



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Michala Bobka a soudců Lenky Kaniové a Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **KOPALEN s.r.o.**, sídlem Roháčova 188/37, Praha 3, zastoupené JUDr. Janem Kubálkem, Ph.D., advokátem sídlem Opatovická 159/17, Praha 1, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 5. 2023, č. j. 4848323/23/2000-11452-110852, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 16. 11. 2023, č. j. 10 Af 13/2023-49,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně se před Městským soudem v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného (správce daně), kterým zamítl námitku žalobkyně proti exekučnímu příkazu. Žalovaný nařídil exekuci k vymožení daňového nedoplatku ve výši 4 868 791,25 Kč, včetně úroku z prodlení k 23. 12. 2022 ve výši 4 582 077 Kč, jakož i úroku z prodlení z nedoplatku od 24. 12. 2022 do zaplacení a exekučních nákladů, a to prostřednictvím přikázání pohledávky ze dvou účtů žalobkyně vedených u Československé obchodní banky, a.s. Žalovaný ČSOB přikázal, aby od okamžiku doručení exekučního příkazu po trvání daňové exekuce nevyplácela peněžní prostředky z účtu žalobkyně, ze kterých se přikazuje pohledávka.

[2] Městský soud žalobu zamítl. Zdůraznil, že pokud se žalobkyně domáhá porušení ustanovení právního předpisu [§ 1 odst. 2, § 5, § 6, § 8 odst. 3, § 149 odst. 1 a dalších zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, (dále jen „daňový řád“)], je třeba uvést, v čem konkrétně porušení daných ustanovení dle jejího názoru spočívá. Není možné, aby žalobkyně vymezila námitky toliko obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona, bez souvislosti s konkrétními skutkovými výtkami.

[3] Dále pak městský soud konstatoval, že daňové řízení se dle § 134 odst. 3 daňového řádu skládá z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Mezi dílčími řízeními daňového řízení přitom nelze volně přecházet a namítat skutečnosti, které se vztahují k řízení jinému. Městský soud v této souvislosti odkázal na judikaturu NSS, dle které přezkum v rámci exekučního řízení spočívá toliko ve způsobu, proporcionalitě a rozsahu provedení exekuce, vykonatelnosti exekučního titulu, jeho účinnosti apod. (např. rozsudky NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, nebo ze dne 23. 4. 2015, č. j. 3 As 138/2014 - 39.) Pokud tedy žalobkyně namítala, že žalovaný měl při vydávání exekučního příkazu posoudit splnění podmínek pro uplatnění odpočtu DPH, nemohl žalovaný tomuto požadavku vyhovět, jelikož zmíněné posouzení již bylo předmětem nalézacího řízení.

[4] Městský soud dále rovněž odmítl výtky žalobkyně ohledně údajné neurčitosti sporného exekučního příkazu a s tím spojenými náležitostmi výkazu nedoplatků ve smyslu § 176 odst. 2 daňového řádu. Výkaz nedoplatků obsahuje 33 položek. Každá z nich se vztahuje k DPH. Je uvedeno číslo jednacích platebních výměrů, výše a den splatnosti doměřené daně a související úroky z prodlení. Žalobkyně se proti všem platebním výměřům odvolala. Odvolací finanční ředitelství (dále jen „OFŘ“) rozhodnutím ze dne 13. 11. 2020, č. j. 41238/20/5300-22441-712084, odvolání vůči všem platebním výměřům, s výjimkou jednoho, zamítlo. OFŘ konkrétně snížilo nedoplatek uvedený v platebním výměru ze dne 2. 1. 2020, č. j. 2678/20/2201-51523-305966, ze 199 080 Kč na 157 080 Kč. Ačkoli výkaz nedoplatků toto rozhodnutí explicitně nezmiňuje, nelze toto považovat za závadu. Je dostačující, že výkaz nedoplatků bere rozhodnutí OFŘ v potaz. Pod položkou 17 (správně „14“ – poznámka NSS) uvádí číslo jednacích platebních výměrů a k tomu částku korelující s tou stanovenou rozhodnutím OFŘ. Zároveň chybné datum vydání platebních výměrů, které je ve výkazu nedoplatků určeno jako 18. 11. 2020 (den nabytí právní moci rozhodnutí OFŘ), ačkoli ze všech 33 platebních výměrů je zřejmé, že byly vydány 2. 1. 2020, nezakládá nesprávnost či nesrozumitelnost výkazu nedoplatků. Městský soud tak došel k závěru, že výkaz nedoplatků obsahuje všechny obligatorní náležitosti ve smyslu § 176 odst. 2 daňového řádu.

[5] Závěrem městský soud konstatoval, že podání správní žaloby vůči rozhodnutí OFŘ nemá vliv na právní moc rozhodnutí správního orgánu, a jelikož samo o sobě neodkládá jeho účinky, nepředstavovalo ani překážku v dalším postupu žalovaného, jak žalobkyně namítala. Stejně tak nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí žalovaného ani skutečnost, že žalobkyně byla omezena v dispozici se svým majetkem. Žalobkyni nebylo bráněno, aby prostředky ze svých jiných účtů použila k uhrazení nedoplatku, na druhou stranu je zcela přirozené, že žalobkyně nebude moci disponovat prostředky, které mají být použity k úhradě nedoplatku na základě exekučního příkazu. Stejně tak argument žalobkyně

pokračování

s odkazem na pandemii COVID-19 se jeví jako nepřesvědčivý, jelikož žalobkyně neuvedla konkrétní tvrzení, kterými by se soud mohl zabývat.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a domáhá se jeho zrušení.

[7] Za prvé, stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozhodnutí městského soudu. Městský soud se nevypořádal s uvedeným porušením § 1 odst. 2, § 5, § 6, § 8 odst. 3, § 149 odst. 1 a dalších daňového řádu. Zároveň městský soud nezohlednil kolizi výkonu exekučního příkazu s procesními zásadami, na nichž je výkon rozhodnutí vybudován.

[8] Za druhé, stěžovatelka rozporuje právní posouzení věci ze strany městského soudu. Městský soud pochybil, pokud se ztotožnil s postupem žalovaného, kterým bylo stěžovatelce zabráněno v dispozici s finančními prostředky. Jelikož žalovaný na základě předchozích exekučních příkazů znemožnil stěžovatelce nakládat s finančními prostředky na účtech, nemohla stěžovatelka svou povinnost splnit dobrovolně. Zároveň u NSS probíhají řízení o otázce naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH z přijatých plnění. Konkrétně se jedná o věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 30/2023 a pod sp. zn. 6 Afs 66/2023. Městský soud měl při posouzení věci k výše uvedenému přihlídnout a zohlednit, že daňová povinnost v rámci nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění dosud nebyla stanovena nezvratně. Stěžovatelka poukazuje taktéž na nesprávné zhodnocení porušení zásady zdrženlivosti a přiměřenosti. Dle jejího názoru žalovaný nedostatečně odůvodnil, proč zvolil právě dané způsoby vedení exekuce, přičemž nezohlednil ani finanční a majetkovou situaci stěžovatelky. Městský soud pak tyto skutečnosti nevzal při svém zhodnocení dostatečně v potaz.

[9] Za třetí, stěžovatelka namítá, že závěry vyplývající z rozsudku městského soudu nemají oporu ve spisech a jsou s nimi v rozporu. Stěžovatelka má za to, že exekuční příkaz, ze kterého městský soud vycházel, je zatížen vadou nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti. Výkaz nedoplatků č. j. 9564341/22/2003-00540-110974 obsahuje 33 položek stanovených na základě platebních výměrů, přičemž dle názoru stěžovatelky „ani jedno z těchto rozhodnutí neexistuje“. Stěžovatelka uvádí, že v rámci výkazu nedoplatku nesouhlasí datum vydání platebních výměrů, zároveň se neshodují čísla jednacích uvedená ve výkazu nedoplatků a ta uvedená v rozhodnutí OFŘ, přičemž není ani zřejmé, zdali se jedná o daňovou povinnost uloženou v souvislosti s rozhodnutím OFŘ. Exekuční příkaz tak nesplňuje náležitosti dle § 102 daňového řádu.

[10] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry městského soudu. Zdůraznil, že stěžovatelka v kasační stížnosti vesměs opakuje totožné argumenty uvedené již v soudním řízení. Dle ustálené judikatury se může správní soud v rámci vykonávací fáze řízení zabývat pouze omezeným okruhem námitek, např. zdali existuje exekuční titul, jeho vykonatelnost, existencí daňového nedoplatku a pravomocí a příslušností prvoinstančního orgánu k vydání rozhodnutí.

[11] Co se týká tvrzení stěžovatelky, dle kterého jí bylo zabráněno plnit dobrovolně, uvádí žalovaný, že k takovému omezení nedošlo a ani dojít nemohlo, jelikož § 304 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, (dále jen „o. s. ř.“) umožňuje stěžovatelce použít finanční prostředky postižené exekučním titulem, pakliže je smyslem jejich použití plnění vymáhané povinnosti. Zároveň vydání exekučního příkazu ze strany žalovaného bylo zcela namístě, jelikož nedoplatky jím vymáhané byly splatné a vykonatelné. Stěžovatelka se v takovém případě nemůže spoléhat na úhradu nedoplatku v budoucnu možná vzniklým přeplatkem na dani.

[12] Závěrem se žalovaný vyjádřil k tvrzené neexistenci vymáhaných nedoplatků a nemožnosti identifikace jednotlivých titulů. Co se týká data vydání uvedeného u položek č. 1 až č. 33 v rámci výkazu nedoplatků, č. j. 9564341/22/2003-00540-110974, jedná se o datum, kdy rozhodnutí OFŘ a tím i předmětné dodatečné platební výměry nabyly právní moci. V souladu s § 143 odst. 5 daňového řádu je taktéž splatnost rozhodnutí, která navazuje na jeho právní moc a je stanovena ke dni 3. 12. 2020. Pokud stěžovatelka namítá, že čísla jednací uvedená pod položkami č. 1 až č. 33 neexistují, zdůrazňuje žalovaný, že v tomto případě se jedná toliko o chybu formálního charakteru, jelikož u každé položky chybí vždy pouze dvě poslední číslice (konkrétně 66). Nelze tedy dovodit, že by některá z výše uvedených formálních vad mohla mít za následek nezákonnost rozhodnutí. Exekuční příkaz splňuje veškeré náležitosti ve smyslu § 102 odst. 1 daňového řádu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti NSS posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost **není** důvodná.

[15] Stejně jako v přechozích kasačních stížnostech stejné stěžovatelky v obdobných věcech (kupř. rozsudek ze dne 30. 3. 2023, č. j. 9 Afs 178/2022 - 31, body 16 a 17), NSS i zde úvodem předesílá, že stěžovatelkou podaná kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti. Stěžovatelka velmi obecně a bez jakékoliv konkrétnější argumentace namítá nezákonnost, nepřezkoumatelnost či nesprávnost napadeného rozhodnutí, resp. vyjmenovává ustanovení daňového řádu obsahující základní zásady daňového řízení, které měly být porušeny. Neuvádí, jak konkrétně městský soud pochybil, pouze obecně tvrdí, že se nevypořádal se všemi žalobními námitkami a nezabýval se procesními zásadami a tím, zda byl dodržen účel exekučního řízení.

[16] Řízení o žalobě, stejně jako řízení o kasační stížnosti, je ovládáno zásadou dispoziční (viz např. rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2015, č. j. 8 As 109/2014-70). Obsah a kvalita žalobních či kasačních bodů do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku soudu a míru podrobnosti, kterou se soud bude argumentací zabývat. Je proto odpovědností stěžovatelky, navíc zastoupené právním profesionálem, aby v žalobě

pokračování

a následně v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které rozhodnutí napadá (srov. např. rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42). Stěžovatelka v kasační stížnosti na argumentaci městského soudu konkrétně nereaguje. Pouze opakuje své velmi obecné žalobní námitky s dovětkem, že se s nimi městský soud vypořádal nedostatečně. Pokud tedy žalovaný v napadených rozhodnutích a následně i městský soud reagovali na výtky stěžovatelky ve stejné míře obecnosti, nelze jim vytýkat, že se s nimi vypořádali nedostatečně. Městský soud nenechal žádný žalobní bod bez povšimnutí a na každý jednotlivě odpověděl i přesto, že většina z nich je na hraně projednatelnosti. Není tedy pravdou, že nevyčerpal všechny žalobní body.

[17] Co se týká stěžovatelkou namítané *nepřezkoumatelnosti* napadeného rozhodnutí, konstatuje NSS, že pouhý odkaz na některá ustanovení daňového řádu a základní zásady daňového řízení neznámá, že si městský soud sám měl domyslet argumenty, které mu stěžovatelka sama nepředestřela (srov. rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58). Z ustálené judikatury vyplývá, že rozhodnutí je přezkoumatelné, pakliže lze rozpoznat, ze kterých skutečností správní soud vycházel, jakým způsobem postupoval a proč považuje závěry účastníků za nesprávné (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, nebo rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75 a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39). Tomuto městský soud v napadeném rozhodnutí bezesporu dostál.

[18] Pokud stěžovatelka rozporuje *právní posouzení* ze strany městského soudu, je nejprve nutné stanovit, že dle § 134 odst. 3 daňového řádu se daňové řízení skládá z více dílčích řízení, konkrétně na: a) řízení nalézací, b) řízení při placení daní, c) řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení. Jak správně konstatoval městský soud, mezi jednotlivými řízeními není možné volně přecházet a uplatňovat námitky, které měly být uplatněny v řízení předešlém. Pakliže se stěžovatelka nachází ve fázi exekučního řízení, které spadá pod část řízení při placení daní, nemůže se domáhat přezkumu důvodnosti exekučního titulu, tedy samotného rozhodnutí o dani. Soudní přezkum je v této fázi značně koncentrován, jelikož se soustředí především na proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu a na jeho správnost vůči povinnému (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54). Ačkoli stěžovatelka namítá, že způsob vedení exekuce je v daném případě nepřiměřený, neuvádí už proč, popřípadě jakým jiným způsobem by daňová exekuce měla být vedena. Argument stěžovatelky, dle kterého jí bylo znemožněno plnit z důvodu vydání předchozích exekučních titulů, rovněž neobstojí. Jak podotkl žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, v souladu s § 304 odst. 3 o. s. ř. stěžovatelka mohla použít finanční prostředky z účtu vedeného u peněžního ústavu, pokud by smyslem bylo plnění vymáhané povinnosti.

[19] Stěžovatelka dále namítá, že u NSS probíhají správní řízení o otázce naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění. Pouze pro úplnost NSS uvádí, že ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 30/2023 rozhodl NSS rozsudkem

ze dne 21. 2. 2024, č. j. 6 Afs 30/2023 - 73, kterým kasační stížnost stěžovatelky zamítl. Ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 66/2023, zatím NSS nerozhodl. Tato řízení však pro věcné posouzení projednávané věci nehrají žádnou roli. Žalovaný vydal exekuční příkaz na základě dvou vykonatelných exekučních titulů. Konkrétně výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 23. 12. 2022, č. j. 9564341/22/2003-00540-110974 (dále jen „výkaz nedoplatků“), a rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 1. 2021, č. j. 75715/21/2201-80542-301. Jak již opakovaně žalobkyni zdůraznil městský soud, posouzení *oprávněnosti nároku na odpočet DPH* není předmětem přezkumu v nyní souzené věci.

[20] Na závěr se NSS zabýval namítanou *nesrozumitelností a nepřezkoumatelností exekučního příkazu a výkazu nedoplatků*, jakožto příslušného exekučního titulu. Námitky stěžovatelky se dají shrnout následovně: 1) datum vydání platebních výměrů uvedené ve výkazu nedoplatků neodpovídá skutečnosti 2) čísla jednacích platebních výměrů uvedená ve výkazu nekorelují s těmi uvedenými v rozhodnutí OFŘ 3) není zřejmé, zda exekuční příkaz zohledňuje rozhodnutí OFŘ.

[21] Náležitosti výkazu nedoplatků jsou stanoveny v § 176 odst. 2 daňového řádu, přičemž výše uvedené námitky lze vztáhnout toliko na písm. d) zmíněného ustanovení, dle kterého má výkaz nedoplatků obsahovat údaje o jednotlivých nedoplatcích. Taxativní vymezení údajů o nedoplatcích zákon nestanoví, nicméně půjde zejména o údaje týkající se dlužné částky, druh daně a odkaz na konkrétní exekuční titul (např. platební výměr). Smyslem je jasná a srozumitelná identifikace jednotlivých položek.

[22] Co se týká data vydání platebních výměrů, je pravdou, že výkaz nedoplatků pod kolonkou „vydáno dne“ neobsahuje datum, kdy byly dodatečné platební výměry původně vydány. K vydání platebních výměrů došlo dne 2. 1. 2020. Výkaz nedoplatků uvádí 18. 11. 2020, což je den, kdy dodatečné platební výměry nabyly právní moci. Jak však již uvedl městský soud v bodě 20 napadeného rozsudku, takový formální nedostatek nemá za následek nesrozumitelnost rozhodnutí. O tom ostatně svědčí i skutečnost, že dokud městský soud na toto nepřesné datum sám v odůvodnění svého rozsudku neupozornil, tak jej stěžovatelka ani sama nenamítala.

[23] S ohledem na čísla jednacích uvedená u položek č. 1 až 33 platebního výměru je namístě konstatovat, že u každého absentují dvě poslední číslice, vždy 66. To nicméně nebrání jasné identifikaci jednotlivých platebních výměrů, neboť zbytek čísla jednacích se shoduje s číslem jednacím konkrétního platebního výměru, přičemž zároveň odpovídá stanovená částka a datum, kdy platební výměr nabyl právní moci.

[24] Závěrem NSS konstatuje, že nesrozumitelnost či nepřezkoumatelnost nebude založena ani chybějícím odkazem na rozhodnutí OFŘ. Z exekučního příkazu je zřejmé, že žalovaný toto rozhodnutí zohlednil. Zejména pak vzal v potaz snížení nedoplatku (z původních 199 080 Kč na 157 080 Kč) uvedené v dodatečném platebním výměru ze dne 2. 1. 2020, č. j. 2678/20/2201-51523-305966 (viz položka č. 14 výkazu nedoplatků).

IV. Závěr a náklady řízení

pokračování

[25] Stěžovatelka se svými námitkami neuspěla. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[26] O náhradě nákladů řízení NSS rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch. Nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. NSS proto rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. dubna 2024

Michal Bobek
předseda senátu