

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **B. S.,** zast. advokátem JUDr. Ladislavem Sádlíkem, se sídlem Holečkova 31, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 5. 10. 2017, č. j. 8 Af 79/2016 - 44,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 5. 10. 2017, č. j. 8 Af 79/2016 - 44, **se ruší** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti exekučnímu příkazu ze dne 25. 10. 2016, č. j. 7691347/16/2001-80543-109497, kterým žalovaný nařídil daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu k vymožení nedoplatku ve výši celkem 187 860 Kč.

[2] V žalobě stěžovatel namítal, že žalovaný napadené rozhodnutí vydal, aniž by daňové nedoplatky existovaly a aniž by správně posoudil důvody a okolnosti pro vydání exekučního příkazu po právní stránce. Namítl, že žalovaný měl výčet údajných daňových nedoplatků specifikovat ve vykonatelném výkazu nedoplatků pod položkou 0001, č. j. 7691348/16/2001-80543-109497 sestaveného ke dni 21. 10. 2016; ten však nebyl stěžovateli nikdy doručen. Stěžovatel tvrdil, že výkaz nedoplatků byl sestaven v rozporu se skutečností, stěžovatel uváděné daně uhradil řádně a včas, a tedy nemůže existovat ani příslušenství daně. K soupisu jednotlivých položek údajného daňového nedoplatku uvedl, že obsahuje nesprávné údaje o nezaplacené dani (DPH či dani z příjmů fyzických osob); stěžovatel v příloze doložil, kdy byly jednotlivé položky zaplaceny. Jelikož daň byla zaplacena řádně a včas, není možné, aby vznikl úrok; stěžovatel doložil výpisy z banky o odepsání jednotlivých plateb; namítl, že napadené rozhodnutí vůbec neobsahuje údaje o tom, že daně byly zaplaceny, není zřejmé, jak a kdy bylo případně správcem daně s platbou

nakládáno. Namítl zmatečnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, které lze dovodit mimo jiné z položky č. 8, kde je žalovaným uveden k datu 1. 4. 2015 nedoplatek ve výši 6965 Kč, s tím, že se jedná o daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání. Tento údaj stěžovatel považuje za zjevně nesprávný s ohledem na daňové přiznání k dani z příjmů fyzické osoby za zdaňovací období roku 2014, podle něhož stěžovatel vykázal daň ve výši 26 055 Kč a současně deklaroval zaplacení daně zálohami ve výši celkem 31 200 Kč. Uvedený stav žalovaný nijak nezpochybnil, přesto vykazuje v napadeném rozhodnutí nedoplatek ve výši 6965 Kč, přičemž není zřejmé, jak k této částce žalovaný dospěl. Dle stěžovatele žalovaný vede exekuci na neexistující nedoplatky na daních; jedná se o nezákonný postup, neboť výkaz nedoplatků byl sestaven v rozporu s prokazatelně zaplacenými daněmi.

[3] Městský soud nařídil ve věci jednání, v jehož průběhu stěžovatel doplnil k vyjádření žalovaného, že položky pod č. 6 a 7, představující částky ve výši 17 092 Kč a 20 891 Kč a k tomu dvě položky úroků 4700 Kč a 5051 Kč, byly zaplaceny, avšak není zřejmé, kam byly platby přiřazeny, jak s nimi bylo žalovaným naloženo, na které staré nedoplatky byly použity. Dále předložil soudu dva dokumenty v mezidobí získané - soupisy plateb od r. 2014 do r. 2016 a pohyby na osobním účtu. Uvedl, že k jeho žádosti žalovaný předložil sjetinu z počítače s kódovou tabulkou, poukázal přitom na nepřehlednost těchto sestav a tabulky kódování, z nichž není nic zřejmé. Dále na příkladu konkrétní platby uvedl, že správce daně disponuje s prostředky, aniž by bylo zřejmé, kam směřují.

[4] Městský soud neshledal žalobu důvodnou. V odůvodnění nejprve citoval § 152, § 176, § 178 daňového řádu, a poté konstatoval, že v posuzované věci byl exekuční příkaz vydán postupem, který odpovídá daňovému řádu; podkladem pro jeho vydání byl vykonatelný výkaz nedoplatků, který byl finančním úřadem sestaven v rámci jeho pravomoci. Způsob, jakým byl výkaz nedoplatků sestaven, neporušuje zákon, který svěřuje daňovému úřadu pravomoc takový výkaz sestavit a zahrnout do něj nezaplacené a pravomocně uložené daňové povinnosti. Z vyjádření žalovaného dle soudu dále plyne, že výkaz nedoplatků je toliko interním předpisem správce daně a jako takový se daňovému subjektu nedoručuje. K námitce stěžovatele, že daňový subjekt nemá žádný přehled o tom, jak jsou nové platby používány na úhradu starého dluhu, městský soud uvedl, že ačkoliv by bylo možno souhlasit se shora uvedenou námitkou, je třeba konstatovat, že je v pravomoci správce daně, aby nově přijaté platby určené i k úhradě nově vzniklých a vyměřených daní použil na úhradu staré daňové povinnosti; zároveň zákon správci daně neukládá povinnost vyrozumívat daňového dlužníka o způsobu, jak bylo naloženo s každou jednotlivou platbou. Jestliže tedy v daném případě žalovaný tak nepostupoval, nelze jeho postup považovat za nezákonný. Městský soud připustil, že systém, nastavený daňovým řádem, je vůči daňovým dlužníkům poměrně přísný a může způsobovat určitou nepřehlednost postupu daňového úřadu, protože informace o tom, jak je nakládáno s jednotlivými platbami, daňový subjekt nemá. Tuto situaci nicméně nelze řešit formou žaloby proti exekučnímu příkazu, který byl vydán orgánem nadaným k tomu náležitou pravomocí, v náležitém procesu a na základě řádně existujícího exekučního titulu, tedy výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 21. 10. 2016. Současně městský soud poukázal na to, že stěžovatel se v podstatě dostal do určitého „kruhu“ tím, že ačkoliv vždy hradí podle jeho názoru na „novou“ daňovou povinnost, žalovaný platbu vždy započte na starší daňový

nedoplatek, tím pádem je stále „v mínusu“. To je však otázkou vhodnosti dané právní úpravy, nikoliv postupu žalovaného.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti proti rozsudku městského soudu především upozorňuje, že v řízení před soudem byl předložen celkový přehled obratů na osobním daňovém účtu stěžovatele a jak z jeho tvrzení, tak z tohoto přehledu obratů je zřejmé, že pokud vznikl problém u stěžovatele, tak tento je datován rokem 1993, resp. 1994. Faktem je, že po 22 letech placení daní dluží stěžovatel dle evidence správce daně stonásobek toho, co dlužil v roce 1994, přitom není vůbec zřejmé, kdy a jak správce daně peníze placené stěžovatelem použil. Takovou jasnou a přehlednou informaci nedává ani výpis z osobního účtu, který si stěžovatel vyžádal a který soudu doložil. Stěžovatel průběžně platil všechny daňové povinnosti, část dlužných daní byla prominuta dle podmínek dříve platného zákona o správě daní a poplatků. Správce daně v postavení žalovaného ani v řízení před soudem nevysvětlil, jak použil peníze zaplacené stěžovatelem - k námitce a doložení platby stěžovatelem - neuvedl nic jiného, než že použil peníze dle § 152 daňového řádu; neuvedl, kdy, jak a kam peníze připsal. Sestavený výkaz nedoplatků obsahuje platby jak daně z přidané hodnoty, tak daně z příjmu. V části ad 1) vyjádření žalovaného ze dne 19. 1. 2017, písemnost č. j. 283451/17/2000-11452-105418, žalovaný obecně konstatuje postup dle § 152 daňového řádu, aniž by konkrétně uvedl, kam platby zařadil. Stěžovatel poukazuje na to, že v řízení před městským soudem namítal, že položky vykázané žalovaným ve výčtu dle výkazu nedoplatků jako podkladu exekučního titulu zaplatil a jednotlivé platby soudu doložil; přílohou podané žaloby byla jak sestava označená jako soupis plateb dle položek správce daně ve formátu pdf, tak doklady o jednotlivých platbách.

[6] Dle názoru stěžovatele městský soud bez dalšího odsouhlasil za správný postup a „správnou evidenci“ pouhé tvrzení žalovaného, které je ale v rozporu s doklady doloženými soudu; jeho rozsudek je nepřezkoumatelný. Stěžovatel doložil soudu zaplacení konkrétních položek z exekučního titulu – výkazu nedoplatků a žalovaný kromě tvrzení o postupu dle § 152 daňového řádu nedoložil nic. Odůvodnění městského soudu (jakož i žalovaného) pouhým odkazem na § 152 daňového řádu je dle stěžovatele nepřezkoumatelné, pokud žalovaný nedoloží, kam konkrétně zaúčtoval zaplacené peníze. To, že bylo zaplaceno, je nesporné a doložené – jen není zřejmé, jak správce daně s penězi disponuje. Takovou informaci správce daně, dle názoru soudu, není povinen poskytnout a sám soud se uspokojil s tvrzením žalovaného, podle kterého bylo s platbami disponováno dle podmínek daňového řádu. Přitom jedině informace od žalovaného, kam konkrétně použil peníze placené na jeho účet, umožní stěžovateli, ale i každému jinému, rozporovat správnost postupu orgánu veřejné moci. Je možné a lze důvodně předpokládat, že správce daně připsal peníze opět na jím evidované nedoplatky, které již byly zaplaceny. To ale není zřejmé, dokud správce daně své postupy konkrétně nevysvětlí a nedoloží. Stěžovatel dále poukazuje na nezákonnost v praxi aplikovaného postupu při výkonu rozhodnutí dle daňového řádu. Jak městský soud dovodil, je titulem pro exekuci tzv. výkaz nedoplatků, který správce daně sestavuje dle vlastní evidence a zásadně jej dotčené osobě nedoručuje. Navazujícím krokem je již faktické postižení majetku exekucí. Daňový řád přitom neumožňuje proti nařízení exekuci se odvolat v řízení před správním orgánem, jinak

řečeno, dnes platné procesní právo zde představované daňovým řádem vylučuje k zahájené exekuci jakýkoliv opravný prostředek v řízení před správním orgánem; současně stejné procesní právo – daňový řád, označuje za titul k exekuci interní a nikdy nedoručovanou písemnost správního orgánu zákonem označenou za „výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní“. V této souvislosti cituje stěžovatel judikaturu Soudního dvora garantující právo na obhajobu (čl. 41 Listiny základních práv Evropské unie), konkr. rozsudek Soudního dvora ze dne 3. července 2014, spojené věci C-129/13 a C-130/13 *Kamino International Logistics BV* a *Datema Hellmann Worldwide Logistics BV* v. *Staatssecretaris van Financiën*. Dle stěžovatele v případech, kdy se jedná o vydání rozhodnutí o exekuci majetku, není možné se ze strany orgánů veřejné moci dovolávat práva na výjimku představující absenci možnosti vyjádření se stěžovatele, či jakékoliv jiné soukromé osoby, k připravovanému rozhodnutí s nepříznivým důsledkem. Exekuční příkaz zahajuje exekuční řízení a je postupem s okamžitým postižením majetku. Proti exekučnímu příkazu není možné se odvolat ani v rozsahu tvrzení, podle kterého nedoplatek neexistuje, či byl již zaplacen. Doručení rozhodnutí o exekuci není podmínkou vykonatelnosti. To v praxi, stejně tak jako v právě předložené věci, vede k postupu, kdy souběžně a ještě před doručením rozhodnutí s nepříznivým důsledkem, je majetek soukromé osoby již postižen. V uvedeném rozhodnutí Soudního dvora se mimo jiné uvádí: *„Jednotlivci se mohou u vnitrostátních soudů přímo dovolávat zásady dodržování práva na obhajobu ze strany správního orgánu a z ní plynoucího práva každé osoby být vyslechnut před přijetím každého rozhodnutí, které je způsobilé nepříznivým způsobem zasáhnout do jejích zájmů...“*.

[7] Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud věc posoudil v souladu se zákonem. Odkázal na znění zákonných ustanovení, uvedl, že výkaz nedoplatků není rozhodnutím, nýbrž vnitřním dokladem správce daně (výpisem z evidence daní) a daňovému subjektu se nedoručuje; výkaz nedoplatků a potažmo i exekuční příkaz obsahují nedoplatky specifikované druhem daně, číslem jednacím rozhodnutí, datem vydání rozhodnutí, splatností nedoplatku a výší nedoplatku. Jedná se o nedoplatky vykonatelné, se kterými byl stěžovatel v daném případě seznámen. Ve vyjádření k žalobě pod bodem ad 1) jsou jednotlivé nedoplatky vymáhané předmětným exekučním příkazem zcela přesně popsány. Dále konstatoval, že skutečně nelze proti exekučnímu příkazu uplatnit opravné prostředky, ale lze proti němu uplatnit jiný ochranný prostředek pro oblast placení, tj. námitku ve smyslu § 159 daňového řádu. V daném případě stěžovatel námitky neuplatnil. K tvrzení stěžovatele, že úhrada nedoplatků byla správci daně doložena, žalovaný uvádí, že úhrady předmětných nedoplatků správci daně, potažmo žalovanému doloženy nebyly (byly doloženy pouze soudu), nicméně žalovaný se tvrzením úhrady ve vyjádření k žalobě zabýval, úhrady připsané na osobní daňový účet stěžovatele prověřil a došel
k závěru, že platbami, odpovídajícími svojí výší nedoplatkům vymáhaným předmětným exekučním příkazem, nebyly tyto nedoplatky uhrazeny, neboť je správce daně použil zcela v souladu s § 152 daňového řádu. Skutečnost, že zmíněnými platbami nebyly uhrazeny předmětné nedoplatky, vyplývá z přehledů párování předpisů a plateb (účet 70, tj. DPH a účet 72, tj. DPFO), které byly předloženy městskému soudu současně s vyjádřením k žalobě. Veškeré platby jsou z těchto přehledů zcela zřejmé. Žalovaný zdůrazňuje, že

případné stěžovatelovy pochybnosti o správnosti použití těchto plateb nelze řešit v rámci žaloby podané proti exekučnímu příkazu. Nadto je nutné uvést, že stěžovatel v žalobě konstatoval úhradu nedoplatků, uvedl, že tyto úhrady dokládá výpisy z bank, ale nepožadoval sdělit, jak bylo s těmito platbami naloženo (na které nedoplatky byly použity). Žalovaný konstatuje, že při vydání exekučního příkazu lze zkoumat především, zda existuje exekuční titul, jeho vykonatelnost a existenci daňového nedoplatku s tím, že veškeré tyto předpoklady pro vymáhání daňových nedoplatků byly v daném případě splněny. Pokud stěžovatel zmiňuje zánik práva na výběr nedoplatku, žalovaný uvádí, že nedoplatky uvedené v předmětném exekučním příkaze jsou splatné v roce 2014, 2015 a 2016 (s jednou výjimkou – splatnost v roce 2010). U nedoplatků splatných v roce 2014 až 2016 je zcela zřejmé, že k jejich prekluzi dle § 160 daňového řádu nemohlo ke dni vydání předmětného exekučního příkazu dojít. Co se týká nedoplatků se splatností v roce 2010, žalovaný uvádí, že se jedná o nedoplatky uvedené ve vyjádření k žalobě pod bodem ad 1) pol. 1 – pořadí 1 až 4. V daném případě se jedná o nedoplatky na úrocích z prodlení za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006, splatné v roce 2010 a 2014. Z platebního výměru na úrok z prodlení č. j. 1367620/14/2514-24801-507832 ze dne 7. 5. 2014, kterým byl žalovaný o úrocích z prodlení vyrozuměn, vyplývá, a to ze strany 3 – Výpočet úroků z prodlení, že byly počítány z daňové povinnosti ve výši 87 883 Kč, která byla splatná 25. 1. 2007. Pro tento nedoplatek byla počítána 6ti letá lhůta prekluzivní (dříve promlčecí) od 1. 1. 2008 a byla přerušena např. oznámením rozhodnutí o posečkání úhrady daně č. j. 1208575/13/2514-24801-507082 ze dne 15. 5. 2013, kterým byly stěžovateli povoleny splátky mimo jiné nedoplatku na DPH ve výši 87 883 Kč, splatnost 25. 1. 2007 (viz strana 2 rozhodnutí o posečkání), ale též úroků z prodlení splatných 26. 4. 2010 ve výši 108 Kč, 28. 5. 2010 ve výši 1156 Kč a 7. 6. 2010 ve výši 361 Kč (strana 11 a 12 rozhodnutí o posečkání). Toto rozhodnutí o posečkání úhrady daně bylo doručeno stěžovateli dne 28. 5. 2013. Co se týká sporu o zaplacení nedoplatků (resp. použití plateb na úhradu nedoplatků), žalovaný konstatuje, že v rámci exekučního řízení je podstatné, zda byly či nebyly vymáhané nedoplatky uhrazeny. Jak bylo žalovaným doloženo (přehledy párování předpisů a plateb), nebyly předmětné nedoplatky ke dni vydání exekučního příkazu uhrazeny. Nesouhlas stěžovatele s použitím plateb na ten který nedoplatek nelze řešit v rámci exekučního řízení. Stěžovatel může požádat správce daně o sdělení, na které konkrétní daňové nedoplatky byly jím konkretizované platby použity a v případě nesouhlasu s jejich použitím, vznést námitku ve smyslu § 159 daňového řádu. Žalovaný dále nesouhlasí s názorem stěžovatele, že se jedná o překvapivé rozhodnutí, když stěžovatel dlouhodobě hradí nedoplatky opožděně, či je nehradí vůbec. Že jsou nedoplatky hrazeny dlouhodobě opožděně lze zjistit z přehledů párování předpisů a plateb, a to v posledním sloupečku, ve kterém jsou uvedeny dny prodlení s úhradou daňových povinností. Dle žalovaného jsou námitky uvedené stěžovatelem v kasační stížnosti zcela neopodstatněné, a proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[9] K vyjádření žalovaného zaslal stěžovatel repliku; v ní odmítá argumentaci žalovaného, že *„…výkaz nedoplatků a potažmo i exekuční příkaz obsahují nedoplatky specifikované druhem daně, číslem jednacím rozhodnutí, datem vydání rozhodnutí, splatností nedoplatku a výší nedoplatku. Jedná se o nedoplatky vykonatelné, se kterými byl stěžovatel v daném případě seznámen…“*. Žalovaný své evidované nedoplatky poprvé uvedl až v

dotčeném exekučním příkazu. Podstatná část exekučně postižených nedoplatků je dána tvrzenými nedoplatky na dani z přidané hodnoty. Stěžovatel v jednotlivých případech podal daňové přiznání na dani z přidané hodnoty a podle přiznání daň také zaplatil. O situaci, kdy má na základě takového postupu v konečném důsledku evidován u této daně nedoplatek, se dozvídá poprvé až z exekučního příkazu, který současně již postihuje i jeho majetek. Stěžovatel se rovněž ohrazuje proti tvrzení žalovaného, že z jím zpracovaných přehledů jsou zřejmé veškeré platby. Stěžovatel obdržel od žalovaného tyto přehledy a tvrdí, že z takto zpracovaných přehledů není zřejmé, co žalovaný učinil s platbou ve smyslu § 152 daňového řádu – tedy, kam ji zařadil; dle stěžovatele tuto skutečnost kromě obecného tvrzení o postupech dle § 152 daňového řádu nedoložil žalovaný ani v řízení před soudem (obdržené přehledy stěžovatel přikládá). Stěžovatel připouští, že měl vykázaný nedoplatek na dani v roce 1993; jeho původní nedoplatek je nyní o cca 100% vyšší. Žalovaný disponuje se zaplacenými penězi s odkazem na § 152 daňového řádu, ale kam konkrétně platby připsal, ani v tomto svém vyjádření neuvádí. Stěžovatel po roce 1993 podal všechna daňová tvrzení dle požadavku zákona, a to jak v oblasti daně z příjmů, tak i oblasti daně z přidané hodnoty; daně také současně zaplatil. Po celou dobu žalovaný „někam“ jeho platby přiřazoval. Žalovaný nyní argumentuje nedoplatky roku 2014, 2015; platby daní dle dnes existujícího výkazu nedoplatků stěžovatel doložil a žalovaný neoznačil konkrétní nedoplatek staré daně, na který platbu zařadil. Stěžovatel odkazuje na „přehled párování předpisů a plateb“ z 29. 1. 2016 u daně z přidané hodnoty (viz příloha); tento přehled hned na první straně ke dni 16. 8. 1993 vykazuje stav mínus 1 071 298 Kč, ze kterých dle údajů žalovaného bylo uhrazeno 395 360 Kč. Zbytek je tedy prekludován, odepsán – co se s ním vlastně stalo a byl kdy a jak uhrazen, a pokud ano, tak z jakých plateb? (Navíc evidence ještě v roce 2016 vykazuje nedoplatek se vznikem v roce 1993, což je dle stěžovatele nemožné). Pokud žalovaný uvádí, že stěžovatel své daňové povinnosti hradí dlouhodobě opožděně, případně je nehradí vůbec, takový závěr stěžovatel odmítá. Kromě problému roku 1993, který bohužel neřešil ani správce daně ani stěžovatel, byla řádně podávána daňová přiznání a byly řádně daně placeny. Problém dle stěžovatele není dnes v platbách daní, ale v dispozici s platbami. Správce daně disponuje s platbami bez přezkoumatelného rozhodnutí, platby daní si přiřazuje neznámo kam a současně své evidence zpracovává do exekučních titulů bez možnosti se účinně k takto zpracovanému titulu exekuce vyjádřit před faktickým postižením majetku.

[10] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu a z důvodů stěžovatelem uplatněných, současně se zabýval i tím, zda napadený rozsudek či samotné řízení před městským soudem netrpí vadami, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost je důvodná.

[12] Zásadní otázkou ve věci je faktická přezkoumatelnost správcem daně sestaveného výkazu nedoplatků, jakožto exekučního titulu, který byl v projednávané věci uplatněn.

[13] 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 i 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 judikatura připouští, že i v exekučním řízení lze 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 (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 52/2015 - 59, ze dne 25. 2. 2016).

[14] Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 2 Ans 6/2007 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, č. j. 20 Cdo 1204/2006 – 64; konstatoval, že jde standardně o interní doklad mezi vyměřovacím a vymáhacím oddělením, resp. mezi vyměřovací a vymáhací fází daňového řízení; jedná se o tzv. jiný, materiální úkon správce daně, v němž se prolínají znaky organizační, technické a pomocné.

[15] Nejvyšší správní soud konstatuje, že bez ohledu na výše uvedené je vykonatelný výkaz nedoplatků především zákonem stanoveným exekučním titulem [§ 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu], jakkoli je chápán jakožto jakýsi interní podklad. Představuje stejně jako např. vykonatelný platební výměr zákonný podklad pro nařízení exekuce, tedy ingerenci státu do majetkové sféry daňového dlužníka. Fakt, že je aktem „interní“ povahy, nikterak nesnižuje požadavek na jeho přezkoumatelnost.

[16] Městský soud především pochybil, pokud dospěl k závěru, že v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu se nelze zabývat samotným výkazem nedoplatků a ustal na závěru, že správce daně postupoval v souladu s dikcí zákona, který mu stanoví pořadí úhrady daně (§ 152 daňového řádu).

[17] Nejvyšší správní soud konstatoval ve zmiňovaném rozsudku sp. zn. 9 Afs 52/2015: „*V exekučním řízení lze v podaném odvolání proti exekučnímu příkazu namítat věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků, jakožto exekučního titulu dle § 176 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, jelikož proti výkazu nedoplatků neexistuje účinný prostředek k nápravě jeho věcných nesprávností.*“ S účinností od 1. 1. 2014 je v § 178 odst. 4 daňového řádu *expressis verbis* vyloučena možnost podat proti exekučnímu příkazu opravné prostředky Za situace, kdy daňový řád již odvolání proti exekučnímu příkazu nepřipouští, a námitka dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem (viz rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 – 32); není ani účinným prostředkem nápravy, jak dovodil devátý senát v rozsudku sp. zn. 9 Afs 52/2015, je povinen věcnou správnost výkazu nedoplatků posoudit soud v rámci žaloby proti exekučnímu příkazu.

[18] Pro vedení exekuce musí existovat podklady, které nebyly relevantním způsobem zpochybněny. Exekuční příkaz obsahuje pouze odkaz na exekuční titul – výkaz

nedoplatků, nikoli však samotný exekuční titul; musí být proto alespoň jednou jeho obsah umožněno přezkoumat. Jak již bylo uvedeno výše, není výkaz nedoplatků rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. samostatně přezkoumatelným, nejedná se o rozhodnutí, jímž by se ukládaly povinnosti (ty jsou založeny zpravidla platebními výměry). Nicméně obsahuje rozhodné údaje, které ve svém důsledku stanoví výši vymáhané daně. Jakožto exekuční titul má pro výkon rozhodnutí nepochybně klíčový význam. Musí být proto zjistitelné, jak správce daně k výši vymáhané dlužné daně dospěl. Výkaz nedoplatků musí být soudem podroben přezkumu z hlediska jeho správnosti. Není akceptovatelné přezkoumat exekuční příkaz z hlediska jeho správnosti a zákonnosti, aniž by byla ověřena správnost údajů v něm (*per* výkaz nedoplatků) uvedených a postaveno najisto, že platby (a nedoplatky) tam uvedené mají oporu v řádně zjištěném stavu a jsou správné.

[19] Stěžovatel v řízení před městským soudem opakovaně namítal, že výkaz nedoplatků obsahoval i neexistující daňové pohledávky, uvedl které, a v některých případech doložil provedení konkrétních plateb. Pokud žalovaný poukazuje na to, že některé platby byly v souladu se zákonnou úpravou použity na platby předchozí, musí být schopen prokázat, na které předchozí nedoplatky byly ty které platby použity, a kdy tak bylo učiněno. V tomto směru je zcela nepřípadné poukazovat na bdělost daňového subjektu a jeho možnost průběžně nahlížet do výkazu nedoplatků; neobstojí ani prostý odkaz žalovaného na postup dle zákona, který následně aproboval městský soud. Takové odůvodnění totiž v praxi mimo jiné vylučuje možnost přezkoumat např. zánik práva na výběr nedoplatku, jinými slovy, přezkoumat, zda provedené platby nebyly poukázány k úhradě nedoplatků již prekludovaných.

[20] 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*.

[21] Městský soud se nezabýval tím, zda byly jednotlivé vyčíslené nedoplatky dostatečně definovány tak, aby stěžovatel mohl bez obtíží zjistit, jaké nedoplatky jsou ve výkazu nedoplatků vyznačeny a pro které nedoplatky se tedy vede exekuce na jeho majetek. Nezjišťoval, zda došlo či nedošlo k chybnému vyčíslení jednotlivého nedoplatku, jak stěžovatel opakovaně tvrdil a dokládal.

[22] Neobsahuje-li již samotný výkaz nedoplatků veškeré náležitosti dle § 176 odst. 2 daňového řádu, stěží lze dospět k závěru, že tyto náležitosti může obsahovat poté samotný exekuční příkaz na takový výkaz nedoplatků odkazující. Není-li zřejmé, jaký konkrétní nedoplatek existuje, resp. jakou cestou (byť zákonem stanovenou) provedených úhrad plateb ten který nedoplatek vznikl, nelze než konstatovat, že výkaz nedoplatků je nejasný a neurčitý a ve svém důsledku nepřezkoumatelný.

[23] Při posouzení správnosti údajů obsažených ve výkazu nedoplatků zcela jistě není spor o výši daně předepsané na základě platebních výměrů; tyto nelze jakkoli v řízení

exekučním přezkoumávat; v daném případě nadto exekučním titulem nejsou jednotlivé platební výměry - § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu. V rámci nyní vedeného řízení se nepřezkoumává samotná výše stanovené (vyměřené či doměřené) daně, ale výše správcem daně vyčíslených nedoplatků vzniklých na základě správcem daně provedených „přesunů plateb“, které stěžovatel poukázal na úhradu konkrétních daňových povinností. Sporné ve věci je, zda vyčíslené nedoplatky, tak jak je správce daně do výkazu uvedl dle své evidence, jsou správné a mají reálný základ.

[24] Z výkazu nedoplatků musí být proto přezkoumatelným způsobem seznatelné, jak k té které konkrétní výši nedoplatku, který je veden u fakticky uhrazené daně, správce daně dospěl. Správce daně proto musí být schopen doložit, na kterou neuhrazenou daň tu kterou provedenou platbu podle § 152 daňového řádu poukázal a kdy tak učinil. Pouhý odkaz na to, že správce daně postupoval v souladu se zákonem, nepostačí, resp. neumožňuje zjistit, zda podle zákona skutečně postupoval. Správce daně je povinen prokázat, že nedoplatek, na který je ta která platba směrována, skutečně existoval, jakož i to, že provedená platba byla poukázána na nedoplatek, který je vymahatelný, jinými slovy, zda nebyla např. použita na úhradu nedoplatku, který s ohledem na lhůtu stanovenou v § 160 daňového řádu již nelze vymáhat.

[25] Jakkoli lze připustit, že odůvodnění každého takto vzniklého nedoplatku může být za situace automatizovaného přiřazování plateb náročnější, nelze na průkaznost tohoto systému rezignovat. Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že ze samotných „sjetin“ ze systému ADIS daňový dlužník není schopen tok svých plateb a jejich směrování správcem daně vysledovat. Výkaz nedoplatků musí být přezkoumatelný, tento požadavek nesplňuje bez dalšího samotná sestava vytvořená automatizovaným daňovým systémem, není-li z ní jednoznačně zřejmé či dohledatelné, kdy a na jaké neuhrazené daňové povinnosti byly přijaté platby dle § 152 (popř. § 154) daňového řádu použity. Naopak, tím spíše je třeba, aby provedené úhrady plateb, v jejichž důsledku dospěl správce daně ke konečné výši nedoplatku na jednotlivých daních, který je ve výkaze nedoplatků vyčíslen a pro který je exekuce vedena, byly zjistitelné. Uvedené nemůže nahradit vyjádření a vysvětlení postupu žalovaného až ve vyjádření ke kasační stížnosti; to bylo na místě učinit v řízení před krajským soudem.

[26] Nejvyšší správní soud konstatuje, že v rámci dokazování před městským soudem nebyly objasněny stěžovatelem prokazované platby, nebylo zjišťováno, které platby, kdy a na které žalovaným tvrzené nedoplatky byly postupem dle § 152 daňového řádu použity. Skutečnost, zda výkaz nedoplatků byl sestaven způsobem neporušujícím zákon, městský soud nezkoumal, nezjišťoval, zda obsahuje skutečně nezaplacené daňové povinnosti a námitkami stěžovatele, že údajné platby měly být poukázány i na daňové povinnosti prokazatelné uhrazené, se nezabýval.

[27] Zcela jistě, jak uvádí městský soud, může v důsledku postupu dle § 152 daňového řádu nastat situace, že částka, která byla stěžovatelem uhrazena, jakožto běžná splatná daň, může být použita na starší nedoplatek téže daně, v důsledku čehož vznikl nedoplatek na běžné právě uhrazené dani. Musí však být zjistitelné, jaká částka, kdy a na kterou platbu

byla použita. Městský soud však nezjišťoval, na které nedoplatky byly zaplacené daně poukázány a ani se nezabýval tím, zda nedošlo postupem dle § 152, resp. § 154 daňového řádu k uhrazení nedoplatků již prekludovaných (neboť stěžovatel tvrdí, že nedoplatky spadají do období roku 1993). Nelze-li daňový nedoplatek vymáhat s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 160 daňového řádu, není přípustné, aby takový (prekludovaný) nedoplatek bylo možno uhradit postupem dle § 152, resp. § 154 daňového řádu. Bez toho, aniž by bylo možné přezkoumat, na úhradu jakých nedoplatků byly konkrétní stěžovatelem provedené platby použity, nelze zjistit, zda platba není zařazena na zaplacenou daň, a nebo na daň za již prekludované období; k tomu musí přitom správce daně, stejně tak i soud, přihlédnout z úřední povinnosti.

[28] Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že si je vědom toho, že rozšířenému senátu byla ve věci sp. zn. 1 Afs 271/2016 k posouzení předložena sporná otázka, a to, zda je daňový subjekt oprávněn zpochybnit zákonnost exekučního příkazu cestou žaloby směřující přímo proti exekučnímu příkazu, nebo musí nejprve vyčerpat prostředek ochrany v podobě námitky podle § 159 daňového řádu a je oprávněn brojit žalobou až proti následnému rozhodnutí. Předkládající senát poukazuje na rozpornou judikaturu; v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 As 131/2015 – 32, č. 3381/2016 Sb. NSS, zdejší soud dospěl k závěru, že je možná přímá cesta; konstatoval zde, že námitka podle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 108 odst. 1 písm. a) téhož zákona, který by byl daňový subjekt povinen vyčerpat před podáním žaloby proti exekučnímu příkazu. V rozsudku ze dne 24. 3. 2017, č. j. 4 Afs 1/2017 - 193, připustil čtvrtý senát možnost samostatného soudního přezkumu rozhodnutí o námitkách proti exekučnímu příkazu vydanému podle daňového řádu, tedy připustil, aby daňový subjekt brojil v námitce a následně v žalobě proti rozhodnutí o námitce proti zákonnosti exekučního příkazu, tedy aby uplatnil tytéž otázky, které by bylo možné namítat v žalobě podané přímo proti exekučnímu příkazu. Předkládající senát poukazuje na to, že jsou fakticky umožněny dvě paralelní cesty; jednak, aby daňový subjekt brojil proti exekučnímu příkazu přímo žalobou podle § 65 s. ř. s., a zároveň aby měl možnost napadnout tytéž otázky vztahující se k zákonnosti exekučního příkazu cestou námitek a následně žalobou proti rozhodnutí o námitkách. Poukazuje na to, že v takovém případě by tak nebylo možné vyloučit rozdílné výsledky obou soudních řízení prakticky o téže otázce.

[29] Rozhodující senát má však za to, že ať již bude rozhodnutí rozšířeného senátu jakékoli, nemůže jít k tíži stěžovatele, jednal-li v důvěře v judikaturu, která možnost napadnout exekuční příkaz žalobou přímo připouští (a fakticky nebyla překonána, ale pouze dále modifikována). Pokud dojde v důsledku sjednocovací činnosti rozšířeného senátu k judikatornímu odklonu, nelze nově přijatý názor zásadně aplikovat zpětně, pokud by v důsledku této změny účastníci řízení, resp. soukromé subjekty, jednající v důvěře ve stávající judikaturu, ztratili přístup k soudu (srov. též rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2009, č. j. 2 As 34/2009 – 65, též rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 – 42, bod 52 - 55). Pokud by tedy rozšířený senát např. dospěl i k názoru, že žaloba je přípustná až proti rozhodnutí o námitkách, nebylo by možno tomuto názoru přiznávat retrospektivní účinky v neprospěch stěžovatele. Rozhodující senát proto nepovažoval za nutné řízení v dané věci přerušit a vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu.

pokračování

[30] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou. Městský soud se přezkoumatelným způsobem nevypořádal s veškerými námitkami stěžovatele a věcnou správností výkazu nedoplatků (jakožto exekučního titulu a podkladu přezkoumávaného exekučního příkazu) se vůbec nezabýval. Nejvyšší správní soud proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je městský soud povinen věcně přezkoumat výkaz nedoplatků, jakožto zákonný podklad pro vydání napadeného exekučního příkazu, v rozsahu výše vymezeném; zejména postavit najisto, které platby byly na které nedoplatky stěžovatele správcem daně použity, a zda tak správce daně učinil v souladu s § 152, resp. § 154 daňového řádu. Právním názorem, který Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyslovil, je městský soud vázán (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[31] V novém rozsudku rozhodne městský soud rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. listopadu 2018

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu