



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. advokátkou JUDr. Milenou Novákovou, se sídlem tř. Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2019, č. j. 8 Af 79/2016 – 108,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** uhradit k rukám právní zástupkyně žalobce náhradu nákladů řízení ve výši 3400 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností ze dne 12. 8. 2019 se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele - exekuční příkaz ze dne 25. 10. 2016, č. j. 7691347/16/2001-80543-109497, kterým byla ve vztahu k žalobci nařízena daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu k vymožení nedoplatku ve výši celkem 187 860 Kč.

[2] Městský soud rozhodoval o žalobě opakovaně poté, kdy byl rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017 – 40, zrušen jeho rozsudek ze dne 5. 10. 2017, č. j. 8 Af 79/2016 – 44, kterým byla žaloba žalobce zamítnuta, přičemž městský soud shledal postup stěžovatele zcela souladný se zákonem.

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

[4] Ve shora uvedeném zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud městskému soudu vytkl, že především pochybil, pokud dospěl k závěru, že v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu se nelze zabývat samotným výkazem nedoplatků, blíže jej nezkoumal, konkrétními námitkami žalobce stran uskutečnění jednotlivých plateb se nezabýval a ustal na závěru, že správce daně postupoval v souladu s dikcí zákona, který mu stanoví pořadí úhrady daně (§ 152 daňového řádu).

Nejvyšší správní soud poukázal na to, že vykonatelný výkaz nedoplatků je 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. Dále konstatoval, že provedení exekuce musí existovat podklady, které nebyly relevantním způsobem zpochybněny; přitom exekuční příkaz obsahuje pouze odkaz na exekuční titul – výkaz nedoplatků, nikoli však samotný exekuční titul; musí být proto alespoň jednou jeho obsah umožněno přezkoumat. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že výkaz nedoplatků není 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; musí být z něj proto zjištělné, jak správce daně k výši vymáhané dlužné daně dospěl. Exekuční příkaz musí být soudem podroben přezkumu z hlediska jeho správnosti a zákonnosti, přičemž tak nelze učinit, 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.

[5] Nejvyšší správní soud poukázal na to, že žalobce v žalobě i při ústním jednání před městským soudem opakovaně namítal, že výkaz nedoplatků obsahoval i neexistující daňové pohledávky, uvedl které a v některých případech doložil provedení konkrétních plateb. Nejvyšší správní soud konstatoval, že pokud správce daně (tedy nyní stěžovatel) tvrdí, 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, přičemž v tomto směru je zcela nepřipadné poukazovat na bdělost daňového subjektu a jeho možnost průběžně nahlížet do výkazu nedoplatků. Poukázal rovněž na to, že neobstojí prostý odkaz na ustanovení daňového řádu stran postupu při použití úhrady daně dle stanového pořadí, což potažmo městský soud aproboval.

[6] Nejvyšší správní soud zdůraznil, že nemůže být vyloučena možnost přezkoumat např. zánik práva na výběr nedoplatku, jinými slovy, přezkoumat, zda provedené platby nebyly poukázány k úhradě nedoplatků již prekludovaných. Městskému soudu učinil výtku, že se nezabýval tím, zda byly jednotlivé vyčíslené nedoplatky dostatečně definovány tak, aby bylo možno žalobcem bez obtíží zjistit, jaké nedoplatky jsou ve výkazu nedoplatků vyznačeny a pro které nedoplatky se tedy vede exekuce na majetek žalobce; městský soud přitom nezjišťoval, zda došlo či nedošlo k chybnému vyčíslení jednotlivého nedoplatku, jak žalobce opakovaně tvrdil a dokládal.

[7] Nejvyšší správní soud konstatoval, že z výkazu nedoplatků musí být 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; je povinen prokázat, že nedoplatek, na který je ta která platba směřována, 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.

[8] Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku tak dospěl k závěru, 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; přitom 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

pokračování

povinnosti prokazatelné uhrazení, se nezabýval; 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).

[9] Vzhledem k tomu, že, jak bylo shrnuto výše, se městský soud přezkoumatelným způsobem nevypořádal s veškerými žalobními námitkami a věcnou správností výkazu nedoplatků se vůbec nezabýval, Nejvyšší správní soud jeho rozsudek zrušil a zavázal jej, aby v dalším řízení věcně přezkoumal výkaz nedoplatků, jakožto zákonný podklad pro vydání napadeného exekučního příkazu, v rozsahu právního názoru ve zrušujícím rozsudku vysloveném, zejména byl povinen 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.

[10] Městský soud následně nařídil ústní jednání, které se konalo dne 31. 5. 2019, při němž účastníci setrvali na svých skutkových i právních stanoviscích, a poté napadený exekuční příkaz pro nepřezkoumatelnost zrušil. Konstatoval, že z aktuálního výkazu nedoplatků, který je předmětem přezkumu, nelze pro jeho nepřezkoumatelnost zjistit nic o tom, z jakých podkladů při jeho sestavování žalovaný správce daně vycházel a nelze tedy ani posoudit, zda některé z plateb byly poukázány na daňové povinnosti již uhrazené či případně prekludované. Nelze ani zjistit, zda žalobce skutečně neměl uhrazené svoje dřívější daňové povinnosti a zda správce daně byl oprávněn žalobcem poukázané platby použít na úhradu dluhu na těchto povinnostech; nelze tedy rozhodnout, zda existovaly skutečné a podložené důvody pro vydání exekučního příkazu. K tomu městský soud poukázal v bodech [30] až [32] odůvodnění svého rozsudku na konkrétní rozporná tvrzení žalobce a stěžovatele stran úhrady konkrétních daňových povinností. Poukázal rovněž na vyjádření stěžovatele k žalobě ze dne 14. 1. 2019, kde stěžovatel zrekapituloval žalobcem předložený přehled o jím provedených platbách; žalobce však ve svém podání ze dne 1. 3. 2019 dokládal úhrady některých stěžovatelem v přehledu tvrzených nedoplatků; konkrétně namítal, že povinnost DPH za 3. čtvrtletí 2006 vyměřenou ve výši 56 013 Kč uhradil dne 25. 10. 2006, a povinnost DPH za 4. čtvrtletí 2006 vyměřenou ve výši 87 883 Kč uhradil dne 25. 1. 2007. Rovněž doložil, že vyměřenou povinnost DPH za 1. čtvrtletí 2007 řádně zaplatil dne 25. 4. 2007. Pokud pak jde o částku ve výši 31 200 Kč, tu uhradil ve dvou platbách po 15 600 Kč jako zálohy na daň z příjmů za rok 2014, a to jednak hotově dne 12. 6. 2014 a jednak bezhotovostním převodem dne 10. 12. 2014. Žalobce tedy dokládal, že svou povinnost k DPH za 3. čtvrtletí 2006, za 4. čtvrtletí 2006 a za 1. čtvrtletí 2007 a povinnosti DPFO za rok 2014 řádně splnil již v letech 2006, resp. 2007, a není tedy zřejmé, proč by na úhradu těchto daňových povinností měly být použity platby poukázané správcem daně až v roce 2014, 2015 a 2016. Ani po provedeném ústním jednání tedy dle městského soudu nelze z výkazu nedoplatků zjistit, zda žalobce skutečně neměl uhrazené svoje dřívější daňové povinnosti a zda správce daně byl oprávněn žalobcem poukázané platby použít na úhradu dluhu na těchto povinnostech, a nelze tedy rozhodnout, zda existovaly skutečné a podložené důvody pro vydání exekučního příkazu; výkaz nedoplatků, který byl přílohou napadeného exekučního příkazu, žádné informace o původu jednotlivých nedoplatků neobsahuje, pouze uvádí údaje o konečné výši jednotlivých nedoplatků.

[11] Městský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že za stavu, kdy se s rozpory stran jednotlivých plateb dosud nevypořádal správce daně, jemuž především přísluší dbát o to, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, nelze provést soudní přezkum takových dosud neprovedených skutkových zjištění, resp. jejich vyhodnocení, které je pro samotný přezkum exekučního příkazu nezbytné. Stěžovateli proto

uložil, aby za aktivní součinnosti se žalobcem zjistil, které daňové povinnosti žalobce již jsou uhrazeny, případně které jsou prekludovány.

[12] Stěžovatel podal proti rozsudku městského soudu dne 12. 8. 2019 kasační stížnost, ve které namítá nesprávné posouzení právní otázky, jež byla nosným rozhodovacím důvodem pro vydání kasační stížností napadeného rozhodnutí. Odkazuje na svá předchozí vyjádření k žalobě, jakož i ke kasační stížnosti žalobce, na průběh ústních jednání před soudem; poukazuje na tvrzení žalobce v žalobě a vysvětluje průběh jednotlivých plateb a uvádí, že konkrétně ohledně částky 62 590 Kč jsou tvrzení žalobce zmatená a zavádějící a poukazuje na přílohy k žalobě. Dále shrnuje obsah jednotlivých odstavců zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, což nepovažuje Nejvyšší správní soud za nutné opětovně rekapitulovat. Dále stěžovatel uvádí, že ve vyjádření k žalobě ze dne 14. 1. 2019 se podrobně vyjádřil k platbám žalobce tak, jak je žalobce doložil v příloze k žalobě, a též uvedl, na které straně přehledů párování předpisů a plateb na účtu DPH a DPFO tu kterou platbu lze dohledat. Stěžovatel poukazuje na to, že žalobce si musel být svých nedoplatků vědom, neboť v některých případech požádal i o posečkání, nadto byl v řízeních před správcem daně zastupován odborným zástupcem. Lze tak shrnout, že stěžovatel fakticky obhajuje svůj postup, který byl přezkoumáván městským soudem.

[13] V další části kasační stížnosti stěžovatel konstatuje obsah jednotlivých odstavců napadeného rozsudku městského soudu, které není nutno opětovně zmiňovat. Dle názoru stěžovatele městský soud nesprávně aplikoval závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v rozsudku sp. zn. 5 Afs 342/2017. Tvrdí, že v bodě [30] tohoto rozsudku je městskému soudu vyčítáno, že se nezabýval věcnou správností výkazu nedoplatků s tím, že je městský soud povinen postavit najisto, které platby byly na které nedoplatky použity, a zda tak správce daně učinil v souladu s § 152, resp. § 154 daňového řádu. Dále stěžovatel poukazuje na bod [21] zrušujícího rozsudku NSS a je toho názoru, že se městský soud definováním nedoplatků zabýval pouze povrchně a vůbec se nezabýval tvrzeními a podklady stěžovatele týkajícími se použití té které platby ani lhůtou pro placení daně. Dle názoru stěžovatele se městský soud zaměřil pouze na dílčí část rozsudku NSS, a nikoliv na rozsudek jako celek, a proto dospěl k nesprávnému závěru, že výkaz nedoplatků musí obsahovat platby a jejich tok (tj. jejich použití). Pokud by výkaz nedoplatků měl obsahovat i platby a jejich tok, pak lze městskému soudu vytýkat, že v napadeném rozsudku neuvedl, jakou podobu by konkrétně výkaz nedoplatků měl tedy mít. Zákonodárce (ani NSS) jistě neměl na mysli, aby ve výkaze nedoplatků byly následující informace (např.): K položce 006: platba ve výši 17 092 Kč připsaná na osobní daňový účet dne 22. 10. 2014 byla použita v plné výši na částečnou úhradu (datum úhrady = datum platby) daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2006 vyměřené na základě daňovým subjektem podaného daňového přiznání ve výši 87 833 Kč a splatné dne 25. 1. 2007. Tato platba byla použita postupem dle § 152 odst. 1, 2 a 4 daňového řádu (tj. na nejstarší splatný nedoplatek na dani). U daňové povinnosti ve výši 87 883 Kč se lhůta pro placení daně v čase vyvíjela následujícím způsobem: Počátek běhu lhůty pro placení daně: 1. 1. 2008; úkony, které ovlivnily běh lhůty pro placení daně: Výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě č. j. 57834/07/210940/6296, ze dne 26. 3. 2007, doručená dne 4. 4. 2007. Rozhodnutí o posečkání úhrady daně č. j. 176528/12/21011507082, ze dne 26. 6. 2012 doručené dne 9. 7. 2012. Rozhodnutí o posečkání úhrady daně č. j. 1208575/13/2514-24801-507082 ze dne 15. 5. 2013 doručené dne 28. 5. 2013. Od 9. 7. 2012, resp. od 28. 5. 2013 začala dle ust. § 160 odst. 2 a 3 daňového řádu běžet nová 6ti letá lhůta pro placení daně. Platba ve výši 87 883 Kč připsána na osobní daňový účet dne 25. 1. 2007 byla použita v plné výši na částečnou úhradu (datum úhrady = datum platby) daňové povinnosti na DPH za zdaňovací období 1993, dodatečně vyměřené na základě zjištění uvedených ve zprávě o kontrole DPH č. j. FÚ/III.K/1180/94/Živ-DPH ve výši 2 375 377 Kč dodatečným platebním výměrem

pokračování

č. 275/94 ze dne 2. 11. 1994 vydaným pod značkou FÚ/III.K/1260/94/Živ-DPH a splatné dne 15. 12. 1994. Tato platba byla použita postupem dle § 59 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „ZSDP“), tj. na nejstarší splatný nedoplatek na dani. Dle § 70 odst. 1 a 3 ZSDP právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným s tím, že k promlčení se přihlídně jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Daňový subjekt promlčení nenamítal. U daňové povinnosti ve výši 2 375 377 Kč se lhůta pro placení daně v čase vyvíjela následujícím způsobem: Počátek běhu lhůty pro placení daně: 1. 1. 1994; konec lhůty pro placení daně: 31. 12. 2010. K této daňové povinnosti ve výši 2 375 377 Kč stěžovatel doplňuje, že žalobce se nikdy nesnažil ji byť alespoň částečně uhradit, ani nepožádal o její splátkování.

[14] Stěžovatel konstatuje, že není sporu o existenci daňových povinností uvedených jako podkladová rozhodnutí ve výkaze nedoplatků, spor spočívá v tom, zda byly tyto daňové povinnosti uhrazeny, tedy, zda byl výkaz nedoplatků sestaven z dlužných daní. Stěžovatel tvrdí, že doložil úhrady žalobcem tvrzených plateb přehledy obrátových vět na účtu DPH a DPFO a jejich použití na splatné nedoplatky, přehledy párování předpisů a plateb na účtu DPH a DPFO. Stěžovateli není jasné, jak jinak by použití plateb dokládal. Stěžovatel uvádí, že v ADISu (automatizovaný daňový informační systém) se platby přiřazují automaticky dle algoritmu, který striktně respektuje především postupy dle § 152 daňového řádu (dříve postupy dle § 59 odst. 5 ZSDP).

[15] K názoru městského soudu, že se stěžovatel nevyřadil se záležitostmi, které jsou rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, dále se skutečnostmi, které daňové povinnosti jsou uhrazeny, případně které jsou prekludovány, stěžovatel uvádí, že se ve fázi exekučního řízení nelze zabývat skutečnostmi, které nastaly před vydáním exekučního příkazu, potažmo vykonatelného výkazu nedoplatků, tedy v řízení vyměřovacím (tj. správným zjištěním a stanovením daně).

[16] Stěžovatel konstatuje, že se zabýval všemi platbami tvrzenými žalobcem a zabýval se i lhůtou pro placení daně (např. ve vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 19. 3. 2018 v bodě ad 5, ve vyjádření k žalobě ze dne 14. 1. 2019).

[17] K samotnému výkazu nedoplatků stěžovatel podotýká, že je sestaven z evidence daní, ale není evidencí daní (neobsahuje platby). Smyslem výkazu nedoplatků je sumarizace nedoplatků s potvrzením jejich vykonatelnosti. Stěžovatel zdůrazňuje, že výkaz nedoplatků obsahuje zcela totožné nedoplatky jako exekuční příkaz (totožná čísla jednací rozhodnutí, data vydání, data splatnosti i výše částek). Navíc obsahuje exekuční příkaz exekuční náklady (ne vždy) a naopak výkaz nedoplatků navíc obsahuje potvrzení, že vykázané nedoplatky jsou vykonatelné. Žádný z komentářů k daňovému řádu, ani důvodová zpráva k němu neuvádí, že by výkaz nedoplatků měl obsahovat údaje o platbách, o toku plateb. Už název výkaz nedoplatků předestírá, že jeho obsahem budou informace o nedoplatcích, nikoliv o platbách. Stěžovatel konstatuje, že na žádost žalobce mu byly zaslány mimo jiné přehledy párování předpisů a plateb na DPFO a na DPH a seznam zúčtovacích symbolů. Dopis s přílohami byl osobně doručen dne 19. 2. 2016. Žalobce, potažmo jeho zplnomocněný zástupce (daňový poradce), se následně nijak nevyjádřil, že by „sjetinám“ z ADISu nerozuměl.

[18] Stěžovatel je toho názoru, že vyčíslené nedoplatky, tak jak je správce daně do výkazu uvedl dle své evidence, jsou správné a mají reálný základ. Zdůrazňuje, že se k žalobcem tvrzeným platbám podrobně vyjádřil, vyjádřil se i ke lhůtě pro placení daně a vyjádřil se i k žalobcem

tvrzenému, že platby, které uhradil, použil stěžovatel na již uhrazené daně. Stěžovatel odkazuje na své vyjádření k žalobě ze dne 19. 1. 2017, vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 19. 3. 2018, doplnění vyjádření k žalobě ze dne 14. 1. 2019 a dále při ústních jednáních - především ze dne 31. 5. 2019, čímž prokázal, na které předchozí nedoplatky byly ty které platby tvrzené žalobcem použity, a to přehledy párování předpisů a plateb na účtu DPH a DPFO.

[19] Stěžovatel tvrdí, že se městský soud neřídil závazným právním názorem uvedeným v rozsudku NSS a postupoval v rozporu s ním. Městský soud ve sporné věci existence (daňovou exekucí vymáhaného) nedoplatku meritorně nerozhodl – neřekl, zda nedoplatek existuje či nikoliv, a to přesto, že stěžovatel v průběhu řízení o správní žalobě uvedl, na jaké nedoplatky byly jednotlivé platby daňového subjektu použity a jak byly nedoplatky vymáhané na základě žalobcem napadeného exekučního příkazu stanoveny. Stěžovatel dále konstatuje, že městským soudem výše popsaná zjištění neodpovídají skutkovému stavu věci, neodpovídají obsahu příslušného soudního spisu. Otázka věcné přezkoumatelnosti výkazu nedoplateků byla městským soudem posouzena nesprávně, a tudíž i závěr na základě těchto chybných zjištění přijatý je nesprávný. Napadený rozsudek je z uvedeného důvodu dle stěžovatele nezákonný. Městský soud zatížil řízení vadou, kterou je nesprávně zjištěný skutkový stav věci s tím, že se neřídil právním názorem vyjádřeným v rozsudku NSS, v důsledku čehož vydal nezákonné soudní rozhodnutí. Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[20] Žalobce v písemném vyjádření poukázal na to, že podstata celé, dnes sporné věci, je dána povinností správce daně i v rámci exekučního řízení doložit přezkoumatelným, tedy pro každého srozumitelným způsobem, jak naložil s platbami daní. To platí o to více v situaci, pokud správce daně do výkazu nedoplateků, tedy do titulu exekučního řízení zahrne položky nezaplacených daní, u kterých je prokazatelné a v řízení před soudem doložené, že zaplacený byly. Stejnou situaci je pak i fakt, kdy nedoplatek na daních vznikl v roce 1994 a tedy je důvodné mj. namítnout zánik práva na vymáhání nedoplatku daně z důvodu uplynutí lhůty. Žalobce poukazuje na to, že Nejvyšší správní soud v dané věci rozhodl 15. 11. 2018 a městský soud poté rozhodl dne 31. 5. 2019. Je tedy faktem skutečnost, že správce daně ani za půl roku nebyl schopný srozumitelně a přezkoumatelně doložit do soudního spisu, jak naložil s platbami daní. Správce daně od 31. 5. 2019 postupuje tak, jako by byl v právu, jako by žádný rozsudek neexistoval; jinak řečeno, považuje za zcela normální ignoraci pravomocných rozhodnutí soudu, a to až do té doby, kdy je dotázán, proč nevrátil finanční prostředky zabavené při exekuci, která před zákonem neobstála. Pokud stěžovatel vznáší námitky k závěru městského soudu, který mu uložil, aby za aktivní součinnosti se žalobcem zjistil, které daňové povinnosti žalobce již jsou hrazeny, případně, které jsou prekludovány, žalobce podotýká, že stěžovatel ani ke dni tohoto vyjádření nebyl ochotný či schopný předložit srozumitelný a po položkách rozdělený souhrn plateb zaslaných žalobcem na jeho účet – a to počínaje rokem 1994 do současné doby. Veškeré evidence správce daně končí rokem 2005 a dle názoru správce daně si starší platby má „daňový subjekt doložit sám“. Žalobce nad rámec dokládá úřední záznamy stěžovatele ze dne 5. 5. 2014 a 6. 3. 2014 o prekluzi daňového nedoplatku (a jeho odepsání) na dani z příjmů fyzických osob ve výši 157 391 Kč (s počátečním předpisem plateb za rok 2003), založené do správního spisu s poznámkou „NEODESÍLAT“; z uvedeného vyplývá, že správce daně odepsal „na dani“ celkem 974 370 Kč, které ale žalobce zaplatil – a kde, kdy a kam stěžovatel tyto platby zařadil, do dneška není známo.

[21] Nejvyššímu správnímu soudu byla dne 12. 12. 2019 doručena žádost stěžovatele o odkladný účinek kasační stížnosti; dne 6. 1. 2020 se k žádosti vyjádřil žalobce s tím, že ji neshledává důvodnou a podotkl, že ji stěžovatel podává až několik měsíců po podání kasační stížnosti, a de facto požaduje legalizovat svůj nezákonný postup především v návaznosti

pokračování

na žádost žalobce o vrácení finančních prostředků zabavených při exekuci, která před zákonem neobstála.

[22] Nejvyšší správní soud přihlédl k celkové délce soudního řízení, tedy zejm. skutečnosti, že o věci jedná již opakovaně, shledal proto důvod pro postup dle § 56 odst. 1 s. ř. s. a přistoupil bezprostředně po provedení nezbytných procesních úkonů k věcnému projednání kasační stížnosti. Nerozhodoval již proto samostatně o žádosti stěžovatele o přiznání odkladného účinku, neboť by to bylo zjevně nadbytečné.

[23] 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, zkoumal přitom, zda netrpí vadami, k nimž by byl povinen Nejvyšší správní soud přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Kasační stížnost neshledal důvodnou.

[24] Stěžovatel vytýká městskému soudu, že se neřídil závazným názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, přičemž dospěl k nesprávnému závěru, že výkaz nedoplatků musí obsahovat platby a jejich tok (tj. jejich použití). Pokud by výkaz nedoplatků měl obsahovat i platby a jejich tok, jak uvedl městský soud, pak městský soud v napadeném rozsudku neuvedl, jakou podobu by konkrétně výkaz nedoplatků měl tedy mít. Poukazuje rovněž na to, že žádný daňový komentář ani důvodová zpráva k daňovému řádu požadavek, aby výkaz nedoplatků měl obsahovat údaje o platbách, o toku plateb, neuvádí; už název výkaz nedoplatků předestírá, že jeho obsahem budou informace o nedoplatcích, nikoliv o platbách. Takovou námitku je nutno striktně odmítnout jako zcela nepřijatelnou.

[25] Pokud stěžovatel zpochybňuje úmysl zákonodárce či Nejvyššího správního soudu v tom, jak by měl průkazný výkaz nedoplatků vypadat, a považuje fakticky při evidenci daní v systému ADIS za nemožné, aby obsahoval veškerou platební historii, pak je třeba konstatovat, že sám stěžovatel v kasační stížnosti prokázal, že je schopen platební historii včetně skutečností majících vliv na vznik a další vývoj nedoplatků v důsledku uplatnění pravidel pro použití jednotlivých plateb, zcela podrobně dohledat a popsat. Tvrdí-li stěžovatel, že obsahem výkazu nedoplatků jsou údaje o nedoplatcích, nikoli o platbách, je třeba připomenout, že údaje o nedoplatcích byly vygenerovány právě na základě plateb, přičemž o některých z nich jsou pochybnosti (žalobce tvrdí, že některé platby provedl, naopak stěžovatel tvrdí, že provedeny nebyly); nelze proto ani při sestavování nedoplatků od samotných plateb odhlížet. Zcela jistě nelze trvat na požadavku, aby exekuční příkaz obsahoval v odůvodnění vždy rozpis historického vývoje každého nedoplatku, který je obsažen ve výkazu nedoplatků (tím by se zejména v případech četnosti komentovaných nedoplatků s ohledem na svůj rozsah stal sám nepřezkoumatelným). Nicméně v případě, kdy je namítána věcná nesprávnost vykázaných nedoplatků, je správce daně povinen jejich vznik a výši prokázat, a to jednoznačnou historií jednotlivých uskutečněných, jakož i neprovedených plateb a jejich použití. Neobsahuje-li tuto historii vzniku nedoplatku, jeho postupného „umořování“, jakož i způsob naložení se splatnými a uhrazenými daněmi výstup z automatizovaného daňového informačního systému (tzv. „sjetiny“), přičemž Nejvyšší správnímu připouští, že takový požadavek je zřejmě jen obtížně programově proveditelný, musí být správce daně schopen prokázat správnost údajů ve výkazu nedoplatků jinak. To platí tím spíše, neukládá-li daňový řád správci daně v případě použití platby na úhradu jiné daně, než na kterou ji daňový subjekt směřuje, o takovém postupu daňový subjekt vyrozumět. Ostatně, takový postup by zcela reflektoval zásadu vzájemné součinnosti, vyjádřenou zejména v § 6 daňového řádu, jakož ostatní zásady správy daní (viz § 1 odst. 3 daňového řádu) a přispěl by k předvídatelnosti postupu správce daně. Nelze totiž na tomto místě ustat na konstatování,

že *neznalost zákona neomlouvá* či setrvat na zásadě *vigilantibus iura skripta sunt*. Střežit svá práva lze v případě předvídatelnosti následků jednotlivých postupů správce daně ve vztahu k daňovému subjektu, což v daném případě právní úprava negarantuje. V této souvislosti lze poukázat na § 59 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků: „*O úhradě daně použité správcem daně na jinou platbu, než na jakou ji určil daňový dlužník, musí správce daně daňového dlužníka písemně uvědomit. Proti tomuto rozhodnutí se lze odvolat*“. Slevil-li zákonodárce z tohoto požadavku, nemůže být následný důsledek nepředvídatelnosti jeho postupů přičítán k tíži daňového dlužníka.

[26] Nejvyšší správní soud nezpochybnuje, že v rámci přezkoumání exekučního příkazu již nelze věcně napadat samotné exekuční tituly, tedy přezkoumávat např. výši daně. Ta byla stanovena samostatným rozhodnutím, proti němuž lze využít prostředků účinné ochrany, jak v rámci daňového řízení, tak v rámci ochrany soudní. To však neplatí v případě, je-li exekučním titulem výkaz nedoplatků; tyto nedoplatky nebyly stanoveny žádným rozhodnutím, ale jak správně poukazuje stěžovatel, vznikly na základě údajů z evidence daní. Jejich vznik je přitom odvozen výlučně z postupů správce daně (použití úhrady plateb či převedení přeplatků). Nejvyšší správní soud připouští, že daňový subjekt má možnost dle § 159 daňového řádu podat proti úkonu správce daně při placení daní do 30 dnů podat námitku. Za situace, kdy však daňový subjekt není v reálném čase srozuměn s tím, jak je s jeho platbou naloženo (viz výše), je pro něj uvedené ustanovení fakticky bez významu. Stěžovatel opakovaně argumentuje tím, že žalobce věděl, že daň z roku 1994, resp. 1993 neuhradil, proto nemohlo být pro něj překvapivé, že mu posléze vznikly na jiných daních nedoplatky tím, že platby byly na starší nedoplatky použity. Nejvyšší správní soud však opakovaně musí konstatovat, že zde není spor o tom, zda žalobce měl či neměl nedoplatek na dani, který by vznikl standardně jejím neuhrazením. To ostatně nepopírá ani žalobce. Na tomto místě je třeba se ptát, co správci daně bránilo tento nedoplatek v rámci daňové exekuce vymáhat v reálném období prostřednictvím nástrojů výkonu rozhodnutí. Spor je zde veden výhradně o výši nedoplatků vzniklých „přířazováním“ plateb jednotlivých splatných daní, které žalobce v následujícím období deseti let hradil; to však stěžovatel průkazným způsobem nedoložil.

[27] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že požadavek na přezkoumatelnost rozhodnutí je požadavkem zcela legitimním a nelze z něj ustoupit; skutečnost, že zákonodárce na určitý typ rozhodnutí či jiných úkonů neklade např. tak přísné formální nároky (např. nevyžaduje odůvodnění či v daném případě rozpis plateb prokazujících vznik evidovaného nedoplatku ve výkazu nedoplatků) na tom nic nemění. Jinými slovy, pokud nelze údaje rozhodné pro posouzení zákonnosti přezkoumávaného správního aktu (zde exekučního příkazu) seznat z jeho odůvodnění ani z podkladového dokumentu, resp. exekučního titulu (zde z výkazu nedoplatků), je povinen správce daně tyto údaje prokázat jiným způsobem. Nepostačí tedy „sjetina“ plateb, kterou má správce daně k dispozici, a na kterou stěžovatel opakovaně odkazuje, neboť ta, jak již konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém zrušujícím rozsudku, není schopna platební daňovou historii v podrobnostech prokázat. Správce daně proto musí přistoupit k takovému zpracování údajů o platbách a dalších skutečnostech jejich aktuální výši ovlivňujících (včetně zkoumání zániku daňové povinnosti, resp. prekluze práva ex offio), aby své povinnosti stran přezkoumatelnosti rozhodnutí dostál. Nejvyšší správní soud v souvislosti s poznámkou stěžovatele, kterou učinil v souvislosti s podrobným popisem plateb (viz bod [13 tohoto rozsudku], že k promlčení se přihlíží jen, namítne - li to daňový subjekt, což žalobce neučinil, poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, č. j. 1 Afs 14/2012 - 24, v němž se konstatuje: „*Promlčení lhůta, jež započala běžet podle § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a neskončila do dne nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, má po 1. 1. 2011 charakter lhůty prekluzivní podle § 264 odst. 5 v návaznosti na § 160 daňového řádu.*“ Pokud tedy stěžovatel nakládal v rámci výkazu nedoplatků s platbami, které vznikly ještě za účinnosti zákona o správě daní a poplatků v době účinnosti daňového řádu, byl povinen

pokračování

posoudit zánik práva vymáhat daň ex offio. Nejvyšší správní soud současně upozorňuje na změnu v určení pořadí plateb dle § 59 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a § 152 odst. 1 daňového řádu.

[28] Má-li být exekuční příkaz přezkoumatelný, musí být též přezkoumatelné údaje, na základě kterých je vydán. Správce daně tedy musí být schopen prokázat nejen to, zda existuje nedoplatek na té které dani, ale rovněž to, jaká byla historie jeho vzniku, jakož i to, zda nadále trvá. Nepochybně správce daně je jednoduše schopen prokázat vznik samotného nedoplatku, a to platebním výměrem, kterým byla daň doměřena – ten je rovněž samostatným exekučním titulem; sporné v projednávané věci však je prokázání evidovaných nedoplatků vzniklých „posunem“ plateb, tedy zejména tam, kde žalobce prokazatelně daň řádně uhradil, nicméně tato úhrada je směřována jinam, v důsledku čehož namísto řádně uhrazené splatné daně „vzniká“ na této dani nedoplatek. Stěžovatel svou argumentaci vede k prokazování existence nedoplatku – tedy neuhrazení daně, což dokládá např. rozhodnutími o posečkání (nicméně, je-li daň posečkána, nelze tuto částku vést v nedoplatecích – pozn. NSS). Ve věci však není spor o existenci daňových povinností uvedených jako podkladová rozhodnutí ve výkazu nedoplatků, spor spočívá v tom, zda byly tyto daňové povinnosti uhrazeny, tedy, zda byl výkaz nedoplatků sestaven z dlužných daní. Stěžovatel tvrdí, že tyto skutečnosti prokázal, nicméně, jak vyplynulo z konkrétních sporných plateb, které městský soud v odůvodnění uvedl, mu nelze přisvědčit.

[29] Stěžovatel sice konstatuje, že se otázkou prekluze práva zabýval, nicméně není zjevné, jak dospěl k závěru, že nedoplatky roku 1993, resp. 1994, k jejichž úhradě správce daně s ohledem na tvrzenou výši nutně postupně směřoval veškeré pozdější platby, nejsou prekludovány, resp. v důsledku jakých skutečností či úkonů je bylo možno do evidence nedoplatků zahrnovat, aniž by došlo k překročení lhůty dle § 160 daňového řádu, resp. jak byla zohledněna skutečnost vyplývající ze spisu stvrzující prekluzi daňové povinností u daně z příjmů fyzických osob (2013). Jak již bylo uvedeno výše, nelze přistoupit na argument stěžovatele, který uplatnil i v rámci ústního jednání (což vyplynulo ze zvukového záznamu, který je součástí soudního spisu) stran nevznesení námítky promlčení ze strany žalobce.

[30] Pokud stěžovatel namítá, že se městský soud jeho vyjádřeními a vysvětlením nezabýval, nelze mu přisvědčit. Již z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že městský soud vycházel ze stěžovatelem předloženého vyjádření, nicméně nadále i při ústním jednání, shledal zásadní rozpory v údajích stran konkrétních plateb tvrzených na straně jedné stěžovatelem a na straně druhé žalobcem. Městský soud tudíž dospěl ke správnému závěru o tom, že exekuční příkaz založený na nepřezkoumatelném výkazu nedoplatků nemůže obstát, neboť nelze najisto postavit, že částky tam uvedené jsou správné. Za této situace mu nelze vyčítat, že stěžovateli uložil, aby rozpor odstranil, přičemž tak v kontextu se závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu učinil přezkoumatelným způsobem, tedy vysvětlením použití veškerých plateb, které žalobce uhradil, a tyto řádně specifikoval.

[31] Pokud stěžovatel má za to, že městský soud neměl důvod věc vracet, ale na základě vyjádření, která stěžovatel v průběhu řízení před soudem učinil a předložil, měl rozhodnout o zákonnosti či nezákonnosti exekučního příkazu sám, Nejvyšší správní soud považuje za nutné poukázat na zásadu subsidiární povahy soudního přezkumu, která je v obecné rovině zakotvena v § 5 s. ř. s. Není úkolem soudů ve správním soudnictví nahrazovat činnost správních orgánů. Smysl správního soudnictví spočívá až v následné kontrole zákonnosti a správnosti závěrů správních orgánů, které vyústily ve správní rozhodnutí. Výše uvedený závěr soudu spočívající v tom, že prostor pro dokazování je dán primárně před správním orgánem, ostatně plyne i z konstantní rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu; například v rozsudku ze dne

28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, se uvádí: „Ustanovení § 77 s. ř. s. zakládá nejenom pravomoc soudu dokazováním upřesnit, jaký byl skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, ale také pravomoc dalšími důkazy provedenými a hodnocenými nad tento rámec zjistit nový skutkový stav jako podklad pro rozhodování soudu v rámci plné jurisdikce. Přitom soud zváží rozsah doplňování dokazování tak, aby nenabrazoval činnost správního orgánu.“ Obdobný apel ve vztahu ke krajským soudům, tj. apel v podobě povinnosti soudů zvážit, zda by dokazováním ve správním soudnictví nenahrazovaly dokazování před správním orgánem, plyne rovněž z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015 – 71, ve kterém je explicitně vyjádřeno: „*Jsou-li nedostatky ve zjištění skutkového stavu takového rozsahu, že jejich odstranění by znamenalo nabrazovat činnost správních orgánů soudem, uloží krajský soud tuto povinnost správnímu orgánu.*“ V projednávané věci není pochyb o tom, že napadené rozhodnutí stěžovatele bylo zatíženo vadami jak skutkovými, tak právními, a to nikoli zanedbatelného rozsahu. Pokud tedy městský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a uložil mu vytýkané vady odstranit, nikterak nepochybil.

[32] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, proto podle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. kasační stížnosti stěžovatele zamítl.

[33] O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel je povinen uhradit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3400 Kč [§ 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif], a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 17. ledna 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu