



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Sylvy Šiškeové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Potamos CZ s. r. o.**, se sídlem Bubenská 943/8a, Praha 7, zastoupené JUDr. Filipem Seifertem, MBA, advokátem se sídlem Na Florenci 1332/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 12. 2016, č. j. 57059/16/5100-41453-711866, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 25. 6. 2020, č. j. 10 Af 10/2017 - 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Zajišťovacím příkazem ze dne 27. 11. 2014 uložil Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále též „první správce daně“, případně „správce daně“) žalobkyni zajistit úhradu nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2012 až červen 2014. Odvolání žalobkyně proti tomuto zajišťovacímu příkazu žalovaný zamítl. První správce daně následně na podkladě zajišťovacího příkazu vydal exekuční příkaz k vymožení daňového nedoplatku.

[2] Dne 8. 7. 2015 vydal Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „druhý správce daně“, případně „správce dane“) třicet dodatečných platebních výměrů, kterými žalobkyni

doměřil daňovou povinnost na dani z přidané hodnoty za leden 2012 až červen 2014. Odvolání žalobkyně žalovaný zamítl.

[3] Dne 29. 4. 2016 vydal druhý správce daně třicet rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterými dodatečné platební výměry opravil. Druhý správce daně původně rozhodl o splatnosti podle § 143 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Následně výrokovou část opravil tak, že o splatnosti rozhodl podle § 168 odst. 4 daňového řádu, tj. že daň je splatná ke dni jejího stanovení. Rovněž odvolání proti rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností žalovaný zamítl.

[4] První správce daně dne 18. 5. 2016 rozhodl o změně exekučního titulu podle § 169 daňového řádu. Rozhodnutím stanovil, že ve věci daňové exekuce nařízené exekučním příkazem k vymození povinnosti uložené zajišťovacím příkazem se vykonatelná rozhodnutí o stanovení daně, kterými jsou žalobkyni stanoveny daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty, stávají exekučními tituly namísto zajišťovacího příkazu. Jednalo se o celkem třicet rozhodnutí ze dne 8. 7. 2015 ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 29. 4. 2016. Dále první správce daně v rozhodnutí o změně exekučního titulu určil celkovou výši nedoplatků na stanovených daních, pro jejichž úhradu pokračuje v daňové exekuci. Proti tomuto rozhodnutí se žalobkyně bránila odvoláním, které žalovaný zamítl nyní napadeným rozhodnutím.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu k městskému soudu, který ji zamítl. Žalobkyně namítla nezákonnost postupu druhého správce daně, jímž došlo k opravě zřejmých nesprávností ve výrokové části rozhodnutí o stanovení daně. Námitky tedy směřovaly do zákonnosti dodatečných platebních výměrů, které se rozhodnutím o změně exekučního titulu staly novými exekučními tituly namísto zajišťovacího příkazu. Rozsah soudního přezkumu v tomto případě je však striktně limitován. Pro posouzení námitek, které směřují do zákonnosti rozhodnutí o stanovení daně, soudní přezkum rozhodnutí o změně exekučního titulu podle § 169 daňového řádu neslouží.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti uplatnila důvody ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítla, že správce daně rozhodl o změně exekučních titulů teprve na podkladě rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, kterými opravil všech třicet exekučních titulů. Původně totiž rozhodl podle § 143 odst. 5 a § 251 odst. 3 daňového řádu. Teprve následně výrok těchto rozhodnutí změnil a uvedl, že bylo rozhodnuto v souladu s § 168 odst. 4 a § 251 odst. 3 daňového řádu. Takto však nelze v řízení postupovat, neboť daná zákonná ustanovení dopadají na odlišné situace.

[7] Pro určení splatnosti daně správce daně nejdříve chybně použil § 143 odst. 5 daňového řádu; následně toto ustanovení opravil na správné ustanovení § 168 odst. 4 téhož zákona. Podle stěžovatelky proto byla původní rozhodnutí o stanovení daně vadná a jsou vadná i rozhodnutí ve znění jednotlivých rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností. Ustanovení § 169 daňového řádu přímo navazuje na situaci uvedenou v § 168 stejného

pokračování

předpisu. Nejdříve tedy muselo být rozhodnuto podle § 168 odst. 4 nebo 5 daňového řádu; teprve poté mohlo být rozhodnuto podle § 169 daňového řádu, což se však nestalo.

[8] Uvedení právního předpisu, podle kterého správce daně rozhoduje, je ve smyslu § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu podstatnou náležitostí rozhodnutí. Uvedení nesprávného ustanovení proto nelze považovat za chybu v psaní nebo zřejmou nesprávnost. Proto nemůže být tato chyba opravena postupem podle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu. Oprava zřejmých omylů a nesprávností umožňuje pouze odstraňování různých méně významných překlepů a zkomolenin, opravy dat, rodných čísel nebo početních chyb.

[9] Vzhledem k tomu nemohl žalovaný rozhodnout napadeným rozhodnutím podle § 169 daňového řádu. Podkladová rozhodnutí, tedy rozhodnutí podle § 168 odst. 4 nebo 5 daňového řádu, chybí nebo jsou vadná. Pokud jsou vadná původní rozhodnutí, nemohou být na jejich základě vydána navazující rozhodnutí. Výklad zastávaný daňovými orgány a městským soudem vede k závěru, že je nerozhodné, podle kterého ustanovení správce daně rozhoduje, neboť toto ustanovení lze kdykoliv změnit. Stěžovatelka zmínila také porušení zásady legality a přiměřenosti a poukázala na potenciálně likvidační dopady daňové exekuce do své majetkové sféry. Namítla rovněž nepřezkoumatelnost a nesrozumitelnost rozsudku, neboť městský soud citoval judikaturu, aniž by blíže vysvětlil, proč ji aplikoval na stěžovatelčin případ.

[10] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti konstatoval, že v neopravených rozhodnutích o stanovení daně byla splatnost nesprávně opřena o § 143 odst. 5 daňového řádu. Jelikož byly zajišťovací příkazy kontinuálně nahrazeny rozhodnutími o stanovení daně, měl správce daně použít pro uvedení data splatnosti ustanovení speciální k § 143 odst. 5 daňového řádu, a sice § 168 odst. 4 téhož zákona. Nesprávně uvedené ustanovení právního předpisu však zhojil prostřednictvím institutu opravy zřejmých nesprávností. Dodal, že při zajišťovací daňové exekuci, která se týká dosud nestanovené daně, dochází k bezprostřední návaznosti mezi zajišťovací a uhrazovací daňovou exekucí. Uvedení nesprávného zákonného ustanovení proto nebylo rozhodné. Navzdory změně exekučního titulu totiž stále probíhá jedna a tatáž daňová exekuce, jedinou změnou je exekuční titul. Na věci nic nemění ani okamžik splatnosti daně. Je nerozhodné, zda se zřejmá nesprávnost v psaní vyskytuje ve výroku či v odůvodnění rozhodnutí, je možná oprava obou částí rozhodnutí. I pokud by však správce daně neprovedl opravu zřejmých nesprávností, neměla by tato skutečnost žádný vliv na zákonnost rozhodnutí o změně exekučního titulu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je podána včas, osobou k tomu oprávněnou a míří proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná.

[12] Kasační stížnost není důvodná.

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval obecně tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť jen u rozhodnutí přezkoumatelného lze zpravidla vážit další kasační námitky. Pokud jde o obsah samotného pojmu nepřezkoumatelnost, odkazuje soud

na svou ustálenou judikaturu k této otázce (rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, nebo ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73). Stěžovatelka spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku v jeho nesrozumitelnosti, resp. nedostatečném vysvětlení, proč městský soud užil citovanou judikaturu na rozhodovaný případ. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je ovšem vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí způsobujícím, že pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64). Městský soud v bodu 14 napadeného rozsudku jasně uvedl, že v jím citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud vyjádřil k námitkám, jimiž ve věci stěžovatelky argumentoval i žalovaný, a k povaze a rozsahu soudního přezkumu rozhodnutí o změně exekučního titulu. Citovaný rozsudek považoval za příléhavý, a proto z něj při řešení věci vyšel.

[14] Podle § 104 odst. 1 daňového řádu „*správce daně opraví zřejmé chyby v psaní, počtech a jiné zřejmé nesprávnosti ve vyhotovení rozhodnutí opravným rozhodnutím*“.

[15] Podle § 168 odst. 4 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, „*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.*“

[16] 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 vyšší nedoplatek, pro jehož úhradu má být vymáhání nadále prováděno. Účinky provedených exekučních úkonů zůstávají zachovány v rozsahu vymezeném novým exekučním titulem.*“

[17] Rozhodnutí o změně exekučního titulu navazuje na již probíhající daňovou exekuci. Je mezníkem mezi exekucí zajišťovací (§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu] a uhrazovací (§ 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Jeho smyslem je umožnit pokračování daňové exekuce v situaci, kdy se stávající exekuční titul stal ze zákonem předvídaných důvodů obsoletním. Zajišťovací příkaz pozbývá účinků buď pravomocným stanovením daně, byla-li zajištěna daň dosud nestanovená (§ 168 odst. 4 daňového řádu), nebo splatností daně, byla-li zajištěna daň dosud nesplatná (§ 168 odst. 5 daňového řádu).

[18] Při vymáhání, které bylo zahájeno na základě zajišťovacího příkazu, nebyla zajištěná částka uhrazena. Zajišťovací příkaz pozbyl účinnosti dnem stanovení daně; novým exekučním titulem se stala vykonatelná rozhodnutí o stanovení daně. Daňová povinnost tedy byla stanovena dodatečnými platebními výměry, v jejichž původní (neopravené) verzi správce daně uvedl, že doměřená daň je splatná v souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu a § 251 odst. 3 daňového řádu do 15 dnů ode dne nabytí právní moci dodatečných platebních výměrů. Správně však měl uvést, že doměřená daň je podle § 168 odst. 4 daňového řádu a § 251 odst. 3 daňového řádu splatná dnem vydání dodatečných

pokračování

platebních výměrů. Toto pochybení správce daně řešil prostřednictvím institutu opravy zřejmých nesprávností.

[19] Změnou exekučního titulu dochází ke změně právního důvodu vedení daňové exekuce, a proto je třeba připustit přezkum podmínek této změny. Při přezkumu rozhodnutí o změně exekučního titulu soud především zhodnotí, 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.*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2018, č. j. 3 Afs 173/2017 - 37). Nejvyšší správní soud se ztotožnil s posouzením městského soudu v tom smyslu, že rozsah soudního přezkumu rozhodnutí o změně exekučního titulu je limitován. Námitky mířící proti novému exekučnímu titulu, kterým jsou v tomto případě dodatečné platební výměry ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, stěžovatelka mohla uplatnit – a také uplatnila – v odvolání proti platebním výměrům a také v rámci následného soudního přezkumu. V tomto řízení proto již není prostor pro jejich přezkum.

[20] Nejvyšší správní soud přesto považuje za vhodné podotknout, že k otázce opravy nesprávně uvedeného ustanovení postupem podle § 104 daňového řádu se již vyjadřoval, a to přímo ve věci téže stěžovatelky v řízení o její kasační stížnosti ve věci přezkumu dodatečných platebních výměrů (rozsudek ze dne 16. 3. 2021, č. j. 3 Afs 149/2018 - 54, body 45 - 49). Lhůta splatnosti daně, která je v daňovém řádu pevně stanovena, je povinnou náležitostí rozhodnutí podle § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu a to jako součást hmotněprávního výroku, kterou se určuje okamžik jejich vykonatelnosti. Nejedná se tedy o zřejmou chybu v psaní či počtech, nebo o jinou jasně zřejmou nesprávnost, nýbrž o chybný výběr právní normy při řešení uvedené otázky. Institut oprav zřejmých nesprávností nesmí sloužit k nápravě věcných chyb, nezákonnosti rozhodnutí nebo napravovat absenci některé ze základních obsahových náležitostí rozhodnutí či vadný postup v řízení (viz Baxa, J. In: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 104). Nelze proto přisvědčit argumentaci žalovaného, že oprava ustanovení daňového řádu jako oprava zřejmých nesprávností byla v tomto případě přípustná.

[21] Nejvyšší správní soud však v rozsudku č. j. 3 Afs 149/2018 - 54 neseznal, že by šlo o vadu takové intenzity, aby vedla k závěru o celkové nezákonnosti stěžovatelkou napadených rozhodnutí. Stěžovatelce v důsledku vydání dodatečných platebních výměrů fakticky nevznikla povinnost úhrady daně v tom smyslu, že by byla nucena jakkoli aktivně konat, došlo pouze k převedení již dříve zajištěné částky na úhradu daně. Špatným uvedením lhůty splatnosti daně proto nemohlo dojít k zásahu do jejích práv či povinností. Zvolený postup opravy této vady dodatečných platebních výměrů nebyl formálně správný. Stěžovatelka však napadla odvoláním dodatečné platební výměry, přičemž tato vada by – i za předpokladu neexistence rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností – byla zhojena

v těchto odvolacích řízeních. Výsledek řízení by tedy byl ve svém důsledku stejný. Nejvyšší správní soud pro úplnost dodává, že stěžovatelka napadla odvoláním nejen dodatečné platební výměry, ale také rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností. Z tohoto důvodu nelze přisvědčit ani stěžovatelčině argumentaci o chybějících nebo vadných „podkladových“ rozhodnutích podle § 168 daňového řádu. Dodatečné platební výměry existují a jsou způsobilým exekučním titulem.

[22] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené přisvědčil argumentaci městského soudu a žalovaného. Vzhledem k omezenému rozsahu přezkumu rozhodnutí o změně exekučního titulu a ke kontinuitě mezi zajišťovací a uhrazovací daňovou exekucí nemělo uvedení nesprávného zákonného ustanovení, byť nemělo být opraveno postupem podle § 104 odst. 1 daňového řádu, vliv na práva a povinnosti stěžovatelky.

IV. Závěr a náklady řízení

[23] S ohledem na shora uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[24] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., neboť stěžovatelka ve věci neměla úspěch a žalovanému jako úspěšnému účastníku řízení nevznikly v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 15. června 2021

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně

senátu