



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže a soudkyň Mgr. et Mgr. Lenky Bahýľové, Ph.D., a Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **Potamos CZ s.r.o.**, IČO: 25969714
sídlem Bubenská 943/8a, Praha 7 - Holešovice

zastoupena advokátem JUDr. Filipem Seifertem, MBA
sídlem Na Florenci 2116/15, Praha

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23.12.2016, č.j. 57059/16/5100-41453-711866

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a jeho předcházející průběh

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23.12.2016, č.j. 57059/16/5100-41453-711866 (dále též jen „napadené rozhodnutí“), jakož i jemu předcházejícího rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 7 ze dne 18.5.2016, č.j. 4001703/16/2007-

00540108308 (dále též jen „rozhodnutí správce daně“) o změně exekučního titulu dle § 169 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Rozhodnutím správce daně o změně exekučního titulu bylo stanoveno, že ve věci daňové exekuce nařízené exekučním příkazem ze dne 3.12.2014, č.j. 6834526/14/2007-00540-108308 k vymození povinnosti uložené zajišťovacím příkazem ze dne 27.11.2014 č.j. 6731794/14/2007-00540-108308 se vykonatelná rozhodnutí o stanovení daně, kterými jsou stanoveny žalobkyni daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty (jedná se o celkem 30 blíže specifikovaných rozhodnutí ze dne 8.7.2015 za zdaňovací období od ledna 2012 do června 2014, ve znění blíže specifikovaných rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 29.4.2016) dnem 11.7.2015 stávají exekučními tituly namísto zajišťovacího příkazu ze dne 27.11.2014 č.j. 6731794/14/2007-00540-108308. Dále byla v rozhodnutí správce daně o změně exekučního titulu určena celková výše nedoplatků na stanovených daních, pro jejichž úhradu správce daně pokračuje v daňové exekuci nařízené exekučním příkazem ze dne 3.12.2014, která ke dni vystavení těchto rozhodnutí činila 122 377 464,65 Kč.

2. Z předcházejícího průběhu řízení se podává, že dne 3.12.2014 vydal Finanční úřad pro hlavní město Prahu exekuční příkaz na prodej movitých věcí č.j. 6834526/14/2007-00540-108308 k vymození daňového nedoplatku ve výši 164 364 473 Kč (dále též jen „exekuční příkaz“), a to na podkladě exekučního titulu, kterým byl zajišťovací příkaz ze dne 27.11.2014 č.j. 6731794/14/2007-00540-108308. Zajišťovacím příkazem správce daně uložil žalobkyni zajistit úhradu nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 až červen 2014. Odvolání žalobkyně proti tomuto zajišťovacímu příkazu bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 30.12.2014 č.j. 35005/14/5100-41453-711090. Exekuční příkaz byl doručen žalobkyni dne 4.12.2014 a téhož dne nabyl právní moci. Výše uvedený daňový nedoplatek se stal splatným dne 2.12.2014. Dne 8.7.2015 vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště ve Svitavách 30 dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni doměřil daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za leden 2012 až červen 2014. Tyto dodatečné platební výměry byly žalobkyni doručeny dne 10.7.2015 a žalobkyně proti nim podala odvolání. Dne 29.4.2016 vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj, územní pracoviště ve Svitavách 30 rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterými uvedené dodatečné platební výměry opravil. Rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností byla žalobkyni doručena dne 2.5.2016 a žalobkyně proti nim rovněž podala odvolání.
3. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že rozhodnutí správce daně o změně exekučního titulu bylo vydáno, neboť zajišťovací příkaz ze dne 27.11.2014 pozbyl dnem stanovení daně účinnosti. Celková výše nedoplatků, pro jejichž úhradu správce daně pokračuje v daňové exekuci nařízené exekučním příkazem ze dne 3.12.2014, činí ke dni vydání napadeného rozhodnutí 122 377 464,65 Kč.

II. Obsah žaloby

4. Žalobkyně v žalobě namítla, že rozhodnutí správce daně bylo učiněno na podkladě rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterými opravoval všech 30 shora uvedených exekučních titulů. Původně správce daně rozhodl podle § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu, nicméně výrok těchto rozhodnutí následně změnil a uvedl, že vlastně bylo rozhodnuto v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu. Podle názoru správce daně takovou změnu výrokové části rozhodnutí, kdy mělo být rozhodnuto podle zcela

jiného ustanovení daňového řádu, lze učinit pouhým odstraněním zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí, a to postupem podle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu. Z uvedeného podle žalobkyně plyne, že pro určení splatnosti daně bylo nejdříve chybně použito ustanovení § 143 odst. 5 daňového řádu a následně bylo toto ustanovení opraveno na správné ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu. Původní rozhodnutí tedy byla vadná. Tato rozhodnutí, ve znění jednotlivých rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, jsou však podle názoru žalobkyně vadná stále.

5. Uvedení právního předpisu, dle kterého správce daně rozhoduje, je podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu podstatnou náležitostí rozhodnutí. Případnou vadu rozhodnutí spočívající v uvedení nesprávného ustanovení právního předpisu, dle kterého správce daně rozhoduje, nelze považovat za chybu v psaní nebo zřejmou nesprávnost, a tedy ani nemůže být opravena postupem podle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu. Podle žalobkyně je zřejmé, že podkladové rozhodnutí správce daně je vadné a mělo by být zrušeno; jejich zrušení se žalobkyně domáhá v jiných řízeních.
6. Žalobkyně dále z dikce § 169 daňového řádu dovozuje, že toto ustanovení přímo navazuje na situaci uvedenou v § 168 daňového řádu, tj. že muselo být nejdříve rozhodnuto podle § 168 odst. 4 nebo 5 daňového řádu a teprve poté mohlo být rozhodnuto podle § 169 daňového řádu. Toto ovšem provedeno nebylo. Správce daně rozhodl podle § 143 odst. 5 daňového řádu. Opravu, kterou správce daně provedl 30 rozhodnutími o opravě zřejmých nesprávností, rozhodně nemohl provést postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu, protože v žádném případě nejde o chybu v psaní nebo zřejmou nesprávnost. Skutečnost je taková, že bylo rozhodnuto podle zcela jiného ustanovení daňového řádu. Žalobkyně k tomu odkázala na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 102/2010, podle něhož platí, že oprava zřejmých omylů a nesprávností ve smyslu ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků umožňuje jen odstraňování chyb, kterých se dopustil správce daně ve vydaných rozhodnutích, tedy opravy různých méně významných překlepů a zkomolenin, opravy dat a rodných čísel, ale také opravy početních chyb.
7. Žalobkyně tak dospěla k závěru, že napadeným rozhodnutím nemohlo být rozhodnuto podle § 169 daňového řádu, když sama podkladová rozhodnutí, tedy rozhodnutí podle § 168 odst. 4 nebo 5 daňového řádu chybí nebo jsou vadná, a správce daně tedy nemá bezvadná rozhodnutí podle § 168 odst. 4 nebo 5 daňového řádu. Pokud jsou vadná původní rozhodnutí, nemohou být na základě nich vydána rozhodnutí navazující. To je podle žalobkyně v rozporu se základními zásadami správy daní (zásada legality, zásada přiměřenosti). Správce daně tak obešel svoji povinnost rozhodovat zákonným způsobem dle jasně a přesně daných zákonných ustanovení, aby pak jen formálně opravil svá rozhodnutí s poukazem na písařskou chybu, a aby pak následně opět v podstatě jen formálně (mimoходом) bez dalšího uvažování vydal další rozhodnutí, která na původní vadná rozhodnutí navazují.
8. Žalobkyně připomněla, že se jedná o daňovou exekuci, která pro ni může být až likvidační, a proto musí být exekuční titul bezvadný, což v daném případě není, a proto proti ní nelze daňovou exekuci vést. Závěrem uvedla, že jí není zřejmé, proč by se měla uvedená rozhodnutí stávat exekučními tituly právě dnem 11.07.2015.

III. Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba odmítnuta, resp. zamítnuta. Ve vyjádření k žalobě se věnoval zejména otázce nepřípustnosti soudního přezkumu napadeného rozhodnutí. Uvedl, že napadené rozhodnutí je ze soudního přezkumu vyloučeno, neboť podléhá tzv. kompetenční výluce. Rozhodnutím podle § 169 daňového řádu totiž dochází pouze k změně exekučního titulu, přičemž k této změně nedochází z vůle správce daně, ale za naplnění objektivního kritéria, a sice hypotézy právní normy uvedené v § 169 daňového řádu, což vylučuje správní uvážení, neboť to přichází v úvahu jen tam, kde správce daně má možnost volit dle své úvahy alespoň ze dvou možností. Správce daně tímto rozhodnutím pouze osvědčuje naplnění či nenaplnění skutečnosti (hypotézy) predikované zákonem, a jeho rozhodnutím není nikterak zasazeno do veřejných subjektivních práv daňových subjektů. Zasaženo do veřejných práv daňových subjektů je již vydáním zajišťovacího příkazu, resp. v rámci tzv. zajišťovací daňové exekuce. Rozhodnutí o změně exekučního titulu dle § 169 daňového řádu je vázáno na vydání rozhodnutí o stanovení daně dle § 168 daňového řádu či na splatnost daně. Proto rozhodnutí dle § 169 daňového řádu je podle žalovaného sice rozhodnutím v intencích daňového řádu, ale nikoliv v intencích § 65 odst. 1 s.ř.s. K tomu žalovaný poukázal např. na rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 01.02.2013, č. j. 59 Af 31/2012-27 a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.06.2008, č. j. 1 Afs 86/2008-42, dle kterých není rozhodnutí správce daně o výsledné ceně ve smyslu § 221 daňového řádu rozhodnutím ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s., a tedy podléhá kompetenční výluce dle písm. a), ačkoliv jeho vydáním se správce daně mnohem více „dotýká“ právní sféry daňového subjektu (zejm. výběr znalce, ustanovení znalce, umožnění místního šetření za účelem ohledání nemovité věci) než v případě „pouhého“ rozhodnutí o změně exekučního titulu dle § 169 daňového řádu, kdy se správce daně daňového subjektu ani „netkne“.
10. Podle žalovaného je napadené rozhodnutí pouze úkonem správního orgánu procesního charakteru, neboť jím je upravováno vedení řízení v souvislosti s jeho aktuální fází. Změna exekučního titulu zajišťuje kontinuitu ve vymáhání zajištěné částky, jež nebyla dosud uhrazena. Dochází tak k plynulému přechodu ze zajišťovací (daňové) exekuce, kde je exekučním titulem vykonatelný zajišťovací příkaz dle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu, na pokračující uhrazovací (daňovou) exekuci, kde je exekučním titulem vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění dle § 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Aby správce daně nemusel zajišťovací (daňovou) exekuci zastavovat, pakliže se stane zajišťovací příkaz neúčinným, a následně nařizovat pokračující uhrazovací (daňovou) exekuci, když se nestanovená či nesplatná daň stane splatnou, umožňuje daňový řád správci daně plynulý jednosměrný přechod mezi oběma typy daňové exekuce, kdy vydá rozhodnutí o změně exekučního titulu ve smyslu § 169 daňového řádu. Výhodou takového postupu, který zákonodárce správci daně umožnil – na rozdíl od předchozí právní úpravy (zák. č. 337/1992 Sb.) – je zejména to, že účinky již provedených úkonů zůstávají zachovány, a to včetně pořadí pohledávek, v rozsahu (výši nedoplatku) vymezeném novým exekučním titulem.
11. K tomu žalovaný dále zmínil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12.09.2006, č.j. 1 Afs 154/2005-64, dle něhož rozhodnutí o pokračování daňové exekuce odložené (dle § 181 daňového řádu) upravuje vedení řízení před správním orgánem, a je proto vyloučeno ze soudního přezkoumání podle § 70 písm. c) s. ř. s. Rozhodnutí o pokračování daňové exekuce stejně jako rozhodnutí o změně exekučního titulu upravuje takřka podobnou změnu v daňové exekuci. Rozhodnutí o pokračování daňové exekuce upravuje navrácení k

jejímu průběhu poté, co na určitý čas její účinky pominuly, resp. dokud trvala určitá, zejm. sociální situace, jejíž časové ohraničení není tak striktní jako v případě rozhodnutí o změně exekučního titulu, oproti němuž je poměrně vágní, jelikož u rozhodnutí o změně exekučního titulu správce daně po vydání rozhodnutí o stanovení daně, popř. její splatnosti, okamžitě ví, zdali byla v rámci zajišťovací (daňové) exekuce vymožena celá zajišťovaná částka daně, a vydání rozhodnutí o změně exekučního titulu je tak spíše jen ryze formálním (procesním) úkonem. Dále žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15.10.2008, č. j. 9 Afs 51/2008-161, dle něhož rozhodnutí správce daně o dražební vyhlášce dle § 195 a násl. daňového řádu upravuje vedení řízení před správním orgánem, a je proto vyloučeno ze soudního přezkoumání podle § 70 písm. c) s. ř. s.

12. Pro případ přezkumu napadeného rozhodnutí žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že shodné námitky byly žalobkyní namítány již v rámci odvolacího řízení. K námitce nezákonnosti pokračující (uhrazovací) daňové exekuce v důsledku nezákonnosti exekučních titulů (platební výměry), na jejichž základě je exekuce nařízena, žalovaný uvedl, že správce daně v rámci daňové exekuce zkoumá pouze to, zda disponuje vykonatelným exekučním titulem. Pakliže žalobkyně namítá nezákonnost exekučního titulu (platebních výměrů), je na ní, aby v rámci odvolacího řízení, příp. následného řízení v rámci správního soudnictví, proti těmto platebním výměrům brojila; což – jak uvedla v odvolání – již učinila.

III. Ústní jednání

13. Při ústním jednání před soudem konaném dne 25.6.2020 setrvali účastníci na svých procesních stanoviscích. Zástupce žalobkyně nad rámec již uplatněných žalobních námitek upozornil na vadu napadeného rozhodnutí, v jehož výroku je uvedeno nesprávné datum vydání rozhodnutí o změně exekučního titulu (namísto 18.5.2016 je uvedeno datum 20.6.2016.) K dotazu soudu, zda se žalobkyně bránila proti rozhodnutí o vydání dodatečných platebních výměrů a případně s jakým výsledkem, zástupce žalobkyně uvedl, že řízení o žalobě, jejímž předmětem byl přezkum těchto rozhodnutí, bylo vedeno u Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích, ale že výsledek tohoto řízení mu není znám. Zástupce žalovaného následně soudu předložil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17.10.2018, č.j. 52 Af 30/2017-132, jímž byla zamítnuta žaloba žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1.4.2017, č. j. 15385/17/5300-21442-711315, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti blíže specifikovaným dodatečným platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro Pardubický kraj, včetně předmětných rozhodnutí o stanovení daně ze dne 8.7.2015 za zdaňovací období od ledna 2012 do června 2014, ve znění blíže specifikovaných rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 29.4.2016.

IV. Posouzení věci soudem

14. Soud předně uvádí, že napadené rozhodnutí je rozhodnutím přezkoumatelným podle § 65 a násl. s.ř.s. K tomuto závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31.10.2018, č.j. 3 Afs 173/2017-37. V něm se vyjádřil jednak k námitkám, jimiž argumentoval i žalovaný v této věci, a jednak k povaze a rozsahu soudního přezkumu u těchto typů rozhodnutí. Městský soud v Praze neshledal důvod k tomu, aby se od takto přijatých

závěrů odchýlil, a pro účely postupu v nyní posuzované věci považuje za vhodné argumentaci Nejvyššího správního soudu podrobněji citovat.

15. Nejvyšší správní soud na základě rozboru judikatury týkající se přezkumu rozhodnutí správce daně v rámci daňové exekuce uvedl, že „u zajišťovacího příkazu i exekučního příkazu (rozhodnutí o námitkách proti tomuto příkazu) je dán přesně vymezený rámec, ve kterém je soud oprávněn posoudit jejich zákonnost. V zajišťovací daňové exekuci lze napadnout zajišťovací příkaz z hlediska existence přiměřené pravděpodobnosti stanovení daně v určité výši a obavy, že tato daň bude obtížně vymahatelná. Navazující exekuční příkaz, jehož podkladem je právě zajišťovací příkaz jakožto exekuční titul, je pak posuzován mj. z hlediska toho, zda existuje právě ono podkladové rozhodnutí – zajišťovací příkaz, zda bylo řádně doručeno či zda je vydal správní orgán k tomu oprávněný. (...)“
16. Rozhodnutí o změně exekučního titulu vydávané podle § 169 daňového řádu navazuje na již probíhající daňovou exekuci a jeho smyslem je umožnit pokračování daňové exekuce v situaci, kdy se stávající exekuční titul stal ze zákonem předvídaných důvodů obsoletním. (...) Rozhodnutí o změně exekučního titulu má tedy jakýsi překlenovací charakter. Ten ovšem není bez významu, neboť podstatou tohoto překlenutí je záměna rozhodnutí ukládajících peněžitou povinnost (exekučních titulů), a to aniž by byl znovu vydán exekuční příkaz odkazující na nový exekuční titul (vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně). Lze tedy mít za to, že rozhodnutí podle § 169 daňového řádu de facto nabrazuje exekuční příkaz. (...)“
17. Tím se rozhodnutí o změně exekučního titulu také liší od rozhodnutí o pokračování v daňové exekuci podle § 181 odst. 1 in fine daňového řádu. Zatímco pokračování daňové exekuce podle citovaného ustanovení má svůj základ stále v totožném exekučním titulu a odstraňuje se jím jen dočasně nastolený klid v řízení, při přeměně zajišťovací exekuce na exekuci uhrazovací dochází ke změně podkladového rozhodnutí, tedy právního základu vymáhání. Odkaz městského soudu i žalovaného na právní názory vyslovené v rozsudku zdejšího soudu ze dne 12. 9. 2006, č. j. 1 Afs 154/2005-64, je nepřítapný, neboť v uvedené věci byla řešena výlučně povaha rozhodnutí o pokračování v daňové exekuci, přičemž (jak již bylo vyloženo) jde o rozhodnutí jiné povahy, než je rozhodnutí vydávané dle § 169 daňového řádu. Neobstojí rovněž poukaz žalovaného na judikatorní závěry vyslovené k povaze rozhodnutí o výsledné ceně (§ 221 odst. 4 daňového řádu). Na rozdíl od rozhodnutí vydaného dle § 169 daňového řádu zde ještě nedochází k žádnému zásahu do práv a povinností daňového subjektu; jde jen o stanovení výchozí hodnoty nemovitosti pro potřeby jejího následného exekučního prodeje, aniž by se jím předjímala výsledná cena, za kterou bude tato věc reálně vydražena. Jde tedy evidentně o typově zcela odlišné rozhodnutí.
18. Zcela lichá je pak i argumentace žalovaného, dle které posuzované rozhodnutí fakticky není rozhodnutím zasahujícím do práv daňového subjektu, ale jen jakýmsi procesním automatismem, kdy správce daně, bez možnosti jakékoli diskrece, musí při naplnění hypotézy uvedené v § 169 daňového řádu takové rozhodnutí vydat. Představa, že pouze v případech, kdy právní úprava svěřuje správnímu (daňovému) orgánu k rozhodování diskreční oprávnění, jde o rozhodnutí, kterým se zakládají, mění, ruší, či závazně deklarují práva a povinnosti konkrétních adresátů, se zcela vymyká doktrinálnímu i judikатурnímu chápání pojmu „správní rozhodnutí“. I pokud právní úprava stanoví, že při splnění stanovených podmínek musí správní (daňový) orgán vydat rozhodnutí určitého obsahu, jde z jeho strany o aplikaci práva a na možnosti dopadu takového rozhodnutí do právní sféry jeho adresáta to ničeho nemění.

19. *S ohledem na výše uvedené má Nejvyšší správní soud za to, že daňovému subjektu by neměla být odepřena možnost soudní ochrany proti rozhodnutí o změně exekučního titulu. Nelze totiž připustit, aby v situaci, kdy exekuční řízení vedené proti daňovému subjektu bude pokračovat na základě jiného než původního právního důvodu, nebylo možné přezkoumat, zda podmínky pro vymáhání nadále trvají, respektive v jakém rozsahu. Změnou exekučního titulu dochází ke změně právního důvodu vedení daňové exekuce, a proto je třeba připustit přezkoumání podmínek této změny.*
20. *Soudní přezkum rozhodnutí o změně exekučního titulu by proto měl být umožněn především k posouzení, zda nový exekuční titul dostojí zákonným požadavkům, aby bylo možné na jeho základě pokračovat v daňové exekuci. Soud tak může zejména posoudit, zda rozhodnutí o stanovení daně bylo vydáno orgánem nadaným touto pravomocí, zda je vykonatelné, zda ukládá vymáhanou povinnost, či zda povinnost stanovená v rozhodnutí o stanovení daně zavazuje právě povinného z exekučního příkazu vydaného v původní zajišťovací exekuci. Z dikce ustanovení § 169 daňového řádu je dále zřejmé, že podmínkou pro zde předpokládaný postup je též přetrvávající existence neuhrazené částky zajištěné zajišťovacím příkazem; výše této částky, pro kterou bude v exekuci pokračováno, musí být v rozhodnutí obligatorně uvedena. Nelze nalézt důvod, pro který by i splnění této podmínky daňové exekuce nemohlo podléhat soudnímu přezkumu.*
21. *Městský soud v Praze tedy přezkoumal napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, a to v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán [§ 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002, soudního řádu správního (dále jen s. ř. s.)], přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí.*
22. *Podle § 169 daňového řádu, pokud nebyla při vymáhání zahájeném na základě zajišťovacího příkazu zajištěná částka uhrazena do doby zániku účinnosti zajišťovacího příkazu z důvodu toho, že zajištěná daň se stala splatnou podle § 168 odst. 4 nebo 5, rozhodne správce daně, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekučním titulem namísto zajišťovacího příkazu a současně uvede výši nedoplatku, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.*
23. *Podle § 168 odst. 4 daňového řádu, dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.*
24. *Podle § 168 odst. 5 daňového řádu uplynul-li den splatnosti u daně, u které byl zajišťovací příkaz vydán z důvodu, že dosud neuplynul den její splatnosti, zaniká tímto dnem účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.*
25. *Žalobkyně namítala nezákonnost postupu správce daně, jímž došlo k opravě zřejmých nesprávností ve výrokové části rozhodnutí o stanovení daně; své námitky tedy směřovala do zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně, která se rozhodnutím o změně exekučního titulu stala novými exekučními tituly namísto zajišťovacího příkazu. Jak nicméně vyplývá ze shora citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, rozsah soudního přezkumu*

v případě tohoto typu rozhodnutí je striktně limitován. Námitky směřující do zákonnosti samotného rozhodnutí o stanovení daně jsou mimo tento rozsah, pro jejich posouzení soudní přezkum rozhodnutí o změně exekučního titulu podle § 169 daňového řádu neslouží.

26. Za situace, kdy existuje vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně, na jehož podkladě bylo vydáno rozhodnutí o změně exekučního titulu, nemohou být námitky zpochybňující zákonnost rozhodnutí o stanovení daně jakkoli relevantní. Dodatečné platební výměry jsou dosud platnými rozhodnutími a jako k takovým je k nim nutno v souladu se zásadou presumpce zákonnosti správních rozhodnutí přistupovat (viz rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 17.10.2018, č.j. 52 Af 30/2017-132).
27. Žalobkyně zároveň nepředestřela žádnou další argumentaci (nedostatek podmínek pro změnu exekučního titulu či obsah této změny), jež by zpochybňovala zákonnost vydání napadeného rozhodnutí (viz bod 22 shora). Bylo-li v napadeném rozhodnutí stanoveno, že předmětné dodatečné platební výměry se stávají exekučním titulem ode dne 11.7.2015, lze mít za to, že se jedná o den navazující na doručení dodatečných platebních výměrů žalobkyni (10.7.2015), přičemž soud neshledal ve stanovení tohoto data jakoukoli nezákonnost (ostatně ani sama žalobkyně stanovení tohoto data s nezákonností napadeného rozhodnutí výslovně nespojila). Namítala-li žalobkyně (až při jednání u soudu) nesprávné uvedení data rozhodnutí o změně exekučního titulu v záhlaví napadeného rozhodnutí, jedná se o zřejmou nesprávnost v psaní bez vlivu na zákonnost napadeného rozhodnutí; ostatně ve věci nikdy nebylo zpochybňováno, že předmětem přezkumu v odvolacím řízení je rozhodnutí o změně exekučního titulu ze dne 18.5.2016, č.j. 4001703/16/2007-00540108308.
28. Nad rámec nutného odůvodnění soud podotýká, že je mu z úřední činnosti známo, že Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 27.3.2019, č.j. 8 Af 12/2015-55 zrušil zajišťovací příkaz ze dne 27.11.2014 č.j. 6731794/14/2007-00540-108308. Tato skutečnost však nemá žádný vliv na posouzení této věci, neboť zajišťovací příkaz byl ke dni vydání rozhodnutí o změně exekučního titulu již neúčinným (srov. § 168 odst. 5 daňového řádu) a nelze jej považovat za rozhodnutí, na němž by bylo rozhodnutí o změně exekučního titulu přímo závislé; takovým rozhodnutím je v daném případě rozhodnutí o stanovení daně, jehož existence – jak bylo uvedeno shora – zpochybněna nebyla. Poukaz žalobkyně (uplatněný při ústním jednání) na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.9.2011, č.j. 9 Afs 28/2011-181, podle něhož je soud při přezkumu rozhodnutí vydaných v exekučním řízení povinen přihlížet ke skutečnostem zpochybňujícím existenci exekučního titulu, byť by nastaly až po ukončení exekučního řízení, tak není relevantní.
29. Soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
30. Výrok o nákladech řízení má oporu v ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně nebyla ve věci úspěšná a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližze 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 jej 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 25. června 2020

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu