



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla, soudce Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj) a soudkyně JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobce: **Amelis s.r.o.**, sídlem Revoluční 762/13, 110 00 Praha 1
zastoupen SPERO MELIORA Tax s.r.o., daňovým poradcem,
sídlem Hellichova 458/1, 118 00 Praha 1

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2018, č. j. 1951720/17/2300-11450-405050,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2018, č. j. 1951720/17/2300-11450-405050, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč ve lhůtě do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobce, společnosti SPERO MELIORA Tax s.r.o., daňového poradce.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobce se žalobou ze dne 23. 3. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2018, č. j. 1951720/ 17/2300-11450-405050 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž žalovaný zamítl námitku podanou žalobcem v daňové exekuci nařízené Finančním úřadem pro Plzeňský kraj, Územním pracovištěm v Plzni vydáním exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu ze dne 20. 9. 2017, č. j. 1728771/17/2301-80541-402537, k vymožení nedoplatků žalobce.

II.

Žaloba

2. Žalobce byl toho názoru, že žalovaný věc nesprávně posoudil po právní stránce. Závěry žalovaného uvedené na str. 4 napadeného rozhodnutí byly v rozporu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 399/2017-26 ze dne 14. 3. 2018. Zde Nejvyšší správní soud uvedl jednoznačný závěr, že daň je stanovena až pravomocným rozhodnutím správního orgánu (viz bod 25 citovaného rozsudku). Žalovaný se tedy mýlil, pokud tvrdil, že „*doměřená daň je splatná dle ustanovení § 168 odst. 4 věty první daňového řádu ke dni jejího stanovení, tj. dnem vydání dodatečných platebních výměrů dne 12. 7. 2017*“. Dle Nejvyššího správního soudu lze vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny (dodatečným) platebním výměrem, i v případě, že byla tato daň předmětem zajištění, až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci. Žalobce dále odkázal na body 27 a 29 shora citovaného rozsudku a dodal, že se pro neznalost zákona nestihl včas odvolat proti absurdním zajišťovacím příkazům vydaným žalovaným již v lednu 2017 (tj. ještě půl roku před ukončením daňové kontroly) a strpěl na jejich základě exekuci částky přesahující 1,2 mil. Kč. Od té doby žalovaný neumožnil žalobci vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění, měsíc mu trvalo vystavení dodatečných platebních výměrů, protahoval odvolací řízení, v jeho rámci vydal výzvu k prokázání skutečností, již odvolací orgán prohlásil za nicotnou, v září 2017 vydal nezákonné exekuční příkazy na penále a v říjnu 2017 platební výměry na související úroky z prodlení, proti kterým se žalobce rovněž musel bránit.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

3. Žalovaný s právními názory žalobce uvedenými v žalobě nesouhlasil a navrhl zamítnutí žaloby. Setrval na svém stanovisku ohledně splatnosti daně, která byla zajištěna zajišťovacími příkazy. Exekuční řízení v tomto případě bylo zahájeno dle § 178 odst. 1 a 5 písm. b) a § 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) vydáním exekučního příkazu na přikázání pohledávky z účtu žalovaným dne 20. 9. 2017 pod č. j. 1728771/ 17/2301-80541-402537, a to na základě exekučního titulu dle § 176 odst. 1 písm. a) daňového řádu – vykonatelného výkazu nedoplatků sestaveného ke dni 19. 9. 2017 žalovaným pod č. j. 1728772/17/2301-80541-402537. Součástí tohoto vykonatelného výkazu nedoplatků bylo i penále na dani z přidané hodnoty ze zdaňovací období duben – červen, září a listopad 2014 a únor–březen 2015, neboť šlo o nedoplatek (toto penále z doměřené daně bylo splatné ve smyslu § 251 odst. 3 věty druhé daňového řádu do 30 dnů ode dne doručení – oznámení dodatečných platebních výměrů, tj. do dne 25. 8. 2017). Dne 25. 10. 2017 podal žalobce proti exekučnímu příkazu č. j. 1728772/17/2301-80541-402537 námitku dle § 159 daňového řádu. Žalovaný napadeným rozhodnutím námitku zamítl dle § 159 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný vydal z moci úřední dne 2. 2. 2018 pod č. j. 183680/18/2301-80541-402537 rozhodnutí o zastavení daňové exekuce dle § 181 odst. 2 písm. b) daňového řádu, neboť

nedoplatek byl uhrazen v plné výši včetně exekučních nákladů, čímž odpadl důvod, pro který byla daňová exekuce zahájena, přičemž toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 22. 2. 2018. Žalovaný postupoval v tomto případě podle ustálené správní praxe. Dle ustanovení § 168 odst. 4 věty první daňového řádu dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení, když dnem stanovení daně je dne vydání dodatečných platebních výměrů a tento den je i dnem splatnosti daně.

4. Žalovaný dále citoval usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005-97, v části vztahující se k časovým účinkům judikatury. K tomu uvedl, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 399/2017-26 byl vyhlášen dne 14. 3. 2018, tedy více než několik týdnů po ukončení exekučního řízení, účinky tohoto rozhodnutí by proto měly být orientovány výlučně do budoucna a neměly by se aplikovat na případ žalobce.

IV.

Replika žalobce

5. Žalobce s názorem žalovaného zásadně nesouhlasil. Nejvyšší správní soud se totiž v rozsudku č. j. 6 Afs 399/2017-26 zabýval skutkově obdobným jednáním správce daně, ke kterému došlo o rok dříve než k jednání žalovaného v projednávané věci. Dané jednání posoudil Nejvyšší správní soud jako nezákonné. Tvrzení žalovaného, že jeho jednání (vydání exekučního příkazu ze dne 20. 9. 2017) bylo v souladu se zákonem, nemůže obstát ani ve světle usnesení rozšířeného senátu č. j. 6 As 7/2005-97.

V.

Posouzení věci soudem

6. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
7. Soud ve věci rozhodoval bez nařízení jednání, neboť s tím oba účastníci souhlasili (§ 51 s.ř.s.).

VI.

Rozhodnutí soudu

8. Žaloba je důvodná.
9. Soud přisvědčil klíčové žalobní námitce opírající se o tvrzení, že žalovaný pochybil, když začal exekučně vymáhat penále z daně zajištěné zajišťovacím příkazem na základě dodatečných platebních výměrů na DPH, které však v době zahájení exekučního řízení nebyly dosud pravomocné, stále o nich probíhalo odvolací řízení. Soud ve shodě s žalobcem plně odkazuje na pregnantní závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v rozsudku 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, které se týkají skutkově zcela totožné věci. Kasační soud v daném rozsudku uvážil, že *„penále z daně, která byla ještě před stanovením zajištěna zajišťovacím příkazem, je podle § 251 odst. 3 ve spojení s § 168 odst. 4 daňového řádu, splatné a tedy i vymahatelné až poté, co dodatečný platební výměr, kterým byla daňovému subjektu uložena povinnost uhradit toto penále, nabude právní moci. Před tímto okamžikem nelze exekuční příkaz na takové penále vydat.“*

10. Nejvyšší správní soud shora uvedený závěr odůvodnil následovně:
11. „[24] Nejvyšší správní soud poznamenává, že daňový řád sice pojem „stanovení daně“ nikde legálně nedefinuje, v řadě ustanovení jej však zmiňuje, především v § 147 o rozhodnutí o stanovení daně. Některá z těchto ustanovení by mohla svádět k závěru, že ke stanovení daně není právní moci příslušného rozhodnutí třeba [např. § 140 odst. 4 daňového řádu („Neodchyluje-li se vyměřená daň od daně turzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým byla tato daň stanovena, odvolat“; obdobně též § 144 odst. 4 tohoto zákona pro daň doměřenou) či § 141 odst. 1 daňového řádu, který vymezuje pro účely podání dodatečného daňového přiznání poslední známou daň jako výslednou daň, „jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani“ (zvýraznil Nejvyšší správní soud)]. Na druhou stranu, § 148 odst. 1 daňového řádu upravuje tříletou prekluzivní lhůtu pro stanovení daně, přičemž dle konstantní judikatury musí rozhodnutí správce daně nabýt před skončením této lhůty právní moci. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, posuzoval otázku, „ve kterém stadiu daňového řízení je daň vyměřena nebo doměřena, tedy zda se tak stane vydáním rozhodnutí – platebního výměru nebo dodatečného platebního výměru správcem daně (správním orgánem I. stupně), respektive až oznámením tohoto rozhodnutí příjemci, nebo až poté, kdy je daňové řízení pravomocně skončeno, což znamená v případě podání odvolání až po oznámení rozhodnutí odvolacího orgánu příjemci“, přičemž dospěl k závěru, že s ohledem na hmotněprávní povahu prekluzivní lhůty pro stanovení daně je třeba, aby před jejím uplynutím byla daň vyměřena nebo doměřena pravomocně (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, č. 1542/2008 Sb. NSS). Z tohoto závěru lze vycházet i za účinnosti daňového řádu (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2017, čj. 10 Afs 206/2017-39).
12. [25] Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že s ohledem na právní jistotu adresátů právních norem by měly být stejné pojmy vykládány stejným způsobem, nota bene, používá-li je na více místech stejný právní předpis. **Pokud tedy rozšířený senát vyložil pojem „stanovení daně“ ve vztahu § 148 odst. 1 daňového řádu tak, že se tak musí stát pravomocným rozhodnutím, není rozumný důvod jej pro určení okamžiku splatnosti dříve zajištěné daně vykládat jinak.** Jedna věc je stanovení daně, druhá pak její vyměření: zjednodušeně řečeno, platebním výměrem je daň stanovena, avšak dokud rozhodnutí není v právní moci, není daň vyměřena (srov. § 139 daňového řádu a komentář Matyášová L.; Grossová M. E. Daňový řád s komentářem a judikaturou - 2. aktualizované a doplněné vydání, Praha : Leges, 2015). Nejvyšší správní soud se tedy přiklání k názoru stěžovatelky, že vydat exekuční příkaz na daň či její příslušenství, které byly stanoveny (dodatečným) platebním výměrem, lze i v případě, že byla tato daň předmětem zajištění, až poté, co tento platební výměr nabyl právní moci.
13. [26] Napadený rozsudek zcela pomíjí jednu ze základních interpretačních zásad, která ovládá celý systém veřejného práva, a sice zásadu výkladu in favorem libertatis, respektive mitius pro oblast daňového práva (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, N 145/31 SbNU 291, č. 145/2003 Sb. ÚS). Nejvyšší správní soud uznává, že argumentace krajského soudu je logická a i přes svou stručnost propracovaná, vůbec však nezohledňuje, že i výklad, který nabízí stěžovatelka, dává v kontextu relevantních ustanovení daňového řádu smysl, a nadto je příznivější pro daňové subjekty. Platí přitom, že „je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip in dubio pro libertate plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy, nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny [...]). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu

jednotlivce a jeho svobody před státem“ (nález Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, N 142/06 SbNU 373, č. 142/2007 SB. ÚS).

14. 27] Nelze navíc přehlížet, že v důsledku přístupu zaujatého krajským soudem by bylo se dvěma skupinami daňových subjektů zacházeno rozdílně, a to bez jakéhokoli přijatelného důvodu. Plátcům, jimž byla daň stanovena bez předchozího zajištění, by povinnost zaplatit vyměřenou (doměřenou) daň včetně příslušenství vznikla až po právní moci platebního výměru, tedy v době, kdy by již výše daňové povinnosti byla – alespoň v rámci konkrétního daňového řízení – nezměnitelná. Na druhou stranu, pokud by správce daně vydal ještě před stanovením daně zajišťovací příkaz, který je sám o sobě poměrně závažným zásahem do práv daňového subjektu, hrozil by nucený výkon rozhodnutí ještě předtím, než by daňová povinnost byla s konečnou platností stanovena v odvolacím řízení. To by však bylo porušením zásady rovného zacházení, neboť vydání či nevydání zajišťovacího příkazu před samotným stanovením daňové povinnosti nelze v žádném případě považovat za kritérium, na jehož základě by bylo možné k daňovým subjektům přistupovat rozdílně. (zvýrazněno zdejší soudem)“
15. Lze shrnout, že z právě predestřené argumentace kasačního soudu je zcela zřejmé, že postup žalovaného byl v projednávané věci nezákonný. Nepřípadná je i polemika žalovaného ohledně časových účinků judikatury Nejvyššího správního soudu. Krajský soud je od okamžiku, kdy se mu do dispozice dostane rozsudek kasačního soudu, který se týká skutkově shodné věci, závěry v něm obsažené zohlednit a promítnout je do svých rozhodovacích důvodů, což ostatně vyplývá i z judikátu, který citoval v této souvislosti žalovaný (viz bod 57 odst. 2 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005-97).
16. Vzhledem k tomu, že podaná žaloba byla důvodná, zrušil soud napadené rozhodnutí pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.) a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V tom bude správní orgán vázán výkladem soudu a shora vysloveným právním názorem (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VII.

Náklady řízení

17. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. má právo na náhradu nákladů řízení žalobce, když měl ve věci plný úspěch. Účelně vynaložené náklady řízení představuje zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna daňového poradce za tři úkony právní služby, jimž se rozumí převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a podání repliky, ve výši 3 100 Kč/úkon, tj. celkem 9 300 Kč, podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) ve spojení s § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Dále mezi náklady řízení patří náhrada hotových výdajů v souvislosti s těmito třemi úkony ve výši 300 Kč/úkon, tj. 900 Kč, podle § 13 odst. 1 a 4 advokátního tarifu a částka 2 142 Kč představující daň z přidané hodnoty, již je daňový poradce povinen hradit.
18. Celková výše nákladů řízení je tudíž **15 342 Kč**. Soud stanovil žalovanému povinnost

nahradiť náklady řízení v této výši žalobci k rukám jeho zástupkyně. Lhůtu k zaplacení stanovil třicetidenní s ohledem na možnost žalovaného jakožto správního orgánu platbu realizovat.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 27. dubna 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu