiné i výši nedoplatku, pro který byla daňová exekuce nařízena, včetně konkretizace jednotlivých částek nedoplatků na daních, na úroku z prodlení a příslušenství, včetně uvedení čísel jednacích rozhodnutí a dnů jejich vydání a uvedení původní splatnosti daňové povinnosti. Uvedl, že exekuční příkaz obsahoval všechny zákonné náležitosti. Kasační soud s uvedeným po prostudování správního spisu souhlasí, v exekučním příkazu, ve znění rozhodnutí o odvolání, jsou definovány jednotlivé daňové povinnosti specifikací jednotlivých podkladových rozhodnutí. Krajský soud se námitkou zabýval, tudíž je i tato námitka nepřezkoumatelnosti nedůvodná.

III.B Namítaná nezákonnost

[39] Stěžovatel se ve své argumentaci do nezákonnosti napadených rozhodnutí zaměřil na výkaz nedoplatků. Konstatoval, že výkaz nedoplatků měl vady, proto nemohl být způsobilým exekučním titulem.

[40] Ustanovení § 176 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění účinném v posuzované době (dále jen „daňový řád“), obsahuje výčet exekučních titulů, mezi nimi i výkaz nedoplatků, který je exekučním titulem v posuzované věci. Výkaz nedoplatků je veřejnou listinou, kterou sestavuje správce daně na základě údajů evidence daní, není rozhodnutím, ale pouze vnitřním dokladem správce daně, proti němuž nejsou přípustné opravné prostředky. Vzhledem k absenci opravných prostředků se připouští, že i v exekučním řízení lze výjimečně namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků. Proti výkazu nedoplatků lze sice brojit námitkou dle § 159 daňového řádu, ovšem námitku nelze považovat za účinný prostředek nápravy, neboť výkaz nedoplatků se dlužníku vůbec nedoručuje, dlužník se s ním seznámí teprve prostřednictvím doručovaného exekučního příkazu. Z tohoto hlediska lze považovat výjimečné prolomení vázanosti exekučního orgánu exekučním titulem za správné (podrobněji viz Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, a.s. 2011, str. 1073-1080.).

[41] V posuzovaném případě byly v odvolání proti exekučnímu příkazu namítány nedostatky vymezení jednotlivých podkladových rozhodnutí zahrnutých do exekučního příkazu na základě výkazu nedoplatků. Rozhodnutím o odvolání byly tyto nedostatky napraveny, 12 položek, kterými jsou v exekučním příkazu vymezena jednotlivá vykonatelná rozhodnutí, bylo z důvodu duplicitního uvedení vypuštěno, u dalších byla opravena čísla jednací a data vydání rozhodnutí. Touto změnou došlo k tomu, že výrok exekučního příkazu byl částečně nahrazen, de facto upřesněn. Prostřednictvím exekučního

příkazu byl „změněn“ i výkaz nedoplatků, respektive byla napravena pochybení správce daně ohledně uvedení jednotlivých podkladových rozhodnutí i ve výkazu nedoplatků, jelikož proti němu není možné uplatnit opravné prostředky a jeho věcnou nesprávnost lze namítat i v exekučním řízení, jak je uvedeno výše. Fakticky tak výkaz nedoplatků neodpovídá exekučnímu příkazu ve znění rozhodnutí o odvolání, ovšem je tomu tak proto, že ve výkazu nedoplatků i exekučním příkazu byly stejné chyby, které byly k námitce stěžovatele odstraněny rozhodnutím o odvolání. Bylo by tedy proti jakékoli logice, kdyby nyní soud vyhověl kasační námitce, že výkaz nedoplatků obsahoval vady, a proto měl být zrušen, jelikož tyto vady byly napraveny správcem daně již ve správním řízení. Výkaz nedoplatků není nicotný a existuje, a přestože musely být jeho nedostatky napraveny v exekučním řízení, je způsobilým podkladem pro správní exekuci.

[42] Výkaz nedoplatků byl dále dle stěžovatele fakticky neuskutečnitelným, jelikož z něj nelze seznat, k jakým nedoplatkům se vztahuje. Neobsahuje totiž zdaňovací období, za která jsou nedoplatky vymáhány, a u úroků z prodlení není uvedeno období, za něž se úrok z prodlení vyměřuje a vymáhá.

[43] Náležitosti výkazu nedoplatků vymezuje § 176 odst. 2 daňového řádu. Ten stanoví, že výkaz nedoplatků musí obsahovat: označení správce daně, který výkaz nedoplatků vydal; číslo jednací; označení daňového subjektu, který neuhradil nedoplatek; údaje o jednotlivých nedoplatcích; podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; potvrzení o vykonatelnosti; den, k němuž je výkaz nedoplatků sestaven. Vytýkané nedostatky by mohly být zahrnuty pod položku *údaje o jednotlivých nedoplatcích*.

[44] Kasační soud se proto zabýval tím, zda byly jednotlivé nedoplatky dostatečně definovány tak, aby stěžovatel mohl bez obtíží určit, jaké nedoplatky jsou ve výkazu nedoplatků vyznačeny a pro které nedoplatky se tedy vede exekuce na jeho majetek. Pro tyto účely bylo třeba vzít v potaz změnu exekučního příkazu, tedy nepřímou změnu výkazu nedoplatků. Exekuce je vedena pro nedoplatky, které jsou vymezeny v rozhodnutí o odvolání, a to číslem jednacím rozhodnutí, jímž byl nedoplatek vyměřen, datem vydání rozhodnutí, druhem daně, částkou a datem splatnosti nedoplatku. Soud má za to, že každý jednotlivý nedoplatek byl vymezen dostatečným způsobem. Již na základě čísla jednacího a data vydání rozhodnutí by měl být každý daňový poplatník schopen dohledat si ve svých dokumentech příslušné rozhodnutí a z něj potom zjistit všechny relevantní informace, případně namítat, že mu takové rozhodnutí doručeno nebylo. Soud má za to, že nedoplatky byly dostatečně určitě vymezeny. Zdaňovací období ani vymezení doby, za níž je vyměřen úrok z prodlení, není podstatnou náležitostí výkazu nedoplatků a lze je bez potíží zjistit z příslušného podkladového rozhodnutí. Se znalostí čísla jednacího a data vydání rozhodnutí mohl stěžovatel jednoduše zpochybnit například to, že by mu bylo konkrétní rozhodnutí doručeno, případně, že zní na jinou částku a podobně. Žádnou takovou námitku však nevyslovil. Veškeré jeho námitky se v průběhu správního řízení a následně i řízení před krajským soudem omezovaly obecně na neurčitost výroku rozhodnutí, žádnou konkrétní výtku týkající se toho kterého rozhodnutí, kterou by bylo možné zkoumat, neuvedl.

[45] Jak připomenul ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný, komentářová literatura k vymezení nedoplatků ve výkazu nedoplatků odkazuje na starou právní úpravu (zákon

č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), kde bylo mimo jiné pro vymezení nedoplatku vyžadováno uvedení druhu daně, výše nedoplatku a údaj o původní splatnosti. Nelze než souhlasit, že i tyto podmínky, které byly nastaveny za staré právní úpravy, nyní posuzovaný výkaz nedoplatků obsahuje. Uvedení zdaňovacího období nebo období pro vyměření úroku z prodlení mezi nimi není.

[46] Krajský soud tedy s ohledem na kvalitu žalobní námitky vyslovil správný názor, že výrok exekučního příkazu, samozřejmě ve znění rozhodnutí o odvolání, je dostatečně určitý tak, jak je. Dle čísla jednacího, data vydání rozhodnutí, konkrétně vymezené částky, data splatnosti a druhu daně, byl stěžovatel schopen seznat, o jaké nedoplatky se jedná. Rozhodně není na první pohled zřejmé, že by se jednalo o chybné vyčíslení jednotlivého nedoplatku, jak je tvrzeno v kasační stížnosti. Žádná konkrétní námitka týkající se některého z nedoplatků nebyla vznesena. Stěžovateli tak nemohlo být zasaženo jeho právo uplatnit nejpozději s odvoláním proti rozhodnutí o odvolání námitky proti exekuci pro neurčitost nedoplatků. V exekučním příkazu, ve znění rozhodnutí o odvolání, byla jasně vymezena rozhodnutí, z nichž plynou relevantní nedoplatky. Pokud by přednesl přípustnou námitku týkající se konkrétního rozhodnutí, musely by se jí správní i soudní orgány zabývat. V opačném případě lze pouze konstatovat, že je věcí každého, jakým způsobem hájí svá práva, jaké námitky vznáší, jak je konkretizuje. Kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu soudního rozhodnutí (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS).

[47] Jedna konkrétní námitka byla v kasační stížnosti vznesena, a to námitka, že podkladová rozhodnutí nebyla stěžovateli doručena. Ta se nicméně poprvé objevila až v kasačním řízení, nebyla obsažena v žalobě, proto bylo nutné ji vyhodnotit jako nepřípustnou a soud se jí nemohl zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s).

[48] Nejvyšší správní soud tedy v souladu se soudem krajským dospěl k závěru, že pro vedení exekuce existují podklady, které nebyly relevantním způsobem zpochybněny. Nad rámec uvedeného k námitkám do výkazu nedoplatků soud uvádí, že je považuje za zcela účelové. Stěžovatel v rámci odvolání proti exekučnímu příkazu namítal chyby ve výkazu nedoplatků a exekučním příkazu, a přestože byly k jeho námitce odstraněny a mohl vznášet případné námitky proti správně vymezeným nedoplatkům, neustále opakuje to, co již bylo napraveno.

[49] Dále bylo v kasační stížnosti namítáno, že správce daně nebyl oprávněn rozhodnout o odvolání v rámci částečné autoremedury. Právní úprava, která připouští autoremedurní rozhodnutí je obsažena v § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu: *Správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno, rozhodne o odvolání sám, pokud mu vyhoví pouze částečně a ve zbytku je zamítne a toto rozhodnutí není v rozporu s vyjádřením příjemců rozhodnutí podle § 111 odst. 4.*

[50] Bylo tedy otázkou posouzení, zda správce daně svým rozhodnutím o odvolání částečně vyhověl podanému odvolání. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 23. 11. 2007, č. j. 2 Afs 82/2007 - 58, konstatoval, že *„[v]yhovění odvolání totiž nelze posuzovat formálně. Vyhověním se rozumí situace, kdy se rozhodnutí, respektive jeho výrok, po materiální stránce změní tak, aby více korelovalo s představami odvolatele vyjádřenými*

v odvolání.“ Shodné hodnocení lze nalézt též v rozsudku ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010 - 52.

[51] Stěžovatel v odvolání výslovně neuvedl, čeho se domáhá. Bylo by však proti jakékoli logice institutu odvolání, aby se nedomáhal zrušení napadeného rozhodnutí, případně jakékoli změny ve svůj prospěch. Jedna z odvolacích námitek pak konkrétně uváděla rozhodnutí, která mu nebyla doručena. Této námitce bylo správcem daně alespoň částečně vyhověno, jmenovaná rozhodnutí skutečně nemohla být doručena, a exekuční příkaz byl změněn ve prospěch stěžovatele tak, že byl snížen jeho daňový nedoplatek, který je exekuován. V podrobnostech odkazuje kasační soud na napadený rozsudek krajského soudu, s jehož odůvodněním se v rozsahu vypořádání této námitky ztotožňuje.

[52] Navíc postupem správce daně nebylo stěžovateli žádným způsobem ublíženo. Proti rozhodnutí o odvolání mohl podat další odvolání, což také udělal, a v něm se domáhat přezkoumání exekučního příkazu i rozhodnutí o odvolání. Autoremedurním rozhodnutím o odvolání tak nemohlo být zasaženo do jeho práv.

[53] Pro úplnost soud doplňuje, že krajský soud v odůvodnění vypořádání této námitky pouze dodal, že stěžovatel věcně nezpochybnil konkrétní nedoplatky, proto správce daně nepostupoval nad rámec odvolání, pokud vydal autoremedurní rozhodnutí. Pouze tedy hodnotil, zda správce daně nerozhodoval nad rámec odvolacích námitek, a na tomto místě se uvedenou otázkou nezabýval věcně, jak se snažil dovodit ve své kasační stížnosti stěžovatel.

[54] Další pochybení je spatřováno také ve skutečnosti, že v exekučním příkazu nebyl dostatečně definován exekuční titul, jelikož tam nebyl vymezen správce daně, který vydal výkaz nedoplatků. Dle zákonného ustanovení musí exekuční příkaz obsahovat mimo jiné i odkaz na exekuční titul [srov. § 178 odst. 2 písm. d) daňového řádu]. Ten posuzovaný exekuční příkaz bezpochyby obsahoval, odkazoval na výkaz nedoplatků vydaný dne 10. 4. 2013, č. j. 429003/13/2604-25200-506262 a stanovil, že dlužník nezaplatil ke dni 10. 4. 2013 shora uvedenému správci daně, tj. správci daně, který vydal exekuční příkaz, dále specifikované nedoplatky. Obdobnou formulaci potom obsahuje i rozhodnutí o odvolání. Stejně jako krajský soud má i soud rozhodující o kasační stížnosti za to, že identifikace výkazu nedoplatků výše popsaným způsobem byla dostatečná. Přestože v exekučním příkazu a rozhodnutí o odvolání není výslovně uvedeno označení správce daně, který vydal výkaz nedoplatků, nevzbuzují formulace tam uvedené o posuzované skutečnosti větší pochybnosti. Takovéto drobné formulační nedostatky nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí.

[55] V další námitce je krajskému soudu vytýkáno, že se řádně nevypořádal s namítanou neurčitostí výroku rozhodnutí o odvolání a s nicotností tohoto rozhodnutí. Uvedené nedostatky má mít rozhodnutí z důvodu, že z něj není zřejmé, v čem spočívala změna exekučního příkazu. Krajský soud k tomu konstatoval, že struktura výroku exekučního příkazu byla zachována, a dle této struktury je seznatelné, co bylo změněno a co nikoliv. Nejvyšší správní soud s tím souhlasí. Přestože je možná v důsledku změny exekuční příkaz méně přehledný, nadále zůstává dostatečně jasně určitelné, pro jaký nedoplatek je exekuce nařizována a jakým způsobem má být provedena, jakož i další náležitosti dle § 178 odst. 2 daňového řádu. Soud má za to, že v rozhodnutí o odvolání bylo postupováno standardním

způsobem, a i pokud je rozhodnutí uživatelsky méně přehledné, nedosahuje tato skutečnost intenzity vady, která by způsobovala namítanou neurčitost nebo dokonce nicotnost rozhodnutí o odvolání.

[56] Soud má dále, na rozdíl od stěžovatele, za to, že z odůvodnění rozhodnutí o odvolání je zřejmé, jaké odvolací výtky shledal správce daně důvodnými. Správce daně vymezil, pro jaký nedoplatek byla exekuce nařízena souhrnným číslem, a k odvolací námitce rozepsal důvody, proč k části sumární částky vznikají navíc úroky z prodlení a k části nikoli. Jednotlivé nedoplatky jsou pak vymezeny specifikací jednotlivých rozhodnutí, na jejichž základě byly vyměřeny či doměřeny. Správce daně v rozhodnutí o odvolání k námitce, že označení vykonatelných pohledávek je neurčité a že takové pohledávky neexistují, opravil čísla jednací a data vydání rozhodnutí, přičemž proti takto vymezeným podkladovým rozhodnutím již stěžovatel nevznesl žádnou konkrétní námitku. Z rozhodnutí o odvolání je tedy zřejmé, jaká je celková částka nedoplatků na daních, a která rozhodnutí sloužila jako podklad pro nařízení exekuce. Správce daně se těmito námitkami zabýval a odpovědi na ně lze nalézt v rozhodnutí o odvolání. Kasační námitka je nedůvodná.

[57] Stěžovatel rovněž namítal, že ani ve výroku exekučního příkazu a rozhodnutí o odvolání nebylo uvedeno zdaňovací období, za které byla daň vyměřena nebo doměřena, a dále nebylo uvedeno období, za které byly stanoveny úroky z prodlení. Obecně lze říci, že tyto skutečnosti nejsou náležitostí exekučního příkazu dle § 178 odst. 2 daňového řádu, proto není chybou, pokud nebyly uvedeny. Stěžovatel spatřuje nedostatek neuvedení těchto údajů v tom, že nemohl precizovat své námitky, jelikož mu nebylo zřejmé, k jakým konkrétním nedoplatkům se rozhodnutí vztahuje. V těchto intencích se soud námitkou již zabýval, v podrobnostech odkazuje přiměřeně na body [42] až [48] tohoto rozsudku.

[58] K důkazům, které byly předloženy krajskému soudu při jednání a které odmítl provést, musel kasační soud posoudit, zda se vztahovaly k novému, tedy opožděně uplatněnému, žalobnímu bodu, jak situaci vyhodnotil krajský soud, nebo zda je bylo možné provést v rámci řádně uplatněného žalobního bodu. V žalobě byla namítána obecně neurčitost výkazu nedoplatků i všech z něj vycházejících rozhodnutí, jelikož nebyly dostatečně jasně definovány konkrétní daňové povinnosti. Napadána tedy byla nesrozumitelnost či nepřehlednost výroku rozhodnutí, na jejichž základě měla být provedena daňová exekuce. Námitky se týkaly neurčitosti, nesrozumitelnosti, nepřehlednosti, avšak námitka, která by zpochybňovala výši částek, které mají být vymoženy, nebyla vznesena. Povinnost vykládat rozsah žalobních námitek ve prospěch žalobce nelze vyložit tak široce, aby pod obecnou námitku neurčitosti byla zahrnuta i námitka dovolávající se nesprávně vymezené výše daňových povinností. Proto postupoval krajský soud správně, pokud odmítnul důkazy, které měly doložit, že výše daně z příjmů na platebním výměru se liší od její výše v rozhodnutí o odvolání. Takové důkazy nemají základ v žádné včas uplatněné žalobní námitce.

[59] Na rozdíl od uvedeného v kasační stížnosti nepovažuje soud za formalistické vypořádání námitek o podstatné nesrovnalosti výroku rozhodnutí v napadeném rozsudku. Toto vypořádání naopak považuje za zcela správné. Stěžovatel neustále opakuje, že výkaz nedoplatků i na něj navazující rozhodnutí byla neurčitá, byla tam uvedena pouze částka, z níž nemohl poznat, o jaké nedoplatky se vlastně jedná. Nejpozději v rozhodnutí o

odvolání byla však uvedena správná čísla jednací a data vydaní rozhodnutí, z nichž plynou jednotlivé nedoplatky a z nichž lze k těmto nedoplatkům ověřit další informace, jakož i to, proč u některých nedoplatků jsou uvedena stejná čísla jednací a data vydání rozhodnutí. Může tomu být například proto, že jedním rozhodnutím byl vyměřen nedoplatek za více zdaňovacích období, nebo například proto, že bylo vyčísleno penále, jak uvedl krajský soud. Krajský soud vysvětlil důvod, proč je možné, aby se v exekučním příkazu objevovala u několika položek stejná čísla jednací, toto vysvětlení je naprosto srozumitelné a plně vyhovuje podstatě námitky o podstatné nesrovnalosti výroku rozhodnutí. Opět lze zopakovat, že stěžovatel mohl namítat konkrétní nesrovnalosti (například, že v konkrétním rozhodnutí pod konkrétním číslem jednacím mu nebylo vyměřeno penále nebo že mu nebylo takové rozhodnutí vůbec doručeno apod.), žádné konkrétní námitky se však v žalobě neobjevily.

[60] Soud dále nepřisvědčil ani námitce, že se žalovaný měl v rámci odvolacího řízení zabývat i námitkami, které byly uplatněny v prvním odvolání proti exekučnímu příkazu, přestože nebyly zopakovány v odvolání proti rozhodnutí o odvolání. Tato námitka postrádá logiku. Proti exekučnímu příkazu bylo podáno odvolání, v němž byly vzneseny určité námitky. S těmi se správce daně vypořádal a s využitím možnosti autoremedury vydal rozhodnutí o odvolání. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel další odvolání. V něm mohl mimo jiné i nesouhlasit s tím, jak byly jeho námitky proti exekučnímu příkazu vypořádány v rozhodnutí o odvolání. Pokud tak neučinil, nemohl žalovaný tušit, že stěžovatel s jejich vypořádáním nesouhlasí a nebylo tedy jeho povinností se jimi zabývat. Proto soud neshledává v tom, že se žalovaný nezabýval námitkami vznesenými v prvním odvolání, žádné pochybení.

[61] V kasační stížnosti se objevila dále námitka, že přestože podal stěžovatel žádost o korespondenční nahlížení do spisu, nebylo mu to umožněno, a dále že přestože nepodal žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti ohledně nahlížení do spisu dle § 261 odst. 6 daňového řádu, mohl se bránit jejímu vyřízení v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Vzhledem ke konkrétním podmínkám posuzovaného případu se kasační soud ztotožňuje s vypořádáním poskytnutým krajským soudem. Z uvedených námitek stěžovatel dovozoval jediný důsledek, a to že v důsledku pochybení daňových orgánů nemohl řádně formulovat své odvolací a žalobní námitky. Zároveň ale dodával, že i pokud by nahlédnul do spisu, nezjistil by nic o konkrétních nedoplatcích a příslušenství. Tento důsledek souvisí s vypořádáním v odstavcích [42] až [48] tohoto rozsudku, na něž tedy soud v tomto bodě odkazuje.

[62] Pokud jde o námitku, že výkaz nedoplatků měl být doručen, odkazuje soud na svůj rozsudek ve věci sp. zn. 2 Ans 6/2007, v němž byla shodná otázka vyřešena. V něm uvedl, že výkaz nedoplatků se nikomu nedoručuje (vystavuje se pro potřeby správce daní) a smyslem jeho existence je sumarizace nedoplatků a jejich předání k vymáhání. K charakteru výkazu se vyjádřil také Nejvyšší soud např. v usnesení ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 20 Cdo 1204/2006. Jde o interní doklad mezi vyměřovacím a vymáhacím oddělením, o tzv. jiný, materiální úkon správce daně, v němž se prolínají znaky organizační, technické a pomocné. Tyto závěry jsou platné i pro nyní posuzovanou věc a správně na ně odkázal i krajský soud.

[63] Poslední kasační námitka směřuje do protokolace jednání před krajským soudem. Ani tato námitka není důvodná. Stěžovatel žádné případné dopady spočívající v nedostatcích protokolace jednání do zákonnosti rozsudku netvrdil, ani nedovozoval, jaká jeho práva by postupem soudu měla být zasažena. V případě, že protokolace jednání neodpovídala skutečnosti, měl tuto námitku uplatnit již při jednání před krajským soudem (viz např. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 2004, sp. zn. 29 Odo 407/2002, nebo ze dne 13. 3. 2014, sp. zn. 21 Cdo 2737/2012).

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[65] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[66] Žalovaný požadoval paušální náhradu nákladů ve výši 300 Kč v souvislosti s jedním úkonem právní služby, spočívajícím v písemném vyjádření ke kasační stížnosti podle § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný dovodil, že má nárok na paušální náhradu nákladů na základě § 36 odst. 1 s. ř. s. a nálezu Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Z tohoto nálezu však vyplývá, že paušální náhradu nákladů nelze přiznat účastníku řízení, pokud by mu paušální náhrada nákladů nepříslušela ani při zastoupení advokátem (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20). Judikatura Nejvyššího správního soudu dospěla k závěru, že žalovanému, tj. správnímu úřadu, by nemohla být přiznána paušální náhrada nákladů, pokud by byl zastoupen advokátem (srov. rozsudek ze dne 26. 4. 2007, č. j. 6 As 40/2006 - 87, publ. pod č. 1260/2007 Sb. NSS), proto ve smyslu nálezu Ústavního soudu žalovanému náhrada nemůže být přiznána ani v případě, kdy zastoupen není.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. února 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu