



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Jitky Zavřelové a soudců Mgr. Tomáše Kocourka, Ph.D., a Olgy Stránské v právní věci

žalobkyně: **B., s. s r. o.,**
IČO: X,
se sídlem X,
zastoupena advokátem JUDr. Vladimírem Kubátem,
se sídlem Politických vězňů 5, Praha,

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj,**
se sídlem Na Pankráci 17, Praha,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2016, č. j. 3749100/16/2110/00540-203941,
a o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2016, č. j. 3749100/16/2110/00540-203941, se zamítá.
- II. Žaloba na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného se odmítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.
- IV. Žalobkyni se vrací soudní poplatek ve výši 2 000 Kč.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou, doručenou soudu dne 1. 11. 2016, podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl námitku žalobkyně proti exekučnímu příkazu ze dne 5. 8. 2016, č. j. 3667292/16/2110-00540-203941, (dále jen „exekuční příkaz“). Exekučním příkazem žalovaný nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně k vymožení daňových nedoplatků žalobkyně a nákladů exekuce v celkové výši 1 016 378,82 Kč. Současně se žalobkyně podle části třetí, hlavy druhé, dílu třetího s. ř. s. domáhá určení, že vydání exekučního příkazu bylo nezákonným zásahem do práv žalobkyně.
2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k námitce žalobkyně uvedl, že ke dni 3. 8. 2016 byl sestaven výkaz nedoplatků, který eviduje jak nedoplatky na dani z příjmů právnických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby splatné 11. 7. 2016, tak nedoplatky na příslušném úroku z prodlení, celkem ve výši 996 450,82 Kč. Výkaz nedoplatků potvrzuje vykonatelnost nedoplatků v něm uvedených, a je proto exekučním titulem podle § 176 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podkladem výkazu nedoplatků byly platební výměry č. j. 1678720/15/2124-51522-201186, č. j. 3049359/15/2124/21522-201186 a č. j. 3122905/15/2124-51522-201186, které nabyly právní moci dne 24. 6. 2016 a vykonatelnými se staly dne 12. 7. 2016. Nedoplatek na úrok z prodlení byl na osobní daňový účet žalobkyně předepsán ke dni sestavení výkazu nedoplatků v souladu s § 252 daňového řádu. Exekuční příkaz byl tedy vydán zcela oprávněně. Jde-li o úroky z prodlení, ty vznikají ze zákona, správce daně je nevyměřuje, ale pouze sděluje, platební výměry na úrok z prodlení nemají konstitutivní charakter, nařízení exekuce proto nebrání, že byly vydány současně s exekučním příkazem. Pro nařízení exekuce nemá význam ani žalobkyní podané odvolání proti rozhodnutím o pozbytí účinnosti rozhodnutí o povolení posečkáni, neboť rozhodnutí o povolení posečkáni pozbyla účinnosti dnem 24. 6. 2016, kdy došlo k porušení podmínek, za kterých bylo posečkáni úhrady daně povoleno (§ 157 odst. 5 daňového řádu). Žalovaný rovněž poukázal na to, že daňová exekuce, k níž v dané věci přistoupil, je z hlediska šetření práv daňového subjektu (žalobkyně) méně zatěžující než vymáhání prostřednictvím soudního exekutora.
3. Žalobkyně v žalobě namítla, že exekuční příkaz nesplňuje náležitosti stanovené § 178 daňového řádu, neboť nespecifikuje, o jaký nedoplatek (na jaké dani) se jedná, ani jakým platebním výměrem byl stanoven, kdy se stal pravomocným a od kdy je vykonatelným. Výše nedoplatku na úrok z prodlení nebyla žalobkyni oznámena, neboť výkaz nedoplatků nebyl nikdy žalobkyni účinně doručen. Žalobkyni nebyly do doby vydání exekučního příkazu sděleny, resp. účinně oznámeny, úroky z prodlení, neboť platební výměry na úroky z prodlení byly vydány současně s exekučním příkazem a namísto zástupci žalobkyně byly doručovány přímo žalobkyni. Za situace, kdy žalobkyně nevěděla, co a kam má uhradit, je postup žalovaného neodůvodněný, šikanózní a v rozporu se základními zásadami daňového řízení.
4. Dále žalobkyně namítala, že úroky z prodlení byly navíc nesprávně stanoveny a předepsány, žalobkyně se proti platebním výměrům, jimiž byly předepsány, odvolala. Platební výměry na úrok z prodlení tak nemohly být účinné, a tudíž ani vykonatelné, nemohl proto podle nich být sestaven výkaz nedoplatků, na který žalovaný odkazuje v exekučním příkazu.
5. Žalobkyně poukázala na to, že okamžitě poté, co se o exekuci dozvěděla, provedla platbu vymáhané částky, exekuce tak byla zastavena. Nařízením exekuce došlo k ohrožení úvěrů, které žalobkyně čerpá, jakož i její samotné existence, neboť se účastní veřejných i státních zakázek, kde prohlašuje svou bezdlužnost a dokládá neexistenci exekučních řízení. Žalobkyně považuje postup

žalovaného za drastický, neboť jí způsobil značnou škodu a byl způsobilý ohrozit její existenci a fungování.

6. Žalobkyně dále uvedla, že dosud nebylo účinně ani pravomocně rozhodnuto o pozbytí účinnosti rozhodnutí o povolení posečkáni ze dne 29. 7. 2016, č. j. 3610155/16/2124/51522-293889 a č. j. 3610377/16/2124-51522-293889, neboť proti těmto rozhodnutím podala odvolání. Přestože odvolání proti platebním výměrům ani proti rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o povolení posečkáni nemá odkladný účinek, není běžnou praxí, aby došlo k zahájení výkonu rozhodnutí (daňové exekuci) před vyřízením opravných prostředků, nejedná-li se o případy zvláštního zřetele hodné. V případě žalobkyně neuplynul od doručení platebních výměrů na úrok z prodlení do nařízení exekuce ani jeden pracovní den, u rozhodnutí o pozbytí účinnosti rozhodnutí o povolení posečkáni uplynul z odvolací lhůty 30 dnů cca jeden týden. Žalobkyně má za to, že vydáním exekučního příkazu došlo v kontextu všech skutkových událostí k nezákonnému zásahu do jejích práv, který je způsobilý přivodit jí vážnou újmu.
7. Konečně žalobkyně namítla, že postup žalovaného byl v naprostém rozporu se základními zásadami daňového řízení, neboť podle § 5 daňového řádu je žalovaný povinen postupovat při správě daní v souladu s právními předpisy a šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů i třetích osob, přičemž je povinen používat takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daně. Žalovaný se od běžné praxe správy daně odchýlil, aniž by k tomuto postupu existoval jediný důvod.
8. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zopakoval relevantní část odůvodnění napadeného rozhodnutí. Nad tento rámec žalovaný k napadenému způsobu doručení platebních výměrů na úrok z prodlení uvedl, že plná moc, kterou žalobkyně udělila JUDr. V. K., se vztahuje pouze na vyměřovací řízení, platební výměry na úrok z prodlení se však týkají placení daní a následků porušení povinnosti při správě daní, proto byly doručovány správně do datové schránky žalobkyně. Žalovaný prověřil předpisy záloh pro úročení a uvedl, že úročené částky i data úročení odpovídají daňové povinnosti, a to i v členění na jednotlivé zálohy (§ 252 daňového řádu).
9. Ze správního spisu zjistil soud následující podstatné skutečnosti:
10. Platebním výměrem č. j. 3122905/15/2124-51522-201186 stanovil žalovaný žalobkyni k přímé úhradě daní z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2011 ve výši 274 566 Kč splatnou do 15 dnů od právní moci tohoto platebního výměru. Platební výměr byl žalobkyni doručen dne 23. 7. 2015, zástupci žalobkyně byl doručen dne 7. 3. 2016. Platebním výměrem č. j. 1678720/15/2124-51522-201186 stanovil žalovaný žalobkyni k přímé úhradě daní z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2012 ve výši 304 496 Kč splatnou do 15 dnů od právní moci tohoto platebního výměru. Platební výměr byl žalobkyni doručen dne 23. 7. 2015, zástupci žalobkyně byl doručen dne 7. 3. 2016. Platebním výměrem č. j. 3049359/15/2124-51522-201186 stanovil žalovaný žalobkyni k přímé úhradě daní z příjmů právnických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2013 ve výši 182 112 Kč splatnou do 15 dnů od právní moci tohoto platebního výměru. Platební výměr byl žalobkyni doručen dne 23. 7. 2015, zástupci žalobkyně byl doručen dne 7. 3. 2016. Odvolání proti všem výše uvedeným platebním výměrům byla zamítnuta a platební výměry potvrzeny rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 6. 2016, č. j. 28276/16/5200-11431-711360, které nabylo právní moci dne 24. 6. 2016.
11. Rozhodnutím o posečkáni úhrady daně ze dne 11. 11. 2015, č. j. 4048259/15/2124-51522-201186, žalovaný povolil rozložení úhrady daně vyměřené na základě platebních výměrů č. j. 1678720/15/2124-51522-201186 a č. j. 3049359/15/2124-51522-201186 do splátek (poslední splátka je splatná dnem, kdy nabudou právní moci výše uvedené platební výměry). Rozhodnutím o posečkáni úhrady daně ze dne 11. 11. 2015, č. j. 4048464/15/2124-51522-201186, žalovaný povolil posečkáni úhrady daně vyměřené na základě platebního výměru

č. j. 3122905/15/2124-51522-201186 do dne nabytí právní moci platebního výměru. Dne 29. 7. 2016 žalovaný rozhodl, že obě uvedená rozhodnutí pozbyla účinnosti dnem 24. 6. 2016, neboť žalobkyně nedodržela stanovené podmínky (platební výměry na daň z příjmů nabyly právní moci dne 24. 6. 2016 a jimi stanovené daňové povinnosti nebyly v tento den uhrazeny). Proti rozhodnutím o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání úhrady daně podala žalobkyně odvolání.

12. Ke dni 3. 8. 2016 sestavil žalovaný výkaz nedoplatků, podle něhož dosahují daňové nedoplatky celkové výše 996 450,82 Kč. Nedoplatek byl vykázán na základě platebních výměrů č. j. 3122905/15/2124-51522-201186, č. j. 1678720/15/2124-51522-201186 a č. j. 3049359/15/2124-51522-201186 a dále jako úrok z prodlení z daňových povinností stanovených výše uvedenými platebními výměry (není však uvedeno, za jaké období je úrok z prodlení předepsán).
13. Platebními výměry na úrok z prodlení ze dne 5. 8. 2016, č. j. 3653612/16/2124-51522-203889, č. j. 3653703/16/2124-51522-203889 a č. j. 3653793/16/2124-51522-203889, žalovaný vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností; platební výměry na úrok z prodlení byly žalobkyni doručeny dne 5. 8. 2016. Žalobkyně proti platebním výměrům na úrok z prodlení podala odvolání.
14. Žalovaný vydal dne 5. 8. 2016 exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu žalobkyně, a to k vymožení nedoplatku ve výši 608 655 Kč včetně příslušejícího úroku z prodlení ke dni 3. 8. 2016 ve výši 387 795,82 Kč a exekučních nákladů ve výši 19 928 Kč, jakož i úroku z prodlení z částky 608 655 Kč od 4. 8. 2016 do zaplacení dle roční výše repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Vymáhaná částka vychází z výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 3. 8. 2016. Exekuční příkaz byl žalobkyni doručen do datové schránky dne 8. 8. 2016.
15. Žalobkyně podala proti exekučnímu příkazu námitky, které žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl.
16. Rozhodnutím ze dne 9. 8. 2016 žalovaný exekuci vedenou proti žalobkyni zastavil.
17. Soud ověřil, že žaloba proti rozhodnutí žalovaného byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou. Jak potvrdil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, žaloba podaná proti rozhodnutí správce daně o námitce proti exekučnímu příkazu je přípustná. Soud posoudil žalobu v rozsahu řádně a včas uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). O žalobě rozhodl soud bez jednání, neboť žádný z účastníků na výzvu soudu nesdělil, že s takovým postupem nesouhlasí, a jejich souhlas se tudíž presumuje (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
18. Žalobkyně předně namítla nezákonnost exekučního příkazu spočívající v absenci specifikace nedoplatku na dani. Podle § 178 odst. 2 daňového řádu obsahuje výrok exekučního příkazu kromě náležitostí podle § 102 odst. 1 způsob provedení daňové exekuce, výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, výši exekučních nákladů podle § 183 odst. 1 a 2 a odkaz na exekuční titul. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 1. 2018, č. j. 4 Afs 224/2017-60, shledal, že smyslem označení exekučního titulu v exekučním příkazu je identifikace nedoplatku, pro který je exekuce nařizována. Označení exekučního titulu tedy musí být pro daňový subjekt srozumitelné. V posuzovaném případě byl exekuční titul (výkaz nedoplatků) v exekučním příkazu označen číslem jednacím (č. j. 3667293/16/2110-00540-203941) a datem sestavení (3. 8. 2016). Žalovaný v exekučním příkazu rovněž označil platební výměry, jimiž byla daň stanovena, včetně výše

jednotlivých nedoplatků na dani a na úroku z prodlení souvisejícím s příslušnou daní, uvedl, kdy byly platební výměry na daň vydány a kdy se daně staly splatnými. Námitka není důvodná.

19. Exekucním titulem v posuzované věci byl výkaz nedoplatků podle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu. Výkaz nedoplatků je ze své povahy specifickým exekucním titulem, není rozhodnutím, ale listinou sestavovanou správcem daně na základě údajů evidence daní. Je vnitřním dokladem správce daně, proti němuž nejsou přípustné opravné prostředky. Výkaz nedoplatků se nikomu nedoručuje, smyslem jeho existence je sumarizace nedoplatků a jejich předání k vymáhání. 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 (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 Ans 6/2007-101). Podle exekucní judikatury Nejvyššího soudu (viz např. usnesení ze dne 28. 3. 2007, sp. zn. 20 Cdo 1204/2006) je výkaz nedoplatků vykonatelný tehdy, jsou-li vykonatelné všechny položky v něm uvedené, tzn. jsou-li vykonatelná všechna rozhodnutí, která byla podkladem pro zanesení příslušných částek do evidence daní a splatné všechny částky, do této evidence zanesené přímo na základě zákona (splatné částky záloh na daň). Současná právní úprava výkazu nedoplatků se v tomto ohledu zásadně neliší od předchozí (§ 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), uvedené judikaturní závěry proto lze aplikovat i nadále. Žalovaný tedy nepochybil, pokud výkaz nedoplatků žalobkyni nedoručoval.
20. Soud se dále zabýval námitkou žalobkyně stran neoznámení platebních výměrů na úrok z prodlení žalovaným. Soud přisvědčil tvrzení žalovaného, že úrok z prodlení vzniká ze zákona, neuhradí-li daňový subjekt daň nejpozději ke dni její splatnosti, a že platební výměry, jimiž správce daně daňový subjekt vyrozumívá o úroku z prodlení, jsou toliko deklaratorního charakteru. Ostatně v tomto ohledu se úrok z prodlení jakožto příslušenství daně nijak neliší od daně samotné, neboť rovněž ta vzniká v okamžiku splnění všech hmotněprávních podmínek pro vznik daně a platební výměr výši daně toliko deklaruje. Úprava institutu deklaratorního platebního výměru vyjadřuje, že ačkoliv je platební povinnost založena přímo zákonem, účinky vůči povinnému nastávají teprve okamžikem řádného oznámení platebního výměru daňovému subjektu (popř. fikcí doručení platebního výměru dle § 140 odst. 1 a 2 daňového řádu). To platí pro vlastní daňovou povinnost, jinak je tomu u úroku z prodlení, neboť ten se předepisuje do evidence daní přímo (k tomu viz níže).
21. Soud k tomu uvádí, že ačkoliv povinnost uhradit úrok z prodlení vzniká přímo ze zákona, nelze bez dalšího přikročit k jejímu přímému vymáhání. Předpokladem nařízení exekuce je existence exekucního titulu, který musí splňovat požadavek materiální i formální vykonatelnosti. Takovým exekucním titulem je rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžitě plnění (platební výměr). Sdělení výše úroku z prodlení daňovému subjektu prostřednictvím platebního výměru dle § 252 odst. 6 daňového řádu je tedy základním předpokladem pro to, aby bylo možné vést k vymození nedoplatku na úroku z prodlení exekucí. Současně jde o procesní prostředek, jímž se daňovému subjektu otevírá cesta ke zpochybnění výše úroku z prodlení (námitky týkající se délky prodlení, výše nedoplatku, z něhož se úrok počítá, sazby úroku), a to prostřednictvím odvolání proti platebnímu výměru, resp. posléze žaloby. Platební výměr může vydat správce daně kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2008, č. j. 8 Afs 38/2008-57, č. 2299/2008 Sb. NSS, konstatoval, že „[p]osouzení, zda stav účtu daňového dlužníka vyžaduje, aby bylo daňovému dlužníku sděleno penále (§ 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), spadá do sféry správního uvážení správce daně“. Tento závěr lze aplikovat též na stávající úpravu vyrozumění o předpisu úroku z prodlení, to znamená, že posouzení, zda stav osobního účtu daňového subjektu vyžaduje, aby byl daňový subjekt vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení, je věcí správního uvážení správce daně.
22. Daňový řád nicméně předpokládá, že vedle vykonatelného rozhodnutí, jímž je stanoveno peněžitě plnění, je exekucním titulem i výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní. Výkaz nedoplatků je vykonatelný tehdy, jsou-li vykonatelná všechna rozhodnutí, která byla podkladem

pro zanesení příslušných částek do evidence daní, a splatné všechny částky do této evidence zanesené přímo na základě zákona. Je tedy zřejmé, že je třeba rozlišovat dvě skupiny daňových povinností v závislosti na tom, zda se zanáší do evidence daní na základě rozhodnutí (v takovém případě je třeba posuzovat vykonatelnost rozhodnutí), nebo zda se do ní zanáší přímo ze zákona, aniž by musely být podepřeny vykonatelným rozhodnutím (v takovém případě se posuzuje, zda je daňová povinnost splatná). Podle § 139 odst. 2 a § 143 odst. 2 daňového řádu se vyměřená (resp. doměřená) daň předepíše do evidence daní na základě rozhodnutí o vyměření (resp. doměření) daně. Úrok z prodlení se podle § 252 odst. 3 daňového řádu předepisuje na osobní daňový účet do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti (dříve se úrok z prodlení předepisuje na osobní daňový účet, je-li předmětem exekuce). Úrok z prodlení se přitom stává splatným každým dnem, v němž jsou splněny podmínky stanovené zákonem pro jeho vznik. Z toho plyne, že úrok z prodlení se předepisuje do evidence daní každý měsíc zpětně za předchozí měsíc, a to přímo na základě zákona, nikoliv na základě rozhodnutí o stanovení výše úroku z prodlení. Prostřednictvím platebního výměru se daňový subjekt vyrozměňuje dle § 252 odst. 6 daňového řádu o úroku z prodlení, který již byl předepsán na osobní daňový účet daňového subjektu. Funkcí platebního výměru je tedy vyrozměnit daňový subjekt o již předepsaném úroku z prodlení, nikoliv být podkladem pro předpis úroku z prodlení na osobní daňový účet.

23. Výkaz nedoplatků je institut, který umožňuje, aby byla na jeho základě nařízena daňová exekuce úroku z prodlení, aniž by existence povinnosti uhradit úrok z prodlení a jeho výše byla osvědčena deklaratorním rozhodnutím správce daně dle § 252 odst. 6 daňového řádu. Výkaz nedoplatků je vykonatelný tehdy, jestliže je úrok z prodlení předepsán do evidence daní splatný. Výše uvedené neznámá, že by byl daňový subjekt zbaven procesní obrany proti existenci a výši úroku z prodlení. Výkaz nedoplatků sice nelze přímo napadnout, ovšem ve vztahu k nedoplatkům, které nejsou osvědčeny vykonatelným rozhodnutím, lze přezkoumat věcnou správnost výkazu v rámci přezkumu exekučního příkazu, jenž byl vydán na základě výkazu nedoplatků (viz rozsudky NSS ze dne 25. 2. 2016, č. j. 9 Afs 52/2015-59, a ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017-40).
24. Soud uzavírá, že podmínkou vykonatelnosti výkazu nedoplatků, který zahrnuje do evidence daní předepsaný splatný úrok z prodlení, není, aby výše úroku z prodlení byla daňovému subjektu sdělena platebním výměrem dle § 252 odst. 6 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51, bod 43). Žalovaný tedy nepochybil, jestliže vydal na základě vykonatelného výkazu nedoplatků exekuční příkaz k vymožení mj. úroku z prodlení, jenž byl předepsán na osobní daňový účet žalobkyně a převzat do výkazu nedoplatků, aniž byla žalobkyně vyrozměněna o úroku z prodlení platebním výměrem. Žalobní bod je nedůvodný.
25. Vzhledem k tomu, že exekučním titulem v dané věci je výkaz nedoplatků, nezabýval se soud žalobním bodem, jímž žalobkyně zpochybnila řádnost doručení platebních výměrů, kterými byla žalobkyni sdělována výše úroků z prodlení a které byly vydány společně s exekučním příkazem. Zahrnutí úroků z prodlení do výkazu nedoplatků je zcela nezávislé na tom, zda byla žalobkyně vyrozměněna platebním výměrem o výši úroků z prodlení, tím méně pak na tom, zda jí byly platební výměry vydané až po sestavení výkazu nedoplatků řádně doručeny. Nedůvodná je též námitka, že platební výměry, jimiž byla žalobkyni sdělena výše úroků z prodlení, nebyly s ohledem na podané odvolání účinná. Soud již výše uvedl, že úroky z prodlení byly zahrnuty do výkazu nedoplatků na základě toho, že byly dle § 252 odst. 3 daňového řádu předepsány na osobní daňový účet žalobkyně (tedy do evidence daní). Pro posouzení vykonatelnosti výkazu nedoplatků v části týkající se úroků z prodlení je určující toliko to, zda úroky z prodlení zahrnuté do výkazu jsou splatné. Je naopak zcela bez významu, zda byla „účinná“ o jejich výši vyrozměněna žalobkyně prostřednictvím platebního výměru. Je nerozhodné, že exekuční příkaz byl vydán dříve, než bylo rozhodnuto o odvoláních žalobkyně podaných proti platebním výměrům ve věci úroků z prodlení. Své výhrady vůči existenci úroků z prodlení a jejich výši měla žalobkyně uplatnit

v námitce proti exekučnímu příkazu a navazující žalobě proti rozhodnutí o námitce (to ovšem žalobkyně neučinila), resp. v žalobě proti exekučnímu příkazu.

26. Žalobkyně namítla, že zahájení exekučního řízení dříve, než bylo pravomocně rozhodnuto o tom, že rozhodnutí o posečkání s úhradou daně pozbylo účinnosti, je nestandardní. K tomu soud uvádí, že z obsahu předloženého správního spisu plyne, že žalobkyni byla povolena úhrada daně ve splátkách (ve vztahu ke dvěma platebním výměrům na daň z příjmů) s tím, že poslední splátka bude uhrazena v den, kdy nabude právní moci rozhodnutí o odvolání proti těmto platebním výměrům. Ve vztahu ke třetímu platebnímu výměru na daň z příjmů bylo žalobkyni povoleno posečkání s úhradou daně do právní moci rozhodnutí o odvolání. O všech třech odvoláních bylo rozhodnuto dne 23. 6. 2016, rozhodnutí nabylo právní moci dne 24. 6. 2016. V tento den tedy měly být uhrazeny zbylé části dlužné daně. Jelikož k úhradě nedoplatků nedošlo, byly porušeny podmínky povoleného posečkání daně (rozložení úhrady daně na splátky), v důsledku čehož pozbyla rozhodnutí o povolení posečkání účinnosti (§ 157 odst. 5 daňového řádu). Žalovaný rozhodl o pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkání s úhradou daně rozhodnutími ze dne 29. 7. 2016. Odvolání podaná proti těmto rozhodnutím nemají odkladný účinek (§ 109 odst. 5 daňového řádu). Náhradní doba splatnosti daně z příjmů předepsané k přímé úhradě platebními výměry byla stanovena v délce 15 dnů od právní moci platebních výměrů, které nabyly právní moci dne 24. 6. 2016. Jelikož současně zanikly účinky rozhodnutí o povolení posečkání, byly platební výměry v době, kdy byl sestaven výkaz nedoplatků, vykonatelné, a to bez ohledu na probíhající řízení o odvoláních proti rozhodnutím o zániku účinků rozhodnutí o povolení posečkání. Z hlediska zákonnosti exekučního příkazu je významné pouze to, že v době sestavení výkazu nedoplatků byly platební výměry, na jejichž základě byly zapsány do evidence daní daně z příjmů předepsané k přímému placení, vykonatelné. Soulad postupu žalovaného s běžnou praxí není pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí rozhodný. Žalobkyně ostatně neoznačila žádné důkazní prostředky k prokázání obsahu běžné praxe, její tvrzení o nestandardnosti postupu žalovaného je nepodložené. Žalobní bod je nedůvodný.
27. Žalobkyně dále namítla, že jí žalovaný před vydáním exekučního příkazu nevyrozuměl o nedoplatcích a neumožnil jí uhradit nedoplatky dobrovolně. K tomu soudu uvádí, že dle § 153 odst. 3 daňového řádu může správce daně vhodným způsobem vyrozumět daňový subjekt o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2018, č. j. 7 Afs 37/2018-51, dovodil, že citované ustanovení neukládá správci daně povinnost vyrozumět vždy daňový subjekt před zahájením exekuce o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. V této souvislosti lze poukázat na to, že zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ani zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád), které jsou vedle daňového řádu dalšími procesními předpisy upravujícími výkon rozhodnutí (exekuci), neukládají oprávněnému povinnost vyzvat povinného k dobrovolnému splnění povinnosti před zahájením výkonu rozhodnutí (exekuce). Ze správního spisu plyne, že žalobkyně si byla svých nedoplatků na dani z příjmů vědoma, proti platebním výměrům podala odvolání a požádala o posečkání úhrady daně (resp. rozložení úhrady daně do splátek). Dne 24. 6. 2016 jí bylo doručeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, jímž byla zamítnuta její odvolání proti platebním výměrům. Následně jí byla dne 1. 8. 2016 doručena rozhodnutí o tom, že rozhodnutí o posečkání s úhradou daně pozbyla účinnosti. Žalobkyni tedy bylo dáno zřetelně na srozuměnou, že daňová povinnost jí byla doměřena pravomocně, její výše se nezměnila, přičemž pozbyla *beneficium* úhrady daně ve splátkách. Na tyto úkony tedy měla žalobkyně reagovat úhradou pravomocně stanovených daňových povinností. Stejně tak si měla být žalobkyně vědoma toho, že jí vznikla povinnost uhradit úrok z prodlení. Vyrozmívá žalobkyni znovu zvláštním úkonem o výši nedoplatků dle § 153 odst. 3 daňového řádu by nebylo účelné, výslovné ohlášení exekučního řízení by nadto mohlo zmařit jeho účel. Žalobní bod je nedůvodný.

28. Žalobkyně tvrdí, že nařízení daňové exekuce je nepřiměřené, odporuje základním zásadám správy daní a žalobkyně k takovému razantnímu postupu nezavdala příčinu, neboť v minulosti se správcem daně vždy vstřícně spolupracovala. Soud neprovedl důkaz výsledkem zaměstnankyně žalobkyně paní J. H., neboť pro účely posouzení důvodnosti žaloby není třeba objasňovat, zda žalobkyně v minulosti se správcem daně aktivně spolupracovala. Soud již výše poukázal na to, že žalobkyně byla před vydáním exekučního příkazu upozorněna na to, že jí byly pravomocně předspsány k přímé úhradě daně z příjmů. Žalobkyně je však v náhradní lhůtě splatnosti neuhradila. Není nepřiměřené, pokud více než 15 dní po uplynutí náhradní lhůty splatnosti daní přistoupil žalovaný k jejich vymáhání v daňové exekuci. Volil k tomu vhodný a přiměřený způsob provedení exekuce. Žalobkyně sice poukázala na to, že jakmile se o vydání exekučního příkazu dozvěděla, daňové nedoplatky dobrovolně uhradila, ovšem již nevysvětlila, proč neuhradila daně, včetně úroku z prodlení, v náhradní lhůtě splatnosti. Skutečnost, že se žalobkyně s předspsáním daní k přímé úhradě neztotožnila, stejně jako s vyrozuměním o zániku účinků rozhodnutí o posečkání s úhradou daně, není důvodem pro nepodrobení se vykonatelným rozhodnutím správce daně. Žalobní bod je nedůvodný.
29. Soud tedy neshledal žádný žalobní bod, jímž žalobkyně napadla zákonnost rozhodnutí žalovaného o námitce proti exekučnímu příkazu, důvodným, a proto žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl na základě § 78 odst. 7 s. ř. s.
30. Žalobkyně se dále domáhala určení, že vydání exekučního příkazu bylo nezákonným zásahem do práv žalobkyně podle § 82 a násl. s. ř. s. K důvodnosti ochrany podle § 82 a násl. s. ř. s. se Nejvyšší správní soud vyslovil v rozsudku ze dne 17. 3. 2008, č. j. 2 Aps 1/2005-65, č. 603/2005 Sb. NSS, tak, že „*[o]chrana podle § 82 a násl. s. ř. s. je důvodná tehdy, jsou-li – a to kumulativně, tedy zároveň – splněny následující podmínky: Žalobce musí být přímo (1. podmínka) zkrácen na svých právech (2. podmínka) nezákonným (3. podmínka) zásahem, pokynem nebo donucením (zásahem správního orgánu v širším smyslu) správního orgánu, které nejsou rozhodnutím (4. podmínka), a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasazeno (5. podmínka), přičemž zásah v širším smyslu nebo jeho důsledky musí trvat nebo musí hrozit opakování zásahu (6. podmínka). Není-li byt' jen jediná z uvedených podmínek splněna, nelze ochranu podle § 82 a násl. s. ř. s. poskytnout.*“
31. Podle § 85 s. ř. s. je žaloba nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný. Podmínkou přípustnosti žaloby na určení, že zásah byl nezákonný (deklaratorní forma žaloby na ochranu před nezákonným zásahem), není vyčerpání řádných opravných prostředků, ale toliko nemožnost domáhat se ochrany nebo nápravy jinými právními prostředky. Je proto třeba zkoumat, zda právní úprava v tom kterém případě prostředky ochrany před nezákonným zásahem připouští, či nikoliv (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 12. 2010, č. j. 4 Aps 2/2010-44, č. 2339/2011 Sb. NSS, a ze dne 16. 12. 2015, č. j. 8 Azs 144/2015-30). Pokud by výsledkem nápravy bylo správní rozhodnutí, je nutno podat žalobu proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. a nikoliv žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu. Zákon nedává žalobci na výběr, jakými právními prostředky proti zásahu brojí, ochrana prostřednictvím žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. připadá v úvahu tehdy, neposkytuje-li právní řád jiné prostředky (srov. rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004-90, č. 1541/2008 Sb. NSS). Obdobně NSS v rozsudku ze dne 4. 8. 2005, č. j. 2 Aps 3/2004-42, č. 720/2005 Sb. NSS, uvedl, že institut žaloby proti nezákonnému zásahu „*[n]emůže být vykládán jako jakási náhražka žaloby proti rozhodnutí správního orgánu, a není proto ani v procesní dispozici účastníka řízení volit, kterou z těchto žalob bude pro sebe považovat za výhodnější a které řízení tedy bude iniciovat. Určujícím kritériem pro podání této žaloby totiž není jakási procesní taktika žalobce, nýbrž povaha napadeného úkonu. Přitom platí, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu má před žalobou proti nezákonnému zásahu přednost v tom smyslu, že lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky, je tak účastník řízení povinen učinit a teprve po vyčerpání těchto prostředků si zároveň otevírá procesní prostor pro případné podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu. Přímou žalovat nezákonný zásah je proto možno jen tehdy, pakliže ochrana jinými právními prostředky není*“

možná. Vztah obou zmíněných žalobních typů tak lze označit za primát žaloby proti rozhodnutí, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu, a to ani po „procesnění“ zásahu jinými právními prostředky ve smyslu § 85 s. ř. s.“.

32. V projednávané věci spatřovala žalobkyně nezákonný zásah do svých práv v tom, že žalovaný vydal exekuční příkaz, čímž žalobkyni způsobil materiální i imateriální újmu a nedůvodně zapříčinil ohrožení její činnosti. Exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., lze se mu tedy bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu, neboť proti němu nelze uplatnit opravné prostředky (§ 178 odst. 4 daňového řádu). Proti exekučnímu příkazu lze také podat námitky podle § 159 daňového řádu, přičemž rozhodnutí o námitkách rovněž podléhá soudnímu přezkumu podle § 65 a násl. s. ř. s. (viz rozsudek NSS ze dne 26. 11. 2015, č. j. 7 Afs 131/2015-32, č. 3381/2016 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53).
33. Z výše uvedeného vyplývá, že žalobkyně, shledávala-li exekuční příkaz nezákonným, měla možnost jej napadnout správní žalobou podle § 65 a násl. s. ř. s., žaloba na ochranu proti nezákonnému zásahu tak není přípustná. Soud proto žalobu na ochranu proti nezákonnému zásahu odmítl na základě § 46 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 85 s. ř. s.
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení nevznikly náklady převyšující běžné náklady administrativní činnosti, a proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.
35. Podle § 10 odst. 3 věty druhé zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o soudních poplatcích“), vrátí soud zaplacený soudní poplatek, jestliže návrh na zahájení řízení před prvním jednáním odmítne. Žalobkyně dne 9. 11. 2016 zaplatila na účet soudu soudní poplatek za podání žaloby na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu ve výši 2 000 Kč. Protože výrokem II. tohoto rozsudku soud žalobu, již se žalobkyně domáhala určení, že vydání exekučního příkazu bylo nezákonným zásahem do jejích práv, odmítl, rozhodl podle výše uvedeného ustanovení o vrácení soudního poplatku za žalobu na ochranu před nezákonným zásahem žalobkyni. Soudní poplatek bude žalobkyni vrácen ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 10a odst. 1 zákona o soudních poplatcích).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. dubna 2019

Mgr. Jitka Zavřelová, v. r.
předsedkyně senátu