



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců JUDr. Tomáše Foltase a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **AB CHEMITRANS, s. r. o.**, se sídlem Koperníkova 872, Bohumín - Nový Bohumín, zastoupen JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D., advokátkou se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 116/2016 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 116/2016 - 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 116/2016 - 25, zamítl žalobu, kterou se žalobce domáhal určení, že žalovaným provedené a) převedení přeplatku žalobce na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 636 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty, vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 1 397 396 Kč, b) převedení přeplatku žalobce na dani z příjmů právnických osob, vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 526 540 Kč na úhradu nedoplatku daně z přidané hodnoty, vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 1 397 396 Kč, c) nevrácení vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku vyměření nadměrného odpočtu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2016, byly nezákonnými zásahy.

[2] V odůvodnění rozsudku krajský soud uvedl, že ustanovení § 168 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), které

bylo aplikováno v projednávané věci, neobsahuje vazbu splatnosti daně na okamžik právní moci platebního výměru. Uplatní se tedy obecná zásada, že prvostupňové rozhodnutí je vykonatelné bez ohledu na svou právní moc. Krajský soud se proto ztotožnil se žalovaným v právním názoru, že v projednávané věci nastala splatnost dodatečných platebních výměrů okamžikem jejich oznámení žalobci, tedy 8. 9. 2016. Ke dni 26. 9. 2016 tak byl na daňovém účtu evidován nedoplatek, na jehož úhradu mohly být použity výše uvedené daňové přeplatky a nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty. Žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

II.

[3] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[4] Stěžovatel namítal, že pojem „stanovení daně“ uvedený v § 168 odst. 4 daňového řádu je třeba vykládat v tom smyslu, že daň musí být stanovena pravomocným rozhodnutím, což vyplývá jak z komentářů k daňovému řádu, tak z judikatury Nejvyššího správního soudu. Podle názoru stěžovatele není v daňovém řádu zakotvena žádná obecná zásada, podle níž by vykonatelnost prvostupňového rozhodnutí správce daně nastávala bez ohledu na jeho právní moc. Nejvyšší správní soud i Ústavní soud navíc opakovaně dovodily, že ke stanovení daně dochází až v okamžiku, kdy platební výměr nabývá právní moci, nikoli v okamžiku jeho oznámení. Stěžovatel zdůraznil, že § 168 odst. 4 daňového řádu má zamezit tomu, aby se daň stala splatnou až 15 dnů po jejím stanovení, zatímco dříve vydané zajišťovací příkazy by pozbyly účinnosti již ke dni stanovení daně. Citované ustanovení však nijak neupravuje právní moc platebního výměru. Stěžovatel rovněž upozornil, že za situace, kdy by nebyla daň zajištěna v plné výši (tj. nedošlo by k jejímu uhrazení), zůstaly by zajišťovací příkazy a na ně navazující exekuční příkazy „aktivní“ až do nabytí právní moci platebních výměrů, kdy je výše daňové povinnosti teprve postavena najisto. Rovněž nelze přehlížet, že zatímco jiná ustanovení daňového řádu váží účinky úkonů správce daně vůči daňovým subjektům výslovně na oznámení příslušného rozhodnutí, § 168 odst. 4 tohoto zákona takto formulován není. S ohledem na více možných výkladů předmětného ustanovení stěžovatel upřednostňuje výklad pro daňové subjekty příznivější, a to s ohledem na zásadu *in dubio pro libertate*. Výklad zastávaný žalovaným a krajským soudem nadto vůbec nezohledňuje, jak závažným zásahem do právní sféry daňového subjektu jsou samotné zajišťovací příkazy. Povinnost uhradit i veškeré příslušenství stanovené daně ještě před nabytím právní moci platebního výměru by tuto závažnost ještě umocnila. Stěžovatel je tak přesvědčen, že napadené rozhodnutí krajského soudu vychází z nesprávného posouzení právní otázky, a proto je nezákonné. Postup žalovaného spočívající v převedení splatných přeplateků na dani z příjmů na nesplacené nedoplatky (vzniklé zajištěním daně) a nevrácení žalovaným nezpochybněného nadměrného odpočtu, je tak nezákonný, neboť ke dni realizace takového postupu nebyla zajišťovaná daň pravomocně stanovena, a proto nemohla být podle § 168 odst. 4 daňového řádu ani splatná, a tedy neexistoval ani žádný nedoplatek, který by mohl být „sanován“ z jiných splatných a pravomocně stanovených přeplateků. Z uvedeného důvodu stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že závěr, že § 168 odst. 4 daňového řádu reguluje jak otázku splatnosti, tak i délku lhůty pro plnění a současně i její počátek, má oporu v systematickém i teleologickém výkladu tohoto zákona. Zajišťovací příkaz podle § 167 a násl. daňového řádu lze vydat jednak na dosud nestanovenou, jednak na již stanovenou, ale nesplatnou daň. Připuštění závěru, že stanovením daně ve smyslu § 168 odst. 4 daňového řádu se rozumí pravomocné stanovení daně, by ve svém důsledku limitovalo prostor pro vydání zajišťovacího příkazu na stanovenou, ale nesplatnou daň, na dobu mezi dnem právní moci rozhodnutí o stanovení daně a dnem uplynutí náhradní lhůty splatnosti podle § 143 odst. 5 nebo § 139 odst. 3 daňového řádu, zatímco ve všech ostatních případech (tzn. i když bylo doručeno rozhodnutí o stanovení daně, které dosud není pravomocné) by musel správce daně vydávat zajišťovací příkaz na dosud nestanovenou daň. Takový závěr ovšem koliduje s větou první § 167 odst. 4 daňového řádu, podle níž správce daně v případě daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek. Taková povinnost evidentně nemůže dopadat na situaci, kdy již existuje (byť nepravomocné) rozhodnutí o stanovení daně, které obsahuje validní výpočet daně, a smyslem tohoto ustanovení nepochybně nebylo, aby správce daně prováděl stanovení výše zajišťované částky nezávisle na rozhodnutí o stanovení daně, které dosud není pravomocné. Zákonodárce tedy prostřednictvím tohoto ustanovení implicitně vylučuje vydání zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň poté, kdy bylo daňovému subjektu oznámeno rozhodnutí o stanovení daně, a pro tyto případy počítá toliko se zajišťovacím příkazem na daň stanovenou, ale nesplatnou. Validita úsudku o výši zajišťované částky podle § 167 odst. 4 daňového řádu je typově nižší než validita úsudku, který je podkladem pro rozhodnutí o stanovení daně. Smyslem zániku účinnosti zajišťovacího příkazu podle § 168 odst. 4 daňového řádu dnem stanovení daně je eliminovat situaci, kdy by exekucním titulem, ačkoli správce daně již má k dispozici tento typově validnější úsudek o daňové povinnosti, nadále byl zajišťovací příkaz. Právě proto je účinnost zajišťovacího příkazu podle citovaného ustanovení limitována okamžikem, kdy již je nepochybné, že správce daně je schopen natolik kvalifikovaného úsudku, aby na jeho základě rozhodnutím stanovil daň. Okamžikem stanovení daně ve smyslu ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu proto nelze rozumět okamžik právní moci rozhodnutí o stanovení daně, jak tvrdí stěžovatel. Judikatura zmiňovaná stěžovatelem pak na popisovanou situaci nedopadá, protože se netýká pravidla o ukončení účinnosti zajišťovacího příkazu vymezeného v § 168 odst. 4 daňového řádu. S ohledem na shora uvedené žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

IV.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost je důvodná.

[8] Ze správního spisu vyplývá, že dne 8. 4. 2016 byly vydány a stěžovateli doručeny zajišťovací příkazy, kterými mu byla uložena povinnost úhrady částky k zajištění dosud

nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2013 ve výši 4 969 969 Kč a za zdaňovací období červenec roku 2013 ve výši 2 520 584 Kč; zajišťovací příkazy byly účinné a vykonatelné okamžikem jejich vydání. Dne 8. 9. 2016 byly vydány a stěžovateli doručeny dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec roku 2013, kterým mu byla doměřena daňová povinnost ve výši 4 969 969 Kč (a penále ve výši 993 993 Kč) a za zdaňovací období červenec roku 2013, kterým mu byla doměřena daňová povinnost ve výši 2 520 584 Kč (a penále ve výši 504 116 Kč). Proti těmto platebním výměrům stěžovatel podal dne 7. 10. 2016 odvolání. Vyrozměním ze dne 26. 9. 2016, č. j. 3054077/16/3212-51524-801247, správce daně stěžovatele informoval o převedení evidovaného přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 636 Kč a přeplatku na dani z příjmů právnických osob ve výši 526 540 Kč na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty vykázaného ke dni 26. 9. 2016 ve výši 1 397 396 Kč, a to podle § 154 odst. 2 daňového řádu. Dne 27. 9. 2016 podal stěžovatel námitku proti postupu správce daně při placení daní, kde namítal nesprávnost postupu při převedení přeplatků a zároveň namítal nesprávnost postupu správce při nevrácení vykázaného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2016 ve výši 87 707 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 10. 2016, č. j. 3254256/16/3212-51524-801247, námitku zamítl s odůvodněním, že § 168 odst. 4 daňového řádu je speciálním ustanovením při stanovení náhradní lhůty oproti obecné právní normě dané ustanovením § 143 odst. 5 téhož zákona. Podle žalovaného splatnost doměřené daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a prosinec roku 2013 tak nastala 8. 9. 2016.

[9] Podstatou kasační stížnosti je nesouhlas stěžovatele s posouzením právní otázky, kdy nastala splatnost dodatečně doměřené daně, která byla dříve zajištěna zajišťovacím příkazem. Podle názoru stěžovatele se tak stalo až v okamžiku pravomocného stanovení daně a nikoliv okamžikem doručení platebních výměrů stěžovateli, tj. dne 8. 9. 2016, jak tvrdí žalovaný i krajský soud.

[10] Na úvod Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatel paralelně brojil žalobou i proti exekučním příkazům k vymození penále, které bylo vyměřeno dodatečnými platebními výměry (i zde byly exekuční příkazy vydány dříve, než dodatečné platební výměry nabyly právní moci). Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 25. 10. 2017, č. j. 22 Af 118/2016 - 22, a to se stejnou argumentací jako v nyní napadeném rozsudku. Kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudku č. j. 22 Af 118/2016 - 22 Nejvyšší správní soud vyhověl a rozsudkem ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, zrušil rozsudek krajského soudu včetně napadených exekučních příkazů k vymození penále, neboť dospěl k závěru, že daň byla splatná až právní mocí rozhodnutí o jejím doměření, přičemž nelze vydat exekuční příkazy k vymození dosud nepravomocně stanovené (a tedy nesplatné) daně. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku konstatoval, že „*Ustanovení § 168 odst. 4 daňového řádu je tedy speciálním ustanovením vůči § 143 odst. 5 tohoto zákona, avšak jen v tom rozsahu, že nepočítá s patnáctidenní pariční lhůtou. Nemodifikuje pravidlo, že daň stanovená správcem daně dodatečným platebním výměrem (popřípadě její příslušenství) se stává splatnou až tehdy, nabude-li toto rozhodnutí právní moci.*“ Tyto závěry lze plně aplikovat i na nyní posuzovanou věc, přičemž Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od nich odchýlit.

pokračování

[11] Podle § 153 odst. 1 daňového řádu *nedoplatek je částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.* Podle § 154 odst. 2 věty první téhož zákona *správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4.* Podle § 168 odst. 4 věta první téhož zákona *dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení.*

[12] Z uvedených ustanovení vyplývá, že základní podmínkou pro postup podle § 154 odst. 2 daňového řádu je existence nedoplatku, tj. neuhrazení splatné daně či jejího splatného příslušenství. V případě, že zajišťovací příkaz předcházел stanovení daně, splatnost daně nastává ke dni jejího stanovení, okamžik stanovení a splatnosti tedy splývá. Jak uvedl zdejší soud v citovaném rozsudku č. j. 6 Afs 399/2017 - 26, za okamžik stanovení daně podle § 168 odst. 4 daňového řádu je vždy nutno považovat až okamžik nabytí právní moci rozhodnutí o jejím doměření.

[13] V nyní posuzovaném případě je proto třeba vycházet z toho, že okamžikem doručení dodatečných platebních výměrů (8. 9. 2016) nebyla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a prosinec roku 2013 stanovena a tudíž nebyla ani splatná. Ke splatnosti daně došlo až ke dni právní moci rozhodnutí, jímž Odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatele proti dodatečným platebním výměrům (tedy 25. 8. 2017). Bez existence pravomocného rozhodnutí o dani tedy žalovaný nemohl ke dni 26. 9. 2016 evidovat nedoplatek na této dani, resp. tvrdit, že vznikl. Žalovaný proto pochybil, když převedl přeplatky na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a na dani z příjmů právnických osob na úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a prosinec roku 2013, která nebyla dosud splatná. Rovněž tak pochybil v tom, pokud obdobně postupoval u vyměřeného nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec roku 2016 s tím, že stěžovateli s ohledem na datum splatnosti daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a prosinec roku 2013 nevznikl vratitelný přeplatek. Právní závěr krajského soudu, že pro posouzení projednávané věci není klíčová právní moc rozhodnutí o doměření daně, a že splatnost dodatečných platebních výměrů nastala již okamžikem jejich oznámení stěžovateli, proto neobstojí.

[14] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že argumentace žalovaného, v níž poukazuje na rozpor výkladu zastávaného stěžovatelem s § 167 odst. 4 větou první daňového řádu, podle níž správce daně v případě daně, která nebyla dosud stanovena, stanoví výši zajišťované částky podle vlastních pomůcek, je nepřipadná. Obě ustanovení, § 167 odst. 4 i § 168 odst. 4 daňového řádu se sice týkají zajištění daní, uplatní se však ve zcela odlišných fázích a za jiným účelem. Ustanovení § 167 odst. 4 řeší otázku zajištění úhrady daně, tj. ve fázi vydávání zajišťovacího příkazu, zatímco § 168 odst. 4 řeší otázku splatnosti daně, která byla dříve zajištěna a teprve poté stanovena.

[15] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[16] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 10. ledna 2019

Mgr. David Hipšr
předseda senátu