



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudkyň Veroniky Juříčkové a Jiřiny Chmelové 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 30. 11. 2022, č. j. 8878437/22/ 2000-11452-110852, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2023, č. j. 18 Af 2/2023-56,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci a řízení před městským soudem

[1] Žalobkyně se u Městského soudu v Praze domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl námitku žalobkyně proti exekučnímu příkazu. Žalovaný nařídil exekuci k vymožení daňového nedoplatku na dani z přidané hodnoty, úroku z prodlení ke dni 27. 5. 2022 a úroku z prodlení od 28. 5. 2022 do zaplacení, a to příkázáním pohledávky ze dvou účtů žalobkyně vedených u Československé obchodní banky, a.s. Žalovaný bance přikázal, aby od okamžiku doručení exekučního příkazu po dobu trvání daňové exekuce nevyplácela peněžní prostředky z účtu žalobkyně, ze kterých se přikazuje pohledávka, neprováděla na ně započtení a ani jinak s nimi

nenakládala, a to až do výše nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, včetně příslušejících částek úroku z prodlení.

[2] Městský soud žalobu zamítl. Rozhodnutí žalovaného nepovažoval za nepřezkoumatelné, a proto přistoupil k věcnému přezkumu. Zdůraznil význam dispoziční zásady a nemožnost vymezení námitek pouhými obecnými odkazy na ustanovení bez specifikace, v čem mělo porušení zákona či principů daňového řádu konkrétně spočívat. Dále městský soud odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které se přezkum rozhodnutí o nařízení exekuce zaměřuje na okruh otázek spojených zásadně s vykonávací fází řízení a neslouží k přezkoumání rozhodnutí vydaného v řízení nalézacím, na jehož základě byla exekuce nařízena. Namítá-li žalobkyně nesprávnost výše vymáhaných nedoplatků na dani z přidané hodnoty, neboť případné nedoplatky údajně nebyly řádným zákonným způsobem stanoveny, nemůže její argumentace v tomto řízení obstát.

[3] Městský soud rovněž odmítl výtky žalobkyně ohledně nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti exekučního příkazu. Absenci výslovného odkazu na konkrétní rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství by bylo možné považovat nanejvýše za vadu formálního charakteru, která by však nemohla mít na daném skutkovém půdorysu vliv na zákonnost exekuce. Neshledal ani rozpor postupu žalovaného s principem zdrženlivosti a přiměřenosti. Podání správní žaloby vůči rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství nemá vliv na právní moc rozhodnutí správního orgánu, samo o sobě neodkládá jeho účinky, a nepředstavovalo proto překážku v dalším postupu žalovaného. Nepřisvědčil ani námitce žalobkyně o nedostatku odůvodnění naléhavosti vydání exekučního příkazu, ani argumentaci žalobkyně ohledně znemožnění nakládat s finančními prostředky, k čemuž mělo dojít na základě dřívějších exekučních příkazů. S ohledem na jeho časově omezené účinky nemůže být vydání dřívějšího exekučního příkazu překážkou vydání dalšího exekučního příkazu v případě, že správce daně nadále eviduje daňové nedoplatky. Obdobně argument žalobkyně s odkazem na pandemii Covid-19 městský soud považoval za nedůvodný, neboť žalobkyně neuvedla konkrétní tvrzení, kterými by se soud mohl zabývat.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[4] Proti rozsudku městského soudu podala žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížnost.

[5] Městský soud se dle stěžovatelky nedostatečně vypořádal s jejími námitkami a tyto nesprávně posoudil. Nevypořádal se s uvedeným porušením § 1 odst. 2, § 5, § 6, § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a základními zásadami správy daní a dalšími procesními zásadami, na nichž je výkon rozhodnutí vybudován. Pochybil, pokud neshledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Žalovaný se před vydáním exekučního příkazu nezabýval stěžovatelčinou finanční a majetkovou situací, čímž významně zhoršil podmínky pro tvorbu a zachování jejích opatření, která měla v dané době stěžovatelce dopomoci alespoň k částečnému sanování propadu zisků způsobeného pandemií a pokračování v provozování její činnosti. Žalovaný předchozími exekučními příkazy znemožnil stěžovatelce nakládat s jejími finančními prostředky, a přesto vydal další exekuční příkaz. Nyní vedená daňová exekuce by tedy nemohla vést k efektivnímu splnění povinnosti, ani pokud by byl její

pokračování

výkon oprávněný. Žalovaný nedostatečně odůvodnil, proč zvolil právě dané způsoby vedení daňové exekuce a dostatečně se nezabýval tím, zda je daňová exekuce důvodná a zda neexistuje vhodnější způsob jejího vedení. Rovněž nezhodnotil přiměřenost a naléhavost vydání exekučního příkazu. Nadto mu bylo z vlastní činnosti známo, že u Nejvyššího správního soudu probíhají soudní řízení o otázce naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění. K tomu měl přihlédnout, neboť daňová povinnost dosud nebyla stanovena nezvratně. Stěžovatelka s vyměřenou daní nejenže nesouhlasí, ale nedisponovala ani finančními prostředky k jejímu uhrazení.

[6] Exekuční příkaz je dle stěžovatelky zatížen vadou nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti, což činí nepřezkoumatelným rovněž napadený rozsudek. Zjištění městského soudu uvedená pod bodem 35 napadeného rozsudku nemají oporu ve správním spise. Výkaz nedoplatků sestavený ke dni 27. 5. 2022 specifikuje pod položkami č. 1 až 36 rozhodnutí, která neexistují. Konkrétně s dodatečným platebním výměrem za období září 2015, které městský soud specifikoval, nesouhlasí ani datum vydání, ani číslo jednací. Exekuční příkaz včetně výkazu nedoplatků tak nesplňuje náležitosti dle § 102 daňového řádu.

[7] Stěžovatelka rovněž nesouhlasí s městským soudem v hodnocení srozumitelnosti exekučního příkazu. Od počátku a v průběhu celého řízení tuto nesrozumitelnost akcentuje stejně jako nejednoznačnost stanovených daňových povinností, neboť nebyla řádně specifikována jednotlivá rozhodnutí ukládající tvrzenou daňovou povinnost. Městský soud pochybil tím, že se nezabýval námitkou znemožnění nakládání s finančními prostředky z pohledu zásady zdrženlivosti a přiměřenosti a zásady vhodnosti a proporcionality.

[8] **Žalovaný** se ve svém vyjádření ztotožnil se závěry městského soudu, argumenty stěžovatelky považoval za vypořádané již v odůvodnění napadeného rozsudku a odkázal na své vyjádření k žalobě. Žalovaný i městský soud se s námitkami stěžovatelky řádně vypořádali. Dle ustálené judikatury se může správní soud v rámci vykonávací fáze řízení zabývat pouze omezeným okruhem námitek, např. zdali existuje exekuční titul, jeho vykonatelností, existencí daňového nedoplatku a pravomocí a příslušností prvoinstančního orgánu k vydání rozhodnutí. Veškeré tyto předpoklady pro vymáhání daňového nedoplatku byly v daném případě splněny.

[9] Žalovaný zásadně nesouhlasí s argumentací stěžovatelky rozporující hodnocení efektivity zvoleného způsobu výkonu rozhodnutí. Tvrzení stěžovatelky o překrývání období účinků vydaných exekučních příkazů také není pravdivé. O nabytí právní moci exekučního příkazu ze dne 20. 1. 2021 byla Československá obchodní banka, a.s. informována dne 29. 1. 2021. V žádném případě nemohlo dojít k překrytí s exekučním příkazem v nyní řešené věci, který byl vydán až dne 9. 6. 2022. Co se týká tvrzení stěžovatelky, dle kterého jí bylo zabráněno plnit dobrovolně, 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.

[10] Závěrem se žalovaný vyjádřil k nemožnosti identifikace jednotlivých titulů. Správní spis obsahuje veškeré relevantní písemnosti, na jejichž základě byl správce daně oprávněn vydat exekuční příkaz. Dodatečné platební výměry uvedené pod č. 1 až 16 a č. 18 až 36 byly v rámci odvolacího řízení potvrzeny rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství, proto je u položky č. 17 uvedena částka nižší oproti dodatečnému platebnímu výměru, a proto je u položek č. 1 až 36 uvedeno datum 18. 11. 2020, kterým je den, kdy rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, a tím i 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. Žalovaný připustil formální vadu spočívající ve výslovném neuvedení rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a neshodě mezi čísly jednacími uvedenými v exekučním příkazu pod položkami č. 1 až 36 a těmi uvedenými v rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, a to vždy v absenci posledních dvou číslic 66. Tato nekompletnost však může mít stěžejní dopad na identifikaci předepsaných daňových povinností, jaký se stěžovatelka snaží předeštit. Z jejího tvrzení neplyne, že by jí skutečně nebylo známo, jaké daňové povinnosti jsou exekučním titulem vymáhány. Nelze tedy dovodit vliv některé z formálních vad na zákonnost rozhodnutí. Exekuční příkaz splňuje veškeré náležitosti ve smyslu § 102 odst. 1 daňového řádu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou, zastoupenou advokátem, a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud 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.).

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

[13] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje v podstatě stejné námitky jako ve skutkově obdobné věci evidované u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 1 Afs 242/2023, ve které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 4. 4. 2024, č. j. 1 Afs 242/2023-44, její kasační stížnost zamítl. V nyní projednávané věci Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů vyjádřených v citovaném rozsudku odchýlit.

[14] Řízení o žalobě, stejně jako řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. Obsah a kvalita žalobních či kasačních bodů do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku a míru podrobnosti, kterou se soud bude argumentací zabývat. Je proto odpovědností stěžovatelky, navíc zastoupené právním profesionálem, aby v žalobě a následně v kasační stížnosti specifikovala skutkové a právní důvody, pro které rozhodnutí napadá (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42, či rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS). Stěžovatelka v námitce proti exekučnímu

pokračování

příkazu i v žalobě uplatnila velmi obecné výhrady. Nyní uvádí, že prostřednictvím odkazů na ustanovení daňového řádu konkretizovala, které povinnosti žalovaný porušil. V žalobě však uvedla pouze výčet údajně porušených ustanovení bez další konkretizace. Pokud tedy žalovaný a městský soud reagovali na výtky stěžovatelky ve stejné míře obecnosti, v níž je uplatnila, nelze jim vytykat, že se s nimi vypořádali nedostatečně. Městský soud nenechal žádný žalobní bod bez povšimnutí a vypořádání. Jak plyne z ustálené judikatury, rozhodnutí je přezkoumatelné, pakliže lze rozpoznat, ze kterých skutečností správní soud vycházel, jakým způsobem postupoval a proč považuje závěry účastníků za nesprávné (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2024, č. j. 10 Afs 6/2024-49, ze dne 13. 10. 2023, č. j. 2 Afs 164/2023-76, ze dne 19. 5. 2023, č. j. 3 As 301/2021-23, či ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74). Uvedené platí i ve vztahu ke správnímu orgánu (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008 č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Těmto požadavkům žalovaný i městský soud bezesporu dostáli.

[15] Stěžovatelka dále rozporuje právní posouzení ze strany městského soudu. Jak Nejvyšší správní soud uvedl již v rozsudku ze dne 4. 4. 2024, č. j. 1 Afs 242/2023-44, je nejprve nutné připomenout, že dle § 134 odst. 3 daňového řádu se daňové řízení skládá z dílčích řízení, přičemž 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 „zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS, a judikatura tam citovaná). Ačkoli stěžovatelka namítá, že způsob vedení exekuce je v daném případě nepřiměřený, neuvádí už proč, popřípadě jakým jiným způsobem měla být daňová exekuce vedena. Argumentace stěžovatelky proto nemůže obstát a neobstojí ani její argument, dle kterého jí bylo znemožněno plnit z důvodu vydání předchozích exekučních titulů, resp. s tím souvisejícího omezení dispozice finančními prostředky. 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, o čemž byla v exekučním příkazu poučena. Městský soud se možností stěžovatelky nakládat svými finančními prostředky zabýval v bodech 82 až 86 napadeného rozsudku. Shledal ji nepřipadnou a s tímto hodnocením souhlasí i Nejvyšší správní soud. Jiné námitky stran své majetkové a finanční situace stěžovatelka v žalobě neuplatnila (vyjma námitky pandemie onemocnění covid-19, kterou městský soud vypořádal v bodě 87 napadeného rozsudku).

[16] Stěžovatelka odkazuje na soudní řízení probíhající u Nejvyššího správního soudu týkající se naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty z přijatých zdanitelných plnění. Pouze pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že ve věci vedené pod sp. zn. 6 Afs 30/2023 rozhodl 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 rozhodl rozsudkem ze dne 30. 5. 2024, č. j. 6 Afs 66/2023-37, kterým kasační stížnost stěžovatelky rovněž zamítl. Tato řízení však pro věcné posouzení projednávané věci nehrají žádnou roli. Žalovaný vydal exekuční příkaz na základě vykonatelného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 27. 5. 2022 a dodatečných platebních výměřů. Jak již stěžovatelce vysvětlil městský soud, posouzení oprávněnosti nároku na odpočet daně z přidané hodnoty není předmětem přezkumu v nyní souzené věci.

[17] Nejvyšší správní soud se dále zabýval namítanou nesrozumitelností a nepřezkoumatelností exekučního příkazu a výkazu nedoplatků jakožto exekučního titulu.

[18] Náležitosti výkazu nedoplatků jsou stanoveny v § 176 odst. 2 daňového řádu, přičemž námítka stěžovatelky lze vztáhnout na písm. d) citovaného 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 výměř). Smyslem je jasná a srozumitelná identifikace jednotlivých položek. To považuje Nejvyšší správní soud za splněné.

[19] Stěžovatelka nesouhlasí s bodem 35 napadeného rozsudku a odkazuje na výkaz nedoplatků. Jako příklad pochybení uvádí dodatečný platební výměř ze dne 2. 1. 2020, č. j. 2678/20/2201-51523-305966, kterým byla stanovena daňová povinnost snižená rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství na 157 080 Kč a který se jako podklad exekučního příkazu ve výčtu nenachází. Jak však sama stěžovatelka uvádí, zmiňovaný dodatečný platební výměř je uveden pod položkou č. 17 výkazu nedoplatků. Je pravdou, že u tohoto dodatečného platebního výměru (stejně jako u dalších položek výkazu nedoplatků) není uvedeno datum vydání, nýbrž datum nabytí právní moci. Takový formální nedostatek však nemá za následek nesrozumitelnost exekučního příkazu. Jasnou identifikaci jednotlivých dodatečných platebních výměřů nebrání, byť se jedná o formální vadu, ani absence posledních dvou číslic 66 na konci každého čísla jednacního, neboť zbytek čísla jednacního se shoduje s číslem jednacím konkrétních dodatečných platebních výměřů, přičemž zároveň odpovídá datum, kdy daný dodatečný platební výměř nabyl právní moci. Nesrozumitelnost či nepřezkoumatelnost není založena ani chybějícím odkazem na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Z exekučního příkazu je zřejmé, že žalovaný toto rozhodnutí zohlednil. Zejména vzal v potaz snížení nedoplatku u zmíněného dodatečného platebního výměru uvedeného pod položkou č. 17 výkazu nedoplatků z původních 199 080 Kč na 157 080 Kč (viz rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 11. 2020, č. j. 41238/20/5300-22441-712084). Ve shodě s městským soudem má Nejvyšší správní soud za to, že exekuční příkaz splňuje rovněž náležitosti uvedené v § 102 daňového řádu (viz bod 70 napadeného rozsudku).

IV. Závěr a náklady řízení

[20] 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.).

pokračování

[21] O náhradě nákladů řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, proto 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 26. června 2024

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu