



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudce Josefa Straky a soudkyně Marty Kotouček Mikoláškové a ve věci

žalobkyně: **CZT a.s.**
sídlem Lísková 1513, 286 01 Čáslav

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685, 140 21 Praha 4

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 4. 12. 2023, č. j. 4900567/23/2113-00540-209701, a proti exekučnímu příkazu žalovaného ze dne 14. 8. 2023, č. j. 3989385/23/2113-00540-110705,

takto:

- I. V rozsahu, jímž se žalobkyně domáhá zrušení exekučního příkazu žalovaného ze dne 14. 8. 2023, č. j. 3989385/23/2113-00540-110705, se žaloba odmítá.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2023, č. j. 4900567/23/2113-00540-209701, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Předmětem přezkumu je v této věci postup správce daně při daňové exekuci nařízené na základě výkazu nedoplatků [§ 176 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“)]. Z hlediska přezkumu je třeba rozlišovat mezi exekučním příkazem zahajujícím vlastní daňovou exekuci, a mezi rozhodnutím o námitce podané proti exekučnímu příkazu.

Zahájení exekuce příkázáním pohledávky

2. Žalovaný evidoval na osobním daňovém účtu žalobkyně ke dni 11. 8. 2023 nedoplatek v celkové výši 6 296 362,70 Kč, jakož i úrok z prodlení z částky 33 037 Kč od 12. 8. 2023 do zaplacení.
3. Exekučním příkazem ze dne 14. 8. 2023, č. j. 3989385/23/2113-00540-110705 (dále jen „napadený exekuční příkaz“), žalovaný nařídil vůči žalobkyni coby dlužnici daňovou exekuci příkázáním jiné peněžité pohledávky vykazované u Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „celní úřad“) coby poddlužníka. Pohledávka u celního úřadu vznikla žalobkyni z titulu přeplatku na spotřební dani z tabákových výrobků za zdaňovací období únor, březen a duben 2006. Napadený exekuční příkaz vycházel z výkazu nedoplatků ze dne 14. 8. 2023, č. j. 3989386/23/2113-00540-110705 (dále jen „výkaz nedoplatků ze dne 14. 8. 2023“), sestaveného ke dni 10. 8. 2023, v němž byly mj. evidovány tyto položky:
 - č. 2 *Příslušenství daní* k vymožení exekučních nákladů ve výši 110 301,70 Kč dle dřívějšího exekučního příkazu Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 12. 2. 2018, č. j. 228208/18/2701-80541-608353 (dále jen „exekuční příkaz ze dne 12. 2. 2018“);
 - č. 3–10 *Daň z přidané hodnoty* k vymožení penále za pozdní úhradu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za březen až listopad 2006 v celkové výši 6 150 401 Kč dle platebních výměrů ze dne 17. 5. 2013.
4. Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 8. 2023, č. j. 40149994/23/2113-00540-110705, (dále též „rozhodnutí ze dne 16. 8. 2023“) částečně zastavil daňovou exekuci vůči žalobkyni v rozsahu částky 5 390 802 Kč, neboť v tomto rozsahu byl vymáhaný nedoplatek uhrazen přeplatkem převedeným od celního úřadu. Zbývající část nedoplatku ve výši 906 000 Kč zůstala předmětem nařízené daňové exekuce.

Rozhodnutí o námitce

5. Proti napadenému exekučnímu příkazu podala žalobkyně námitku podle § 159 daňového řádu. Namítala, že vykázané nedoplatky neodpovídají skutečné výši vymáhaného dluhu, neboť u celního úřadu coby jiného správce daně existoval vratitelný přeplatek, který však nebyl v zákonné lhůtě použit na nedoplatky. Ve vztahu k položce č. 2 dále namítala, že exekuční příkaz postrádá – shodně jako podkladový exekuční příkaz ze dne 12. 2. 2018 – vykonatelný exekuční titul. Platební výměr na penále za pozdní úhradu DPH za únor 2006 (platební výměr Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 17. 5. 2013, č. j. 882276/13/2801-24803-605583) byl totiž zrušen rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 18. 5. 2023, č. j. 28777/23/7100-30116-010212 (dále jen „rozhodnutí GFŘ“). Podle žalobkyně navíc žalovaný porušil § 154 a násl. daňového řádu, který závazně upravuje

postup při nakládání s přeplatkem u jiného správce daně, a to formou žádosti, nikoliv vydáním exekučního příkazu.

6. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 12. 2023, č. j. 4900567/23/2113-00540-209701 (dále jen „rozhodnutí o námitce“), námitku žalobkyně zamítl.
7. V rozhodnutí o námitce shrnul, že při určení výše a data vzniku přeplatku na spotřební dani žalovaný vycházel z informace poskytnuté celním úřadem ze dne 22. 11. 2023, č. j. 155578/2023-590000-11 (dále jen „informace celního úřadu“). Z ní dovodil, že od roku 2005 vznikl žalobkyni u celního úřadu vratitelný přeplatek celkem dvakrát. Poprvé přeplatek vznikl v roce 2013 v důsledku chybného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334, který byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179, č. 3326/2016 Sb. NSS. Následně byl vydán nový rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011-542. Celní orgány, vázány tehdejšími nesprávným právním názorem krajského soudu, z opatrnosti žalobkyni vrátily veškeré přijaté platby týkající se příslušné daňové povinnosti. Vratitelný přeplatek vznikl ke dni 13. 5. 2013 a zčásti byl převeden na úhradu nedoplatku evidovaného u Finančního úřadu pro Pardubický kraj (vyrozumění o vrácení a převedení přeplatku ze dne 21. 5. 2013, č. j. 21118/ 2013-590000-31). Celní úřad rovněž žalobkyni přiznal a vyplatil úrok z neoprávněného jednání správce daně (rozhodnutí ze dne 21. 5. 2013, č. j. 20917/2013-590000-31). Podruhé vznikl vratitelný přeplatek v roce 2023 v důsledku zrušení přezkumného rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 7. 2. 2020, č. j. 8529/2020-900000-313, které odstranilo existenci „nežádoucí situace“ v exekuční fázi spočívající v existenci dvou protichůdných odvolacích rozhodnutí o daňové povinnosti (prvního rozhodnutí chybně zrušeného krajským soudem a obživlého po vydání rozsudku NSS, druhého rozhodnutí vydaného na základě chybného rozsudku krajského soudu). Vratitelný přeplatek ve vztahu k „znovuobživlé“ a posléze „znovuzrušené“ daňové povinnosti vznikl ke dni 2. 8. 2023 a zčásti byl převeden žalovanému (vyrozumění o převedení přeplatku ze dne 24. 8. 2023, č. j. 104737-8/2023-590000-31). I v tomto případě celní úřad přiznal a vyplatil žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný na základě této informace uzavřel, že celní úřad u žalobkyně v období od 27. 3. 2007 do 25. 4. 2013 (uváděném v žalobkyní zpracované tabulce) neevidoval žádný vratitelný přeplatek, který by mohl být zohledněn při výpočtu penále z prodlení úhrady DPH. Veškeré nedoplatky jsou se starším datem splatnosti, než je den vzniku přeplatku.
8. Žalovaný dále uvedl, že výhrady žalobkyně vůči položce č. 2 posoudil podle jejich obsahu jako podnět k nařízení přezkumu exekučního příkazu, jelikož jím byly stanoveny exekuční náklady v nesprávné výši. Dospěl však k závěru, že o tomto podnětu bude rozhodnuto samostatně.
9. Žalovaný konečně neshledal, že by vydáním napadeného exekučního příkazu porušil daňový řád. V této souvislosti popsal, že nejprve na základě výkazu nedoplatků ze dne 10. 8. 2023, č. j. 3924874/23/2113-00540-209701, požádal celní úřad o převedení přeplatku na nedoplatky ve výši 6 310 112,70 Kč. Dle sdělení celního úřadu ze dne 11. 8. 2023 mohl být převeden podle § 154 odst. 4 daňového řádu pouze přeplatek ve výši 5 390 802 Kč, zbývající částka 919 310,70 Kč byla již vratitelným přeplatkem podle § 155b odst. 5 daňového řádu se lhůtou vrácení (bez žádosti) do 16. 8. 2023. Proto došlo k vydání napadeného exekučního příkazu na částku 6 296 362,70 Kč, následnému převedení přeplatku 5 390 802 Kč, a v rozsahu výše tohoto přeplatku došlo k částečnému zastavení exekuce rozhodnutím ze dne 16. 8. 2023.

II. Dosavadní průběh soudního řízení

10. Žalobou podle § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení jak rozhodnutí o námitce, tak i napadeného exekučního příkazu.

Žaloba

11. Žalobkyně předně upozorňuje, že převod přeplatku nebyl proveden na základě její žádosti, ale na základě žádosti žalovaného. Podle § 154 odst. 5 daňového řádu se proto za den úhrady považuje den vzniku přeplatku. Dle jejího názoru žalovaný pochybil, pokud bez dalšího akceptoval datum uvedené v korespondenci s celním úřadem. Nijak se přitom nevypořádal s osobním daňovým účtem žalobkyně vedeným u celního úřadu, v němž jsou přeplatky zcela jednoznačně evidovány. V této souvislosti žalobkyně namítá, že penále za pozdní úhradu DPH za březem až listopad 2006 (položky č. 3–10 exekučního příkazu) v uváděné výši neexistuje, neboť u celního úřadu byl evidován vratitelný přeplatek, který měl být použit na daňové nedoplatky. Výše penále je podle žalobkyně v tomto soudním řízení přezkoumatelná, neboť jeho výše je dána zákonem, nikoliv rozhodnutím správce daně v rámci nalézacího řízení.
12. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný byl povinen přihlédnout k případným přeplatkům u jiných správců daně. Při výpočtu penále se dle judikatury NSS (např. rozsudku ze dne 21. 11. 2022, č. j. 2 Afs 407/2020-32) uplatní princip tzv. salda, tedy faktického platebního vztahu daňového subjektu ke státnímu rozpočtu. Takto však žalovaný v daném případě nepostupoval, neboť částky vratitelného přeplatku na osobním daňovém účtu žalobkyně nejspíše přehlédl. Žalobkyně opět odkazuje na svůj osobní daňový účet u celního úřadu, na který bylo dne 27. 3. 2007 připsáno 34 760 379,90 Kč, tedy částka přesahující převáděný přeplatek na nedoplatek na DPH (6 581 106 Kč). Celní úřad pochybil, pokud přeplatek nepřevvedl na nedoplatky ve lhůtě stanovené daňovým řádem. Žalobkyně trvá na tom, že penále z opožděně uhrazené DPH za březem až listopad 2006 činí 3 990 638 Kč. Penále vyčíslené pod položkami č. 3–10 proto žalobkyně pokládá za nevykonatelné. Sdělené penále ve výši 7 049 662 Kč je pouhým formálním stavem, který neodpovídá jeho skutečné výši. Žalovaný nepředložil žádný relevantní argument, kterým by obhájl stávající výpočet penále nezohledňující přeplatky u jiného správce daně.
13. Žalobkyně rovněž namítá, že posoudil-li žalovaný námitku týkající se položky č. 2 jako podnět k nařízení přezkumu exekučního příkazu, je patrné, že se jedná o námitku důvodnou. Rozhodnutím GŘŘ byl zrušen přitom příslušný platební výměr na penále za pozdní úhradu DPH za únor 2006, čímž odpadl exekuční titul. Tato pohledávka byla převzata z exekučního příkazu ze dne 12. 2. 2018, v němž byla vykázána jako položka č. 1. Ke zrušení exekučního titulu přitom došlo ještě před vydáním exekučního příkazu.
14. Žalobkyně dále namítá, že daňový řád neupravuje možnost převodu přeplatku mezi správci daně za použití exekučního příkazu. Je patrné, že žalovaný vydal exekuční příkaz, protože celní úřad by jinak nestihl provést převod přeplatku. Časová tíseň či pokyn jiného správce daně však nemůže být důvodem pro porušení zákona. Správní orgány mohou činit pouze takové úkony, ke kterým je opravňuje zákon. V daném případě však žalovaný přesáhl svou hmotněprávní i procesní pravomoc. Žalovaný měl celní úřad o převod přeplatku pouze požádat podle § 154 a násl. daňového řádu, nikoliv vydávat exekuční příkaz podle § 175 a násl. daňového řádu. Podle žalobkyně neměl žalovaný k vydání exekučního příkazu zákonné zmocnění.

Pokus žalovaného o uspokojení

15. Žalovaný v průběhu soudního řízení navrhl jeho přerušeni za účelem uspokojení žalobkyně, a to z důvodu zrušení exekučního titulu rozhodnutím GFŘ, který se týká položky č. 2 exekučního příkazu. Tomuto návrhu soud usnesením ze dne 18. 7. 2024, č. j. 41 Af 1/2024-33, částečně vyhověl a stanovil žalovanému lhůtu 3 měsíců k rozhodnutí nebo jinému úkonu směřujícímu k uspokojení.
16. Žalovaný poté vydal podle § 124 odst. 1 daňového řádu rozhodnutí ze dne 17. 10. 2024, č. j. 3832962/24/2100-11452-209440 (dále jen „rozhodnutí ze dne 17. 10. 2024“), jímž změnil rozhodnutí o námitce tak, že se námitce žalobkyně částečně vyhovuje a v exekučním příkazu se mění celková výše vymáhaného nedoplatku z 6 296 362,70 Kč na 6 281 672,40 Kč. Žalovaný uznal, že daňovou exekuci nařídil k vymožení nedoplatku v nesprávné výši. Konkrétně se pochybení týkalo exekučních nákladů ve výši 110 301,70 Kč (položka č. 2 exekučního příkazu), jelikož rozhodnutím GFŘ byl zrušen příslušný platební výměr na penále za pozdní úhradu DPH za únor 2006, čímž odpadl exekuční titul. Správná výše vymáhaného příslušenství tak činí 95 611,40 Kč. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 8/2008-64, žalovaný upozornil, že zrušení platebního výměru nemá vliv na zákonnost exekučního příkazu, neboť v okamžiku jeho vydání byly splněny veškeré zákonné podmínky. Ostatní žalobní body nepokládal žalovaný za důvodné.
17. Žalobkyně na výzvu soudu sdělila, že vydáním rozhodnutí ze dne 17. 10. 2024 nebyla uspokojena, neboť žalovaný shledal důvodnou pouze část jejích žalobních námitek. Proto setrvala na tom, aby soud zrušil rozhodnutí o námitce a exekuční příkaz jako celek.
18. Jelikož postupem žalovaného nedošlo k uspokojení žalobkyně, nenabýlo rozhodnutí ze dne 17. 10. 2024 právní moci, a tedy ani nevyvolalo žádné právní účinky (srov. § 62 odst. 5 s. ř. s. a rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2009, č. j. 4 Ads 105/2008-185, č. 2502/2012 Sb. NSS).
19. Soud proto pokračoval v řízení, v jeho průběhu se žalobkyně ani žalovaný k věci samé již dále nevyjádřili.

III. Posouzení věci soudem

20. Ustálená judikatura dovozuje, že rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s. je jak exekuční příkaz vydaný podle § 178 daňového řádu, tak i rozhodnutí o námitce podané podle § 159 daňového řádu proti tomuto exekučnímu příkazu, a to bez ohledu na praktické obtíže, které toto rozdělení soudního přezkumu může vyvolat (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2019, č. j. 1 Afs 271/2016-53, č. 3873/2019 Sb. NSS, a rozsudky NSS NSS ze dne 25. 7. 2019, č. j. 5 Afs 126/2018-27, odst. 17, ze dne 17. 1. 2024, č. j. 8 Afs 59/2023-39, č. 4575/2024 Sb. NSS, a ze dne 27. 3. 2024, č. j. 6 Afs 245/2023-32, odst. 13). Proti exekučnímu příkazu i proti rozhodnutí o námitce tedy lze podat samostatnou žalobu, a v rámci každé ze samostatných žalob se věnovat i přezkumu shodných skutkových a právních otázek, třebaže v rámci odlišného správního aktu.
21. V tomto případě jsou v žalobě namítány jak nedostatky napadeného exekučního příkazu, tak i rozhodnutí o námitce. Žalobkyně se cítí být zkrácena na svých právech vydáním obou těchto správních aktů, a proto se v žalobním návrhu (petitu) domáhá zrušení každého z nich. Přestože oba napadené akty spolu věcně úzce souvisejí, tak splnění procesních podmínek podané žaloby je třeba posuzovat ve vztahu k napadeným správním aktům samostatně.

Opožděnost žaloby proti exekučnímu příkazu

22. Soud se nejprve zabýval včasností žaloby v části směřující proti exekučnímu příkazu.
23. Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. „[ž]alobu lze podat do dvou měsíců poté, kdy bylo rozhodnutí žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.“
24. Ze správního spisu vyplývá, že exekuční příkaz byl žalobkyni doručen dne 15. 8. 2023. Poslední den dvouměsíční žalobní lhůty proto připadl na pondělí 16. 10. 2023 (15. 10. 2023 byla neděle, srov. § 40 odst. 3 s. ř. s.). Žalobkyně však žalobu podala prostřednictvím datové schránky až ve čtvrtek 1. 2. 2024, tedy po uplynutí zákonem stanovené žalobní lhůty. V této souvislosti soud podotýká, že námitka podaná podle § 159 daňového řádu nepředstavuje řádný opravný prostředek, jehož podání by mělo vliv na nabytí právní moci exekučního příkazu (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2024, č. j. 8 Afs 59/2023-39, odst. 27-33, č. 4575/2024 Sb. NSS).
25. Žaloba proti napadenému exekučnímu příkazu tedy byla podána opožděně. V tomto rozsahu proto soud podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. rozhodl o jejím odmítnutí (výrok I).

Přezkum rozhodnutí o námitce

26. Pokud jde o část žaloby směřující proti rozhodnutí o námitce, soud ověřil, že žaloba bylo podána včas, osobou k tomu oprávněnou a obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu rozhodnutí o námitce soud vycházel v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu v době rozhodování žalovaného, přičemž toto rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je podle § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. vázán.
27. Soud o žalobě rozhodl za podmínek § 51 odst. 1 s. ř. s bez nařízení jednání.
28. Žaloba je důvodná.
29. Soud znovu připomíná úzkou věcnou souvislost rozhodnutí o námitkách s napadeným exekučním příkazem, zejména pokud jde o totožnost dotčeného daňového subjektu a shodné skutkové a právní otázky (srov. judikaturu v odst. 20 výše). V rámci přezkumu rozhodnutí o námitkách se tudíž nelze vyhnout hodnocení otázek spojených s předmětem napadeného exekučního příkazu, třebaže proti němu byla žaloba odmítnuta. Tímto spojujícím prvkem je zejména otázka podmínek pro nařízení daňové exekuce.
30. V nyní posuzované věci byla daňová exekuce nařízena na základě výkazu nedoplatků.
31. Výkaz nedoplatků je sice podle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu exekučním titulem, zároveň však není samostatným rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť neukládá daňovému subjektu žádnou povinnost – ta je zpravidla ukládána platebními výměry. Judikatura nicméně dovodila, že vzhledem k absenci opravných prostředků lze v exekučním řízení výjimečně namítat i věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 2. 2016, č. j. 9 Afs 52/2015-59, č. 3455/2016 Sb. NSS, odst. 40, ze dne 30. 3. 2023, č. j. 9 Afs 178/2022-31, odst. 19, ze dne 15. 11. 2023, č. j. 6 Afs 200/2023-32, odst. 10, a ze dne 24. 4. 2024, č. j. 4 Afs 246/2023-41, odst. 15).
32. Judikatura rovněž dovodila (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017-40, č. 3825/2019 Sb. NSS, odst. 18, nebo ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Ads 260/2019-72, odst. 19-20), že v rámci rozhodování o žalobě proti exekučnímu příkazu je soud povinen věcně

přezkoumat výkaz nedoplatků coby interní podklad pro nařízení exekuce. Přitom musí ověřit správnost údajů uvedených ve výkazu nedoplatků a mít postaveno najisto, že platby (a nedoplatky) tam uvedené mají oporu v řádně zjištěném stavu a jsou správné. Jak nicméně upozornil Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 5. 8. 2021, č. j. 62 Af 99/2017-141, odst. 34, soudní přezkum výkazu nedoplatků „je omezen na posouzení, zda nedoplatky uvedené ve výkazu jsou dostatečně a nezaměnitelně identifikovány tak, aby bylo možné bez obtíží ověřit, [...] pro které nedoplatky se vede exekuce na majetek daňového subjektu, a to z toho důvodu, aby bylo možné přezkoumat, zda nedoplatek, pro který je daňová exekuce prováděna, je vymahatelný s ohledem na prekluzivní lhůtu k placení (vymáhání zaplacení) daně.“ Hranice soudního přezkumu tedy končí právě prokázáním existence platebních výměrů coby podkladů výkazu nedoplatků; před správním soudem již nelze úspěšně namítat nezákonnost či jakékoliv vady (kromě nicotnosti) platebních výměrů (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2021, č. j. 5 Afs 90/2020-40, odst. 22). Jakkoli se zde odkazovaná judikatura týkala soudního přezkumu vlastních exekučních příkazů, její závěry se logicky uplatní i ve vztahu k soudnímu přezkumu námitek proti těmto příkazům, a to právě z důvodu těsné provázanosti obou aktů (opět srov. judikaturu v odst. 20 výše).

33. To ve vztahu k nyní posuzované věci znamená, že žalobkyně mohla v námitkách proti napadenému exekučnímu příkazu (jehož samostatný soudní přezkum byl pro opožděnost odmítnut) brojit i proti věcné správnosti výkazu nedoplatků ze dne 14. 8. 2023. Soud proto v rámci přezkumu rozhodnutí o námitkách musí (v mezích uplatněných žalobních bodů) zhodnotit věcnou správnost výkazů nedoplatků ze dne 14. 8. 2023 potud, zda platby (a nedoplatky) uvedené v tomto výkazu jsou podloženy konkrétními platebními výměry, popř. jinými rozhodnutími orgánu finanční správy.
34. Soud konstatuje, že výkazy nedoplatků, z nichž vycházel žalovaný při nařízení exekuce vůči žalobkyni, dostatečně podloženy nejsou.
35. Žalovaný při vypořádání námítky (viz str. 4 rozhodnutí o námítce) a ani později v průběhu soudního řízení nerozporoval tvrzení žalobkyně, že rozhodnutím GFR ze dne 18. 5. 2023 byl zrušen platební výměr na penále za pozdní úhradu DPH za únor 2006, naopak toto tvrzení převzal do svých skutkových zjištění. Posledně zmiňovaný platební výměr byl přitom podkladem (*nikoliv exekučním titulem, jak mylně uváděli účastníci – pozn. soudu*) pro položku č. 2 výkazu nedoplatků ze dne 14. 8. 2023, která byla převzata z exekučního příkazu ze dne 12. 2. 2018 (viz označení číslem jednacím 228208/18/2701-80541-608353). V něm byl přitom příslušný platební výměr evidován jako položka č. 1 vykonatelného výměru ke dni 8. 2. 2018 (viz označení číslem jednacím 882276/13/2801-24803-605583). Zrušením tohoto platebního výměru tak pozbyla položka č. 2 výkazu nedoplatků ze dne 14. 8. 2023 částečně podkladu. V tomto rozsahu byl proto výkaz nedoplatků ze dne 14. 8. 2023 nesprávný, což má vliv na zákonnost exekučního příkazu. Sám žalovaný si byl přitom nesprávné výše exekvované částky pod položkou č. 2 vědom. Soudu proto není zřejmé, z jakého důvodu žalovaný nepřistoupil podle § 159 odst. 3 daňového řádu k alespoň částečné změně exekučního příkazu. Tímto postupem žalovaný zcela popřel smysl námitkového řízení, jímž je zjednáni nápravy úkonu správce daně při placení daní. Právě z důvodu, že exekučně vymáhaný nedoplatek nemá oporu v konkrétním podkladu, nemůže rozhodnutí o námítce jako celek obstát.
36. Skutečnost, že si byl žalovaný vědom absence zákonného pokladu pro položku č. 2 výkazu nedoplatků ze dne 14. 8. 2023, ostatně potvrzuje též skutečnost, že se žalovaný z tohoto důvodu pokusil žalobkyni v průběhu soudního řízení uspokojit postupem podle § 62 s. ř. s.

Tato snaha vyústila ve vydání rozhodnutí ze dne 17. 10. 2024, jímž se však žalobkyně necítila být uspokojena, neboť žalovaný neshledal důvodnými její ostatní žalobní námitky (viz odst. 14-17 výše). Ačkoliv tedy rozhodnutí ze dne 17. 10. 2024 nikdy nenabylo právní moci (srov. § 62 odst. 5 s. ř. s.), lze jej ze strany žalovaného pokládat za faktické uznání vlastního pochybení. Pakliže žalovaný v rozhodnutí ze dne 17. 10. 2024 zmínil, že zrušení platebního výměru nemá vliv na zákonnost exekučního příkazu, soud podotýká, že tak by tomu bylo pouze v případě, pokud by ke zrušení platebního výměru došlo až po vydání exekučního příkazu. Za takové situace by totiž byly zákonné podmínky pro vydání exekučního příkazu (právě v okamžiku jeho vydání) splněny a odpadnutí exekučního titulu, resp. podkladu pro výkaz nedoplatků, by muselo být zohledněno v samotném vymáhacím řízení částečným zastavením daňové exekuce (srov. rozsudky NSS ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 8/2008-64, a ze dne 29. 1. 2020, č. j. 9 Ads 260/2019-72, odst. 17). V daném případě však – jak správně upozornila žalobkyně – bylo zrušující rozhodnutí GFR ze dne 18. 5. 2023 vydáno (a také nabylo právní moci) ještě před vydáním napadeného exekučního příkazu (14. 8. 2023), resp. sestavením výkazu nedoplatků (11. 8. 2023). Podmínky pro vydání napadeného exekučního příkazu proto nebyly splněny, což má za následek jeho (dílčí) nezákonnost, jež měla být v rozhodnutí o námitce reflektována.

37. Stěžejní část žalobní argumentace se týkala položek č. 3–10 výkazu nedoplatků ze dne 14. 8. 2023. Podle žalobkyně vykázané nedoplatky na penále za pozdní úhradu DPH za březen až listopad 2006 neodpovídají jejich skutečné výši, neboť nezohledňují přeplatky evidované u celního úřadu.
38. Žalobkyně nezpochybovala samotnou existenci těchto platebních výměrů. Rovněž nerozporovala, že by v nich stanovená výše penále neodpovídala výši nedoplatků evidovaných pod položkami č. 3–10 ve výkazu nedoplatků ze dne 14. 8. 2023. Zjednodušeně řečeno, žalobkyně v tomto rozsahu nenamítala věcnou nesprávnost výkazu nedoplatků (jejich nesoulad s podkladovými rozhodnutími). Podstata žalobních námitek se týkala skutečné výše vymáhaného penále a postupu žalovaného, resp. celního úřadu při převodu a vrácení vratitelných přeplatků. V tomto rozsahu však žalobní argumentace přesahuje meze soudního přezkumu rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu (srov. rozsudky NSS ze dne 15. 11. 2018, č. j. 5 Afs 342/2017-40, č. 3825/2019 Sb. NSS, odst. 23, a Krajského soudu v Brně ze dne 5. 8. 2021, č. j. 62 Af 99/2017-141, odst. 34).
39. Žalobkyni lze přisvědčit potud, že penále ve smyslu § 251 daňového řádu vzniká přímo ze zákona. Výše penále je daňovému subjektu oznamována rozhodnutím (deklaratorní povahy) ve formě platebního výměru. Podle § 252 odst. 3 písm. c) daňového řádu není penále coby příslušenství daně ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu dále úročeno úrokem z prodlení.
40. Liché je nicméně tvrzení žalobkyně, že výše penále je přezkoumatelná v rámci soudního řízení týkajícího se rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu. Proti povinnosti hradit penále, jakož i proti jeho výši, lze brojit samostatnou žalobou proti platebnímu výměru, jímž byla daňovému subjektu tato povinnost stanovena [srov. např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, a rozsudky NSS ze dne 29. 10. 2024, č. j. 9 Afs 95/2024-44, část III. b), a ze dne ze dne 11. 11. 2024, č. j. 5 Afs 184/2023-44, část 4.2]. V rámci soudního přezkumu rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu se proto již nelze zabývat zákonností platebního výměru, jímž byla žalobkyni stanovena povinnost uhradit penále. Z téhož důvodu neobstojí ani námitka žalobkyně o údajné nevykonatelnosti platebních výměrů spočívající v tom, že platební výměry vycházejí z formálně sdělené výše penále a nereflektují jeho skutečnou výši.

41. Argumentovala-li žalobkyně tím, že při výpočtu penále za prodlení úhrady DPH nebyly zohledněny dříve existující přeplatky u celního úřadu, tak v tomto rozsahu žalovaný správně s odkazem na informaci celního úřadu vysvětlil, že veškeré nedoplatky na penále jsou staršího data splatnosti, než je den vzniku přeplatků (13. 5. 2013 a 2. 8. 2023). V období od 27. 3. 2007 do 25. 4. 2013 (viz žalobkyní zpracovanou tabulku na str. 7 žaloby) nebyl u celního úřadu evidován žádný vratitelný přeplatek, který by mohl být zohledněn při výpočtu penále z prodlení úhrady DPH (srov. rozsudek NSS ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 1/2009-109, podle kterého předepíše-li správce daně za dobu, kdy existuje na účtu daňového subjektu disponibilní vratitelný přeplatek, daňovému subjektu penále z titulu existence nedoplatku na jiné dani, postupuje v rozporu se zákonem). Opak neplyne ani z přehledu osobního daňového účtu založeného ve správním spise, na který žalobkyně odkazovala.
42. Samotné důvody vzniku vratitelných přeplatků, které žalobkyně nijak nerozporovala, vyplývají z informace celního úřadu ze dne 11. 8. 2023 (srov. odst. 8 tohoto rozsudku). Z informace celního úřadu je rovněž patrné, jakým způsobem bylo s vratitelnými přeplatky naloženo, a že žalobkyni byl v této souvislosti vyplacen úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný rovněž správně poznamenal, že pokud žalobkyně nesouhlasila s výší či datem vzniku přeplatku na spotřební dani, mohla proti příslušnému vyrozumění o vrácení a převedení přeplatku podle § 154 odst. 5 daňového řádu podat námitku přímo k celnímu úřadu. Rozhodnutí o takové námitce pak podléhá samostatnému soudnímu přezkumu (srov. rozsudek NSS ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, č. 3644/2017 Sb. NSS, odst. 17). Pakliže žalobkyně v minulosti takovou námitku proti vyrozumění o převedení přeplatku nevznesla, nemůže těžiště přezkumu postupu celního úřadu při nakládání s přeplatkem přenášet až do fáze daňové exekuce. Pro úplnost soud podotýká, že žalobkyně mohla případně též sama požádat celní úřad o převod vratitelného přeplatku na jiný osobní daňový účet u jiného správce daně (tj. žalovaného), což zjevně neučinila [§ 155 odst. 1 písm. c) daňového řádu].
43. Důvodná není ani žalobní námitka, podle které žalovaný postupoval při vydání exekučního příkazu nezákonně (mimo hmotněprávní i procesní pravomoc), neboť přeplatek lze mezi jednotlivými správci daně převádět pouze podle § 154 daňového řádu.
44. Za situace, kdy byla žalobkyně dle výkazu nedoplatků v prodlení s úhradami splatných daní, bylo úkolem žalovaného zajistit efektivní vymožení těchto nedoplatků (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). K zabezpečení úhrady zjištěných nedoplatků se nabízelo více možných postupů – jednak žádost o převod přeplatku daňového subjektu u jiného správce daně podle § 154 odst. 4 daňového řádu, jednak vymáhání nedoplatku daňovou exekucí podle § 175 a násl. daňového řádu. Výkaz nedoplatků může obecně sloužit jako příloha žádosti o převedení přeplatku (§ 154 odst. 4 věta druhá daňového řádu) i jako exekuční titul pro vydání exekučního příkazu [§ 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. Bylo přitom na úvaze žalovaného, který procesní postup k zajištění úhrady nedoplatků zvolí, jakkoli byl povinen respektovat zásadu přiměřenosti a volit způsob vymáhání tak, aby výše nákladů vymáhání nebyla ve zjevném nepoměru s nedoplatkem (srov. § 175 odst. 2 daňového řádu). To však dle soudu žalovaný dodržel: Jak plyne ze správního spisu, žalovaný nejprve výzvou podle § 154 odst. 4 daňového řádu požádal jiného správce daně (celní úřad) o převod přeplatků, což je zákonem předvídaný postup, neboť neodporuje smyslu a účelu daňového řádu, aby byl za poddlužníka jiné peněžité pohledávky, na kterou je nařízena daňová exekuce [§ 178 odst. 5 písm. c) daňového řádu], považován jiný správce daně, u kterého lze současně požadovat převod přeplatku podle § 154 odst. 4 daňového řádu. Teprve když se tento způsob

vymáhání ukázal být jen jako částečně úspěšný, neboť podle sdělení celního úřadu ze dne 11. 8. 2023 (doručeného téhož dne žalovanému) bylo převedení přeplatku možné pouze v určité výši (viz odst. 9 výše), přistoupil žalovaný k vlastnímu nařízení exekuce vydáním napadeného exekučního příkazu. Dle soudu přitom krátká doba tří dnů mezi zmiňovanou informací celního úřadu a vydáním napadeného exekučního příkazu nepředstavuje porušení zásady přiměřenosti ve smyslu § 175 odst. 2 daňového řádu, neboť jiné (šetrnější) způsoby vymáhání se již zjevně nenabízely. Žalovanému přitom nepřislušelo přezkoumávat postup celního úřadu při převádění přeplatků, v této souvislosti lze opět připomenout možnost žalobkyně bránit příslušnou námitkou přímo u celního úřadu (viz odst. 42 výše).

IV. Závěr a náklady řízení

45. S ohledem na výše uvedené soud sice odmítl žalobu proti exekučnímu příkazu soud podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro opožděnost (výrok I), zároveň však věcně přezkoumal rozhodnutí o námitce, které zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s., výrok II). V dalším řízení je žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (zejména odst. 35–36 tohoto rozsudku).
46. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle procesního úspěchu ve věci (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí náleží náhrada nákladů řízení. Tyto náklady zahrnují toliko zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč. Soud ve správním soudnictví nemůže přiznat procesně nezastoupenému žalobci náhradu nákladů řízení stanovenou paušální částkou podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015-79, č. 3344/2016 Sb. NSS). Náhradu nákladů řízení uložil soud žalovanému zaplatit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s., výrok III).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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.

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.

Praha 24. března 2025

Lenka Oulíková, v. r.
předsedkyně senátu