

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **EVOL a. s.,** se sídlem Komořany 146, zastoupen Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem se sídlem Divadelní 616/4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2017, č. j. 30 Af 26/2014 - 67,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2017, č. j. 30 Af 26/2014 - 67, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Exekučním příkazem ze dne 30. 5. 2013, č. j. 204560/13/4000-27900-107911 (dále též „exekuční příkaz"), nařídil Specializovaný finanční úřad (dále též „správce daně") daňovou exekuci (formou přikázání pohledávky z účtu žalobce) k vymožení nedoplatku ve výši 3 648 952,99 Kč (z toho 1 081 530 Kč daň z příjmů právnických osob, 983 586,99 Kč související úrok z prodlení ke dni 28. 5. 2013, 1 512 288 Kč související penále a 71 548 Kč exekuční náklady), jakož i daňovou exekuci úroku z prodlení z částky 1 081 530 Kč od 29. 5. 2013 do zaplacení. Exekučním titulem byl výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní.

[2] Proti exekučnímu příkazu podal žalobce odvolání, ve kterém uvedl, že správce daně jej měl z důvodu dlouhodobě vykazovaného přeplatku na jeho osobním daňovém účtu před vydáním exekučního příkazu vyrozumět o existenci nedoplatku a upozornit jej na následky spojené s jeho neuhrazením ve smyslu § 153 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád"). Dále pak namítal, že

správce daně zahrnul do exekučního příkazu i úrok z prodlení, a to aniž by tento byl před exekucí sdělen žalobci rozhodnutím (platebním výměrem). Tímto postupem byl žalobce zkrácen na právu namítat nesprávnou výši úroku z prodlení.

[3] Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 12. 2013, č. j. 32460/13/5000-14503-711090 (dále též „rozhodnutí o odvolání"), odvolání žalobce zamítl a exekuční příkaz potvrdil. Uvedl, že vydávání vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu není (na rozdíl od dřívější právní úpravy - zákona o správě daní a poplatků) povinností správce daně. Správce daně může vyrozumění provést, je-li to účelné. Taková situace však podle žalovaného nenastala, protože žalobce musel mít zcela konkrétní vědomost o existenci nedoplatku, a to z důvodu doručení dvou rozhodnutí o odvolání, kterými byla pravomocně stanovena daň z příjmů právnických osob, jejíž neuhrazení vedlo k vydání napadeného exekučního příkazu. Žalovaný nepřisvědčil ani námitce žalobce, že došlo ke zkrácení jeho práva na obranu, pokud správce daně přistoupil k exekuci úroku z prodlení, aniž by předtím jeho výši sdělil žalobci pomocí platebního výměru na úrok z prodlení.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále také „krajský soud"), ve které uvedl, že z důvodu přeplatku na jeho osobním daňovém účtu ke dni 4. 3. 2013 bylo účelné, aby správce daně vydal vyrozumění o výši nedoplatků dle § 153 odst. 3 daňového řádu. Žalobce totiž nebyl takovým dlužníkem, u něhož by exekuce musela nastoupit okamžitě a bez vydání předmětného vyrozumění. Vydání vyrozumění bylo namístě i z důvodu, že stav osobního daňového účtu (zobrazený přes daňovou informační schránku) žalobce vykazoval nespolehlivé hodnoty. Bylo tudíž zcela legitimní, pokud žalobce spoléhal na aplikaci § 153 odst. 3 daňového řádu a čekal, až ho správce daně vyrozumí o výši jeho nedoplatků. Žalovaný vůbec nevysvětlil, proč v případě žalobce nebylo účelné předmětné vyrozumění učinit. Žalobce dále namítl, že správce daně do exekuce zahrnul i úroky z prodlení, a to i přes fakt, že tyto nebyly žalobci sděleny platebním výměrem. Žalovaný dále vůbec nevysvětlil, proč v případě žalobce nebylo na místě předmětný platební výměr vydat.

[5] V reakci na vyjádření žalovaného k žalobě doručil žalobce krajskému soudu repliku, ve které sdělil, že nikdy nezpochybňoval fakultativnost vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu, nýbrž žalovanému vytýkal, že neosvětlil, proč vyrozumění v žalobcově případě nebylo na místě vydat. Vydání předmětného vyrozumění bylo v případě žalobce účelné, neboť žalobce předpokládal, že přeplatek evidovaný na jeho osobním daňovém účtu pokryje pravomocně stanovenou daň. To se ovšem nestalo, neboť správce daně vymáhal i předtím nesdělený úrok z prodlení. Žalobce nezpochybňoval ani fakultativnost vydání platebního výměru na úrok z prodlení. Žalovaný však neosvětlil, proč tento v případě žalobce nevydal.

III.

[6] Krajský soud rozsudkem ze dne 24. 3. 2016, č. j. 30 Af 26/2014 - 35, zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Uvedený rozsudek krajského soudu byl ke kasační stížnosti žalovaného pro nepřezkoumatelnost zrušen

rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2016, č. j. 7 Afs 89/2016 - 54, a věc byla vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Krajský soud následně rozsudkem ze dne 21. 12. 2017, č. j. 30 Af 26/2014 - 67, opětovně zrušil rozhodnutí žalovaného. Dospěl k závěru, že pokud za nastalých okolností správce daně nevyužil postup podle § 153 odst. 3 daňového řádu (vyrozumění daňového subjektu o nedoplatku), a tento svůj postup nezdůvodnil, dopustil se vady řízení mající vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně i žalovaného. Jakkoli je vyrozumění o výši nedoplatku fakultativním úkonem, nemůže při jeho vydávání správce daně postupovat zcela nahodile. Zvláště při fakultativních úkonech je totiž nutné, aby správce daně postupoval v souladu se základními zásadami správy daní. Vyrozumění o výši nedoplatku by mělo být orgány finanční správy využíváno v co nejširší míře a jeho vynechání by naopak mělo být výjimečným postupem v případech bezúčelnosti či hrozby nebezpečí z prodlení. Na základě těchto východisek krajský soud dospěl k závěru, že v projednávané věci nebyl postup správce daně spočívající v neaplikování § 153 odst. 3 daňového řádu správný. Skutkové okolnosti totiž vedly k situaci, kdy bylo pro žalobce velmi obtížné zjistit, jaký je jeho aktuální stav osobního daňového účtu, a na tuto situaci příhodně reagovat. Vyrozumění o výši nedoplatku bylo pro žalobce jedinou možností, aby vzniklý nedoplatek dobrovolně uhradil. Nevyrozumění žalobce o jeho nedoplatku tak bylo v rozporu se zásadami součinnosti a procesní ekonomie. Uvedená procesní vada měla nadto vliv na zákonnost rozhodnutí, neboť žalobce byl prokazatelně vystaven hrazení exekučních nákladů, jež by v případě dobrovolného uhrazení na základě vyrozumění správce daně hradit nemusel. Krajský soud dále v rozsudku konstatoval, že správce daně měl žalobce platebním výměrem informovat o výši vzniklého úroku z prodlení. Tuto vadu však samu o sobě nelze považovat za nezákonnost. Krajský soud dále orgánům finanční správy vytkl, že svůj postup spočívající v nevydání vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu (a nevydání platebního výměru na úrok z prodlení) adekvátně nezdůvodnily. Z uvedených důvodů proto zrušil napadené rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému s tím, aby žalovaný zrušil exekuční příkaz a zavázal prvostupňového správce daně k vydání platebního výměru na úrok z prodlení a vyrozumění žalobce o výši nedoplatku.

IV.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) včasnou kasační stížnost.

[9] Rozsudek je podle něj nepřezkoumatelný. Krajský soud namísto vlastních právních úvah pouze obsáhle citoval z komentářové literatury a nadto v textu rozsudku uvedl, že žaloba není důvodná (ačkoliv žalobě ve skutečnosti vyhověl a zrušil napadené rozhodnutí stěžovatele).

[10] Stěžovatel nesouhlasil ani s právním hodnocením věci provedeným krajským soudem. Krajský soud provedl extenzivní výklad § 153 odst. 3 daňového řádu, který přiblížil spíše k předchozí právní úpravě obsažené v § 73 odst. 1 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků [(dále jen „ZSDP“ nebo „zákon o správě daní a poplatků“)]. Podle stěžovatele je mezi těmito právními úpravami zásadní rozdíl. Výzva dle § 73 odst. 1 ZSDP měla na rozdíl od vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu obligatorní charakter. To

ostatně stvrzuje i samotným krajským soudem citovaný komentář k daňovému řádu. V ust. § 73 odst. 2 ZSDP byly stanoveny okolnosti, za který není nutné výzvu vydávat (pokud hrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně). Obdobně však argumentuje krajský soud ohledně nutnosti vyrozumět daňový subjekt dle § 153 odst. 3 daňového řádu, který je ovšem zcela jinak koncipován. Stěžovatel nesouhlasí s tím, že správce daně by měl k postupu dle § 153 odst. 3 daňového řádu přistoupit (až na soudem vyjmenované výjimky) vždy, neboť tak by správce daně ve své podstatně nečinil nic jiného, než upomínal dlužníky. Stěžovatel je naopak přesvědčen, že vyrozumět daňový subjekt o nedoplatku by správce daně měl jen v odůvodněných případech, kdy se jedná o jinak spolupracující subjekt plnící si své povinnosti, či půjde o bagatelní nedoplatky. Stěžovatel má dále za to, že nevydání vyrozumění dle předmětného ustanovení zákona nemůže mít vliv na zákonnost následné daňové exekuce, jak nesprávně tvrdí krajský soud. Je to právě neformálnost a nezávaznost daného vyrozumění, které jsou určujícími atributy tohoto institutu. Takový typ úkonu (který není ani rozhodnutím) pak zcela logicky nemůže jakkoliv ovlivňovat zákonnost následného postupu, což připouští i krajským soudem citovaný komentář. Stěžovatel dále poukázal na důsledky postupu krajského soudu. Pokud vyrozuměním není vázán ani daňový subjekt ani správce daně, pak také může správce daně kdykoliv přistoupit k daňové exekuci (což potvrzuje i soudem citovaný komentář, když hovoří o mimo exekučním opatření a jeho nezávislosti na exekučním řízení). Správce daně je tak fakticky oprávněn přistoupit k daňové exekuci mimo jiné i okamžitě po vyrozumění daňového subjektu o existenci nedoplatků, čímž je ovšem dle názoru stěžovatele zcela vyprázdněn účel, který institutu vyrozumění přisuzuje krajský soud. Nevydání vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu nemůže mít vliv na zákonnost daňové exekuce, mimo jiné i s ohledem na to, že na rozdíl od výzvy dle § 73 odst. 1 ZSDP není tento institut součástí daňové exekuce ani její podmínkou. Stěžovatel doplnil, že bezpředmětnost požadavku na užití vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu v co nejširší možné míře vyvěrá ze samotné jeho povahy. S ohledem na výraznou neformálnost vyrozumění si lze jen stěží představit spory o to, zda vyrozumění vydáno bylo, či nikoliv. Stěžovatel k tomu poukázal i na konkrétní skutkové okolnosti dané věci a doplnil, že účelnost předmětného vyrozumění nelze dovozovat ani v daném konkrétním případě. Za situace, kdy žalobci běžně vznikaly nedoplatky, které tento pak ve své podstatě hradil až ze vzniklých přeplatků, není namístě vyrozumění vydávat. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

V.

[11] Žalobce podal ke kasační stížnosti vyjádření, ve kterých vyslovil nesouhlas s názory stěžovatele. Ze spisu neplyne, že by žalobci běžně vznikaly nedoplatky, které by žalobce hradil ze vzniklých přeplatků. Placení daně přeplatkem je nadto zákonným způsobem úhrady daně. Vyrozumění podle § 153 odst. 3 daňového řádu má správce daně provést, pokud se jedná o komunikující daňový subjekt, který v jednom případě nedostál svým daňovým povinnostem, ačkoliv tyto jinak vždy plní. Otázka, proč stěžovatel neaplikoval § 153 odst. 3 daňového řádu, když žalobce nebyl žádným notorickým dlužníkem, zůstala ze strany stěžovatele nezodpovězena (žalobce je přesvědčen, že správce daně vyrozumění ve své praxi neprovádí). Žalobce o svém dluhu věděl, neboť mu byla doručena rozhodnutí o odvolání. Z tohoto důvodu žalobce na svém osobním daňovém účtu držel přeplatek ve výši

13 444 443 Kč, který měl pokrýt nově vzniklou daňovou povinnost. Nepočítal ale s tím, že správce daně nevydá platební výměry na úrok z prodlení a neumožní tak žalobci dobrovolné uhrazení dlužného úroku (takový postup odporuje rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2018, č. j. 22 Af 2/2017 - 41). Skutečnost, že správce daně před zahájením exekuce nevydal platební výměry na úrok z prodlení, nadto odnímá žalobci prostředek ochrany proti výši úroku z prodlení a také vede k nezákonnosti exekuce, neboť pro tuto chybí exekuční titul. Konečně pak podle žalobce došlo i k prekluzi vydat platební výměry na úrok z prodlení. Žalobce proto navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kromě rozhodnutí o odvolání zrušil i exekuční příkaz.

VI.

[12] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkami poukazujícími na nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné.

[14] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[15] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97 a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004 - 62, a ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku.

[16] Tato kritéria napadený rozsudek splňuje, neboť je z jeho odůvodnění zcela zřejmé, jakými úvahami byl při posouzení věci v rozsahu žalobních bodů krajský soud veden a k jakému závěru na jejich základě dospěl. Nelze přitom přisvědčit stěžovateli, že by krajský soud namísto vlastních úvah v rozsudku pouze odkazoval na komentářovou literaturu. Krajský soud v rozsudku provedl vlastní výklad právních norem a dostatečně podrobně odůvodnil svoje závěry. Komentářovou literaturu použil pak pouze pro podporu svých závěrů. Větu, že „žaloba není důvodná“, obsaženou v odůvodnění napadeného rozsudku pak nelze než považovat za zjevnou chybu v psaní. Z kontextu celého rozsudku je zcela

zjevné, že krajský soud hodlal žalobě vyhovět (a nikoliv ji neshledat důvodnou). Stěžovateli je tato skutečnost ostatně zcela jistě zřejmá, neboť proti rozsudku podal kasační stížnost, ve které obsáhle brojí proti závěrům krajského soudu. Nejvyšší správní soud neshledal ani žádnou jinou vadu dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[17] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkami mířícími do nesprávného právního posouzení.

[18] Stěžovatel vytýkal krajskému soudu výklad § 153 odst. 3 daňového řádu. Podle stěžovatele krajský soud svým extenzivním výkladem institut vyrozumění o nedoplatku a o jeho následcích dle § 153 odst. 3 daňového řádu postavil naroveň institutu výzvy dle § 73 ZSDP, což však jednoznačně neodpovídá vůli zákonodárce ani vlastnímu textu daných právních norem. Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčil.

[19] Podle § 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.*

[20] Citovaná právní úprava nahradila dřívější úpravou obsaženou v § 73 ZSDP, podle něhož: *(1) Nezaplatí-li daňový dlužník splatný daňový nedoplatek včetně nedoplatku na pokutách uložených podle tohoto zákona v zákonné lhůtě, vyzve ho správce daně, aby daňový nedoplatek zaplatil v náhradní lhůtě, nejméně osmidenní, a upozorní ho, že po uplynutí této náhradní lhůty přikročí bez dalšího k vymáhání daňového nedoplatku. Proti výzvě se lze odvolat ve lhůtě patnácti dnů. Odvolání nemá odkladný účinek. (2) Vymáhání lze zahájit i bez výzvy, pokud hrozí nebezpečí, že účel vymáhání bude zmařen, nepřistoupí-li se k vymáhání neprodleně.*

[21] Změna právní úpravy byla odůvodněna následovně: „*Navrhuje se v daňovém řádu výslovně stanovit, že správce daně může neformálním aktem upozornit daňový subjekt na existenci nedoplatků a na rizika s tím spojená. Těmi jsou zejména hrozba vymáhání ze strany správce daně a vznik úroku z prodlení. Je tak reagováno na skutečnost, že návrh daňového řádu již nepočítá s institutem formalizované výzvy k úhradě nedoplatku, který je obsažen v současném zák. o správě daní a poplatků. Méně formální komunikace bez nutnosti vydávat rozhodnutí (tj. výzvu) se hojně uplatňuje v zahraničí a odpovídá deklarovanému flexibilnímu a klientskému přístupu*.“ (viz odůvodnění pozměňovacího poslaneckého návrhu přístupné v systému ASPI).

[22] Již ze samotné dikce § 153 odst. 3 daňového řádu a § 73 odst. 1 a 2 ZSDP je nad veškerou pochybnost zřejmé, že se obě právní normy zásadně liší. Zákon o správě daní a poplatků (ZSDP) správci daně ukládal jednoznačnou povinnost před zahájením exekuce dlužníka vyzvat k uhrazení splatného nedoplatku. Za tímto účelem byl správce daně povinován stanovit daňovému subjektu lhůtu dostatečné délky (nejméně osmidenní), ve které měl subjekt možnost nedoplatek dobrovolně uhradit. Ve výzvě pak musel správce daně výslovně upozornit na fakt, že po uplynutí stanovené lhůty přistoupí k vymáhání nedoplatku. Uvedená výzva měla být podle zákona vydávána ve formě rozhodnutí a byl proti ní výslovně připuštěn řádný opravný prostředek (odvolání). Výzvu pak bylo nutno

vydat před zahájením exekuce vždy; jedinou výjimku představovala existence nebezpečí zmaření účelu vymáhání (§ 73 odst. 2 ZSDP).

[23] Pokud tedy krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že o nedoplatku by měl být daňový subjekt vyrozuměn vždy (až na výjimky vyjmenované krajským soudem), lze souhlasit s tím, že vychází z (odlišné) úpravy obsažené v dřívější právní úpravě. Krajský soud nicméně nevykládal zákon o správě daní a poplatků, nýbrž prováděl interpretaci ustanovení § 153 odst. 3 daňového řádu. Uvedené ustanovení je koncipováno zásadně odlišně.

[24] Poukázat lze primárně na to, že vyrozumění o nedoplatku podle daňového řádu není vydáváno v podobě formalizované výzvy (rozhodnutí) doručované daňovému subjektu „klasickými" formami (poštou, datovou schránkou). Daňový řád totiž podobu vyrozumění formálně nesvazuje a ponechává ji zcela na uvážení správce daně. Normuje totiž, že vyrozumění je prováděno *vhodným způsobem* (tzn., že může být provedeno i neformálním způsobem – např. telefonicky). Proti vyrozumění o výši nedoplatků se nelze odvolat; lze proti němu uplatnit námitku, kterou se věcně zabývá nikoliv nadřízený správce daně, nýbrž správce daně, který úkon provedl (viz § 159 daňového řádu či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2016, č. j. 2 As 325/2015 - 31). Dále je třeba zmínit to, že daňový řád (na rozdíl od zákona o správě daní a poplatků) neobsahuje žádnou lhůtu, ve které by měl správce daně po vyrozumění o nedoplatku vyčkat se zahájením exekuce. Z odborné literatury vyplývá, že k vyrozumění by mělo dojít před započetím eventuálního vymáhání, není to však nezbytně nutné; pokud k předchozímu vyrozumění nedojde, sehraje stejnou úlohu exekuční příkaz, ze kterého je existence nedoplatků patrná (viz např. BAXA, J., DRÁB, O., KANIOVÁ, L., LAVICKÝ, P., SCHILLEROVÁ, A. a ŠIMEK, K.. *Daňový řád. Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).

[25] Méně formální povahu vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu, resp. jeho odlišnost od výzvy dle ZSDP, pak dále potvrzuje skutečnost, že zákonodárce při formulaci normy neuložil explicitní povinnost správce daně vydávat vyrozumění, nýbrž použil právní konstrukci, že správce daně *může* předmětné vyrozumění učinit (i žalobce v tomto smyslu uvádí, že nezpochybňuje fakultativnost vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu.). Je tedy zřejmé, že zákonodárce svěřil správci daně ve vztahu k § 153 odst. 3 daňového řádu diskreční oprávnění, tj. je oprávnění učinit správní uvážení o tom, zda je namístě vyrozumění učinit, či nikoliv.

[26] Diskreční pravomoc, neboli správní uvážení, je oprávnění správních orgánů určitou věc samostatně posoudit a rozhodnout o ní. V rámci tohoto uvážení mají správní orgány relativně volný prostor. Nejsou v takových případech vázány zákonem k jediné možné alternativě. Je to důsledek toho, že právní norma kvůli určité právní skutečnosti nestanoví jen jeden konkrétní následek. V textech právních předpisů bývá tato pravomoc označena např. slovem „smí", „může", případně je správnímu orgánu nabídnuto několik příkladmých možností k rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2016, č. j. 7 As 282/2015 - 32).

[27] Přesně takto je přitom koncipován i § 153 odst. 3 daňového řádu, který uvádí, že správce daně *může* předmětné vyrozumění učinit.

[28] Skutečnost, že uvedená norma přiznává správnímu orgánu možnost diskrece, má vliv i na navazující soudní řízení před správními soudy. Jak zdejší soud opakovaně vyslovil, v rámci přezkumné činnosti správní soudy přezkoumávají zákonnost napadeného správního rozhodnutí. Nemohou však nahrazovat správní uvážení správního orgánu uvážením soudním. Správní uvážení může soud přezkoumat pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze a zda premisy takového úsudku byly zjištěny řádným procesním postupem. Za splnění těchto předpokladů není soud oprávněn z týchž skutečností dovozovat jiné závěry (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 12. 2003, č. j. 5 A 139/2002 - 46, ze dne 21. 1. 2004, č. j. 5 Azs 47/2003 - 48, či usnesení Ústavního soudu ze dne 4. 10. 2000, sp. zn. II. ÚS 361/2000).

[29] Právo orgánů finanční správy učinit správní uvážení ohledně aplikace § 153 odst. 3 daňového řádu je poměrně široké, neboť toto ustanovení nejenže výslovně operuje s pojmem „může“, ale nadto je i konstruováno s pomocí obsahově neurčitých pojmů (*vhodným způsobem*) a konečně neobsahuje žádné podmínky své aplikace (hypotézu).

[30] Optikou výše uvedeného nahlížel Nejvyšší správní soud na danou věc a zkoumal, zda orgány finanční správy vybočily z uvedených mezí.

[31] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobci, resp. jeho zástupci (daňovému poradci) byla dne 12. 4. 2013 doručena dvě rozhodnutí o odvolání (č. j. 9678/13/5000-14201-711305 a č. j. 9679/13/5000-14201-711305), kterými byla zamítnuta jeho odvolání proti dvěma platebním výměrům Finančního úřadu ve Vyškově. Těmito platebními výměry byla žalobci stanovena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 a 2010. Ve výrocích obou rozhodnutí o odvolání jsou přitom (odkazem na napadené platební výměry) uvedeny konkrétní částky stanovené daňové povinnosti, resp. částky, které má žalobce uhradit (6 935 000 Kč a 7 561 440 Kč); v rozhodnutí o odvolání týkajícím se doměřené daně (č. j. 9679/13/5000-14201-711305) je přitom výslovně uvedena i výše s doměrkem spojeného penále (1 512 288 Kč).

[32] Dne 22. 5. 2013 (tj. více jak po měsíci od doručení rozhodnutí o odvolání) správce daně sestavil výkaz nedoplatků, na jehož základě dne 30. 5. 2013 vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu č. j. 204560/13/4000-27900-107911, a to k vymožení nedoplatku v celkové výši 3 648 952,99 Kč (z toho 1 081 530 Kč daň z příjmů právnických osob, 983 586,99 Kč související úrok z prodlení ke dni 28. 5. 2013, 1 512 288 Kč související penále a 71 548 Kč exekuční náklady), jakož i daňovou exekuci úroku z prodlení z částky 1 081 530 Kč (dlužné daně z příjmů právnických osob) od 29. 5. 2013 do zaplacení.

[33] Proti tomuto exekučnímu příkazu se žalobce odvolal podáním ze dne 9. 6. 2013. V odvolání uvedl, že jeho osobní daňový účet ke dni 4. 3. 2013 vykazoval přeplatek ve výši 13 444 430 Kč. Přestože správce viděl tento přeplatek, vydal exekuční příkaz, a to aniž by podle § 153 odst. 3 daňového řádu vyrozuměl žalobce o výši jeho nedoplatků a o

následcích s tím spojených. Osobní daňový účet žalobce (dle údajů z daňové informační schránky) přitom vykazoval nespolehlivé hodnoty (ke dni 31. 5. 2013 činil nedoplatek na dani z příjmů právnických osob částku 2 593 818 Kč a toho stejného dne osobní daňový účet vykazoval na stejné dani nedoplatek 7 150 097 Kč).

[34] Stěžovatel (žalovaný) k uvedeným tvrzením v rozhodnutí o odvolání (žalobou napadené rozhodnutí ze dne 30. 12. 2013, č. j. 32460/13/5000-14503-711090) uvedl, že vydávání vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu není (na rozdíl od dřívější právní úpravy - zákona o správě daní a poplatků) povinností správce daně. Správce daně může vyrozumění provést, je-li to účelné. Taková situace však podle stěžovatele nenastala, protože žalobce musel mít zcela konkrétní vědomost o existenci nedoplatku, a to z důvodu doručení dvou rozhodnutí o odvolání, kterými byla pravomocně stanovena daň z příjmů právnických osob, jejíž neuhrazení vedlo k vydání napadeného exekučního příkazu.

[35] Z provedené rekapitulace tedy vyplývá, že žalovaný (stěžovatel) v souladu s výše uvedenými pravidly diskrece odůvodnil, z jakých důvodů nebylo nutno vydat vyrozumění, přičemž zohlednil i žalobcem (v odvolání) uvedený důvod. Žalobce nutnost vyrozumění odvozoval od toho, že ke dni 4. 3. 2013 (tj. více jak 2 měsíce před vydáním exekučního příkazu a více jak měsíc před doručením rozhodnutí o odvolání) byl na jeho osobním daňovém účtu vykázán přeplatek. Žalobce tedy jím tvrzenou nutnost provedení vyrozumění o nedoplatku v rámci daňového řízení vázal na existenci přeplatku. Nepoukazoval na žádný jiný důvod, tento ostatně nevyplýval ani ze spisu. Jak však bylo v řízení zjištěno, žalobcem uváděný přeplatek ve výši 13 444 443 Kč (nacházející se na osobním daňovém účtu žalobce) nepostačoval ani k uhrazení daňových povinností jednoznačně specifikovaných v žalobci doručených rozhodnutích o odvolání (nadto bez připočtení souvisejícího penále a úroku z prodlení).

[36] Jinými slovy, žalobce nutnost vyrozumění odvozoval od toho, že měl ke dni 4. 3. 2013 na osobním daňovém účtu přeplatek ve výši 13 444 443 Kč, což se však ukázalo jako tvrzení irelevantní (tento přeplatek byl na základě dalších daňových povinností, o kterých byl žalobce výslovně informován, plně konzumován). Žádné jiné (pro věc podstatné) tvrzení neuváděl; neuváděl například, že jím zdůrazňovaná částka přeplatku k úhradě postačí, že byl spolupracujícím daňovým subjektem plnícím si své daňové povinnosti atp. Za této situace kasační soud výše uvedenou úvahu stěžovatele, že nebylo namístě žalobce vyrozumět o nedoplatku, nepovažuje za odporující shora uvedeným zásadám správního uvážení.

[37] Na výše uvedeném nemůže nic změnit ani odkaz žalobce na údajně rozporný stav jeho osobního daňového účtu. Informace získané přes daňovou informační schránku mají totiž pouze informativní charakter (jak je ostatně výslovně uvedeno na portálu daňové informační schránky), přičemž žalobce navíc poukazoval na hodnoty zjišťované k datu 31. 5. 2013, tj. k datu po vydání exekučního příkazu. Nadto obě hodnoty žalobce informovaly o tom, že na jeho osobním daňovém účtu je evidován nedoplatek. Ze správního spisu přitom neplyne, že by byly z přeplatku žalobce (do doby vydání napadeného exekučního příkazu) hrazeny nejenom daňové nedoplatky vzniklé na základě zmiňovaných rozhodnutí o odvolání, nýbrž rovněž později vzniklé daňové povinnosti (což zmiňuje v rozsudku krajský soud).

[38] Konečně nelze přehlédnout ani to, že žalobce svou argumentaci k § 153 odst. 3 daňového řádu v průběhu řízení postupně upravoval a výrazně doplňoval, v čemž lze spatřovat i jistou účelovost. Žalobce totiž nejdříve (v odvolání) poukazoval pouze na existenci přeplatku a na nespolehlivé hodnoty osobního daňového účtu. V žalobě (i ve vyjádření ke kasační stížnosti) již však poukazoval na to, že jej nelze považovat za notorického dlužníka, v důsledku čehož oprávněně očekával, že bude správcem daně vyrozuměn o výši nedoplatku, a dále poukazoval na nutnost vyrozumění o nedoplatku způsobenou nevydáním platebního výměru na úrok z prodlení (v odvolání ohledně úroku z prodlení namítal pouze tolik, že jeho nevydáním byl zkrácen na svém právu se bránit proti výši úroku). V podání reagujícím na vyjádření stěžovatele k žalobě i ve vyjádření ke kasační stížnosti pak žalobce tvrdil, že vyrozumění bylo v jeho případě účelné, neboť předpokládal, že přeplatek evidovaný na jeho osobním daňovém účtu pokryje pravomocně stanovenou daň. To se ovšem podle žalobce nestalo, neboť správce daně vymáhal i předtím nesdělený úrok z prodlení (k věcné nesprávnosti tohoto tvrzení viz odstavec 36 tohoto rozsudku). I přes tuto rozvíjející se argumentaci nicméně žalobce doposud náležitě neosvětlil, proč by jeho tvrzení o přeplatku ve výši 13 444 443 Kč mělo být relevantní v nastalé situaci, kdy daňová povinnost v obou rozhodnutích o odvolání tuto částku výrazně převyšovala.

[39] Nejvyšší správní soud tedy neshledal, že by orgány finanční správy při rozhodování, zda žalobce vyrozumět o nedoplatku, či nikoliv, svévolně překročily meze svého diskrečního oprávnění. Kasační soud proto nesdílí názor krajského soudu, že bylo nutné zrušit rozhodnutí stěžovatele z důvodu absence vyrozumění o nedoplatku dle § 153 odst. 3 daňového řádu.

[40] I přes výše učiněný závěr považuje Nejvyšší správní soud za nutné dodat, že ani v případě správního uvážení není orgán finanční správy oprávněn postupovat libovolně nebo nahodile. Daňový řád totiž výslovně stanoví, že *osoby zúčastněné na správě daní mají rovná procesní práva a povinnosti* (§ 6 odst. 1 daňového řádu), že *správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly* (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Limitem pro správní uvážení týkající se § 153 odst. 3 daňového řádu by přitom měla být účelnost vyrozumění o nedoplatku (jak ostatně na příkladu spolupracujícího daňového subjektu a bagatelního nedoplatku dovozuje i stěžovatel). V projednávané věci ovšem kasační soud po vyhodnocení tvrzení žalobce vznesených v rámci daňového řízení neshledal, že by orgány finanční správy limity správního uvážení překročily (viz výše). K tomuto závěru nicméně soud dospěl na základě (do jisté míry specifických) okolností souzené věci, a jeho úvahy tak nelze generalizovat.

[41] Již z uvedených důvodů proto bylo nutno rozsudek krajského soudu zrušit.

[42] S ohledem na shora uvedené závěry (stran souladnosti postupu orgánů finanční správy při neprovedení vyrozumění dle § 153 odst. 3 daňového řádu s pravidly pro správní uvážení) se zdejší soud nezabýval kasačními námitkami týkajícími se vlivu absence vyrozumění na zákonnost navazující exekuce.

[43] Otázkami spojenými s nutností vydání platebního výměru na úrok z prodlení se pak mohl Nejvyšší správní soud zabývat pouze v souvislosti s tvrzeními vznesenými

v rámci kasačního řízení (zejména s tvrzeními žalobce obsaženými v jeho vyjádřeních ke kasační stížnosti). Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, či rozsudky téhož soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60). Nejvyšší správní soud považuje za nutné zmínit nejprve znění § 252 odst. 6 daňového řádu, podle něhož *správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu*. Žalobce přitom v odvolání proti exekučnímu příkazu krom existence přeplatku a nespolehlivých hodnot daňového účtu (k tomu viz výše) nepoukazoval na žádný jiný relevantní důvod, pro který by stav jeho osobního daňového účtu vyžadoval sdělení úroku z prodlení; poukazoval pouze na to, že správce daně zahrnul do exekučního příkazu i úrok z prodlení, a to aniž by tento byl před exekucí sdělen žalobci rozhodnutím (platebním výměrem), čímž byl žalobce zkrácen na právu namítat nesprávnou výši úroku z prodlení. Toto tvrzení pak stěžovatel v rozhodnutí o odvolání vypořádal. Stejně tak ho vypořádal i krajský soud a s jeho odůvodněním (v tomto ohledu) souhlasí i Nejvyšší správní soud. To stejné platí i z hlediska namítané prekluze. I zde Nejvyšší správní soud souhlasí s argumentací krajského soudu. Nejvyšší správní soud dodává, že je mu znám rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 2. 2018, č. j. 22 Af 2/2017 - 41. Tento však nelze s ohledem na odlišnou skutkovou situaci (viz zejména skutečnosti uvedené ohledně úroku z prodlení v odvolání žalobce proti exekučnímu příkazu) na projednávanou věc použít. Nutno dodat, že Krajský soud v Brně v souzené věci na základě nastalých skutkových okolností dospěl (na rozdíl od Krajského soudu v Ostravě) k závěru, že nevydání platebního výměru na úrok z prodlení není samo o sobě vadou způsobující nezákonnost napadeného rozhodnutí (exekučního příkazu).

[44] Ze shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, ve kterém je vázán shora vyslovenými právními názory (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[45] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 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. Tomáš Foltas
předseda senátu