

USNESENÍ

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň Mgr. Sylvy Šiškeové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **P. K.**, Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2017, č. j. 619053/17/2301-80541-403350, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 8. 2018, č. j. 30 Af 28/2017 - 39,

t a k t o :

Věc se postupuje rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Rozsudek krajského soudu a jemu předcházející rozhodnutí žalovaného

[1] Rozsudkem ze dne 22. 8. 2018, č. j. 30 Af 28/2017 - 39, zamítl Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobce proti rozhodnutí ze dne 30. 3. 2017, č. j. 619053/17/2301-80541-403350 (dále jen „exekuční příkaz“), kterým žalovaný podle § 178 odst. 1 a odst. 5 písm. b) a § 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „o. s. ř.“), nařídil daňovou exekuci příkázáním pohledávky z bankovního účtu. K vymožení nedoplatku ve výši 10.622.798,84 Kč žalovaný přikázal poddlužníkovi Citfin, spořitelní družstvo, aby od okamžiku, kdy mu bude doručen tento exekuční příkaz, po dobu trvání daňové exekuce, nevyplácel peněžní prostředky z účtu žalobce, ze kterého se přikazuje pohledávka, neprováděl na něj započtení a ani jinak s ním nenakládal, a to až do výše nedoplatku, pro který je exekuce nařizována.

[2] Exekuční příkaz byl vydán k vymožení částky, kterou je žalobce povinen uhradit na základě celkem 17 zajišťovacích příkazů vydaných žalovaným dne 19. 7. 2016 ve věci zajištění úhrady na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty. Za podmínek stanovených speciální právní úpravou podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), a v souladu s obecnou právní úpravou

podle § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu se zajišťovací příkaz stal vykonatelným exekučním titulem už okamžikem jeho vydání.

[3] Krajský soud odkázal v odůvodnění svého rozsudku na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2017, č. j. 2 Afs 203/2017 – 39, v němž se jednalo o obdobný případ stejného žalobce. K obdobným žalobcovým námitkám především konstatoval, že daňový řád nepožaduje po správci daně poskytnutí prostoru pro dobrovolnou úhradu nedoplatku, a proto to není ani podmínkou pro nařízení daňové exekuce. To ale neznamená, že by daňový subjekt nemohl dobrovolně plnit před vydáním exekučního příkazu nebo po jeho vydání. Dále uvedl, že ze znění § 168 odst. 6 daňového řádu nelze dovodit, že zřízení zástavního práva k nemovitostem je jedinou možností zajištění splnění povinnosti plynoucí ze zajišťovacího příkazu, jak tvrdí žalobce. Ze systematiky daňového řádu plyne, že záleží na správci daně, zda v případě nesplnění povinnosti uložené daňovému subjektu v zajišťovacím příkazu – za dodržení zákonných podmínek – zřídí zástavní právo k zajištění částky stanovené tímto zajišťovacím příkazem, nebo k vymáhání nedoplatku nařídí daňovou exekuci (příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb). Krajský soud také neshledal, že by v projednávaném případě správce daně zvolil nepřiměřený či nevhodný způsob exekuce ve vztahu k výši zajištěné částky. Zdůraznil, že jestliže měl správce daně poznatky o předpokládaném vysokém daňovém nedoplatku a současně i o tom, že movitý a nemovitý majetek nebude stačit k jeho úhradě a bude nutno postihnout i finanční prostředky na účtech, pak je logický rychlý postup, který znemožní jejich převod mimo dispozici správce daně. A v neposlední řadě se krajský soud neztotožnil s názorem žalobce, že k daňové prekluzi je nutno přihlížet v jakékoliv fázi daňového procesu, tedy i v exekučním řízení. V exekučním řízení je totiž nutné zkoumat podmínky, které zákon (zde daňový řád) stanoví pro toto řízení jako část daňového procesu, jehož smyslem je vynutit splnění povinnosti uložené v předchozím (vyměřovacím) řízení. Krajský soud tedy nemohl přezkoumávat zákonnost či správnost exekučního titulu, příp. zákonnost řízení, které vydání exekučního titulu předcházelo. Uzavřel, že na uvedeném nic nemění ani to, že v projednávaném případě exekučním titulem nebylo vykonatelné rozhodnutí, kterým bylo stanoveno peněžité plnění [§ 176 odst. 1 písm. b) daňového řádu], nýbrž vykonatelný zajišťovací příkaz [§ 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu].

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného k ní

[4] Podle stěžovatele právo státu vyměřit daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až září 2013 zaniklo prekluzí dne 15. 11. 2016. Z toho vyplývá, že ke dni vydání exekučních příkazů, tj. 30. 3. 2017, byly exekvovány částky zajištěné daně, která byla již prekludována. Namítal, že krajský soud nevysvětlil, z jakého důvodu se přiklonil k judikatuře Nejvyššího správního soudu, v níž je konstatováno, že k prekluzi daně se v exekučním řízení nepřihlíží, ale přihlíží se pouze například k existenci exekučního titulu či vhodnosti zvoleného způsobu exekuce. Naopak nezohlednil judikaturu Ústavního soudu, která dle stěžovatele tvrdí, že daň stanovená pravomocným platebním výměrem vydaným po marném uplynutí prekluzivní lhůty je nevymahatelná právě proto, že byla zasažena vadou prekluze již v nalézacím řízení (např. nález ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07).

pokračování

[5] Nadto podle stěžovatele i Nejvyšší správní soud připustil možnost uplatnění námitky prekluze v jiné fázi daňového procesu než v nalézacím řízení. Například v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 9 Afs 72/2012 - 76, připustil možnost uplatnit námitku prekluze v řízení o placení daní (řízení o vrácení přeplatku), ačkoliv ji stěžovatelka nevznesla v nalézacím řízení (po vydání platebního výměru vydaného po uplynutí prekluzivní lhůty stěžovatelka nepodala odvolání proti tomuto výměru, vyměřenou daň zaplatila a následně podala žádost o vrácení přeplatku, kterou správce daně zamítl). Dále např. v rozsudku ze dne 29. 5. 2014, č. j. 7 Afs 68/2013 - 36, připustil námitku prekluze až v okamžiku, kdy správce daně převedl přeplatek na jiné dani na úhradu nedoplatku z titulu daňového penále.

[6] Podle stěžovatele daňová exekuce má proběhnout, pokud není „odsouzena k nezdaru“, neboť se jedná o prekludovanou daň.

[7] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu. Po vydání exekučního titulu zahájil daňovou exekuci tak, jak stanoví § 178 daňového řádu, neboť existence exekučního titulu následně odůvodňuje zahájení daňové exekuce, která, aby splnila svoji zajišťovací funkci, musí být zahájena prakticky bezprostředně po vydání exekučního titulu. U stěžovatele hrozilo velké nebezpečí z prodlení, neboť během krátké doby poté, co mu byly doručeny výsledky kontrolního zjištění (dne 7. 6. 2016), začal podnikat kroky k tomu, aby vyvedl ze svého vlastnictví svůj nemovitý (převod bytových jednotek na svěřenský fond notářským zápisem ze dne 15. 7. 2016) a movitý majetek (převod automobilů na společnost PALETY PLZEŇ s.r.o. kupními smlouvami ze dne 21. 6. 2016), přičemž v okamžiku tohoto svého jednání dobře věděl, že bude povinen hradit daňové povinnosti stanovené mu na základě výsledku daňové kontroly. Proto byl žalovaný nucen zajistit úhradu dosud nestanovené daně, a to vydáním zajišťovacích příkazů vydaných dne 19. 7. 2016 a bezprostředně navazujících exekučních příkazů.

[8] Podle žalovaného je potřeba odlišit nalézací řízení od řízení exekučního, přičemž v daném případě byla prekluze vadou řízení nalézacího. Jakékoliv námitky, jež jsou svým charakterem námitkami uplatnitelnými pouze v nalézacím řízení, jsou neslučitelné se skutečnostmi rozhodnými pro nařízení daňové exekuce a pro vydání exekučního příkazu.

III. Právní názor druhého senátu

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, přitom sám neshledal vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[10] Podle stěžovatele se krajský soud nevypořádal s otázkou vznést námitku prekluze v exekučním řízení. Tomu nelze přisvědčit. Z rozsudku krajského soudu (§. 14 - 16) vyplývá, že krajský soud nesouhlasil s tvrzením stěžovatele, že ze současné judikatury Ústavního soudu vyplývá, že by i v rámci exekučního řízení mohla být vznesena námitka prekluze. Naopak odkázal na rozhodnutí Ústavního soudu (např. usnesení ze dne 16. 2. 2016, sp. zn. III. ÚS 1938/15), z nichž plyne, že v exekučním řízení nelze již přezkoumávat zákonnost či správnost exekučního titulu (platebního výměru), tedy ani z hlediska daňové prekluze. K uvedenému citoval také Ústavním soudem potvrzený názor Nejvyššího

správního soudu konstatující, že pokud by skutečně došlo k vyměření, případně doměření daně po uplynutí zákonem stanovené lhůty, jednalo by se o vadu rozhodnutí, a tedy nezákonnost, ale nebyla by tak intenzivní a zřejmá, aby způsobila faktickou neexistenci, resp. nicotnost platebních výměrů, a tedy nemožnost provedení exekuce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 3 As 138/2014 - 39). Rozsudek krajského soudu tedy je přezkoumatelný.

[11] Stěžovatel však dále věcně polemizoval s názorem krajského soudu ohledně nemožnosti uplatnění námitky prekluze daňové povinnosti v exekučním řízení. A při posuzování této právní otázky druhý senát zjistil, že právní názor, jež v posledku hodlá zaujmout, je v rozporu s již vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu, a sice samotného druhého senátu.

[12] Otázkou uplatnění námitky prekluze daňové povinnosti v exekučním řízení se druhý senát již zabýval v případě totožného stěžovatele v rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č. j. 2 Afs 274/2018 – 36, v němž dospěl k závěru, že otázkou prekluze daňové povinnosti se není možno zabývat v exekučním řízení. V citovaném rozhodnutí poukázal na svou ustálenou judikaturu, z níž vyplývá, že „domníval-li se stěžovatel, že rozhodnutí nyní vymáhaná předmětným exekučním příkazem jsou nezákonná z důvodu nerespektování prekluzivní lhůty pro vyměření daně, měl možnost tuto námitku plně uplatnit v řádných opravných prostředcích proti těmto vymáhaným rozhodnutím. Po marném uplynutí lhůt k uplatnění opravných prostředků není podobné zpochybnění ve vymáhacím řízení možné, což plyne jednak z povahy právní moci rozhodnutí a jednak z členění daňového řízení na jednotlivé fáze.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2013, č. j. 2 Afs 76/2013 – 23).

[13] Vymáhanými vykonatelnými rozhodnutími jsou v projednávané věci zajišťovací příkazy [§ 103 zákona o DPH ve spojení s § 176 odst. 1 písm. c) daňového řádu]. Jejich účelem není vyměření daňového dluhu, ale zajištění jeho vybrání v případě ohrožení. A ačkoliv se zjišťované skutečnosti při vydávání platebního výměru a zajišťovacího příkazu v zásadě liší, některé skutečnosti jsou relevantní pro oba instituty. „Takovou skutečností, jež se zjišťuje v nalézacím řízení a rovněž v řízení o zajištění daně, je z povahy věci běh prekluzivní lhůty pro stanovení daně (§ 148 odst. 1 daňového řádu). Správní orgány (a také soudy ve správním soudnictví) jsou totiž z úřední povinnosti povinny přihlížet k prekluzi práva stanovit daň, neboť jejím základním znakem je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Již v nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 (dostupného na nalus.usoud.cz), Ústavní soud konstatoval, že „za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu. [...] ze samotného pojmu prekluze vyplývá, že je nutno k ní přihlížet z úřední povinnosti před jakýmkoliv orgánem veřejné moci, tedy rovněž v řízení soudním. Tomu nebrání ani přezkumná povaha řízení, ani dispoziční zásada.‘ Není důvodu, aby se správce daně nezabýval prekluzí práva stanovit daň ke dni vydání zajišťovacího příkazu, a to pouze s odkazem na skutečnost, že již byl vydán nepravomocný platební výměr, a tedy prekluze již byla (implicite) posouzena. V takovém případě by totiž nedostal své povinnosti řádně a dostatečně zjistit, že daň bude v budoucnu v určité výši stanovena. Uplynutí lhůty pro stanovení daně tedy musí být součástí posouzení, zda jsou splněny podmínky pro vydání zajišťovacího

pokračování

příkazu podle § 167 odst. 1 daňového řádu.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017 – 76).

[14] Co se pak týče stěžovatelem uvedených případů rozhodovaných Nejvyšším správním soudem, v nichž byla námitka prekluze posouzena, nejednalo se o exekuční příkazy, ale o specifické případy, v nichž byl již daňový dluh uhrazen. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75) naopak vyplývá, že *„(j)e-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod. (...)“*. V rozsudku ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011 – 181, na uvedený názor dále navázal tím, že *„celní úřad nepochybil, pokud v předmětné věci vydal exekuční příkazy a rozhodl o nařízení exekuce, neboť v době, kdy tak učinil, zde existoval pravomocný a vykonatelný exekuční titul, který byl nadán tzv. presumpcí správnosti. Tímto titulem byl zajišťovací příkaz, ve spojení s rozhodnutím o odvolání, jímž byl zajišťovací příkaz změněn co do výše vymáhané částky.“*

[15] Pokud by byly zajišťovací příkazy z jakéhokoliv důvodu zrušeny, odpadly by exekuční tituly, na základě nichž byly exekuční příkazy vydány. Tato skutečnost pak musí být zohledněna, což však reflektuje již stávající judikatura (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2019, č. j. 2 Afs 274/2018 – 36), ovšem jen cestou zastavení exekuce:

[20] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že krajský soud nemohl posuzovat ty z námitek, jimiž stěžovatel snášel argumenty pro nezákonnost exekučních příkazů z důvodu stěžovatelem tvrzeného uplynutí prekluzivní doby k oprávnění vyměřit daň. Těmito námitkami totiž žalobce v rozporu s výše podrobně popsányi judikatorními východisky fakticky brojil nikoli proti exekučním příkazům, ale přímo proti exekučním titulům, které byly podkladem pro jejich vydání. V řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu je tedy vyloučena možnost zabývat se věcně otázkou tvrzených vad exekučního titulu záležitých v překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

[21] Ve svém rozsudku ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Afs 8/2008 - 64, Nejvyšší správní soud judikoval, že ani zrušení dodatečného platebního výměru (exekučního titulu) nemá vliv na zákonnost exekučního příkazu, resp. na rozhodnutí o námitkách proti němu, neboť zákonné podmínky pro vydání exekučního příkazu byly v okamžiku jeho vydání splněny. Odpadnutí exekučního titulu však musí být zohledněno v samotném vymáhacím řízení prostřednictvím zastavení výkonu rozhodnutí (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48). Daňový dlužník, jakožto jeden z příjemců exekučního příkazu, je tedy oprávněn podat návrh na zastavení daňové exekuce [např. z důvodu promlčení, resp. prekluze práva vymáhat daňový nedoplatek podle § 181 odst. 2 písm. e) daňového řádu], na jehož základě správce daně zváží, zda jsou či nejsou dány důvody pro zastavení exekuce. Shledá-li správce daně návrh daňového dlužníka důvodným, rozhodne o zastavení daňové exekuce; stejně tak může správce daně rozhodnout o zastavení daňové exekuce z důvodu zániku práva vymáhat nedoplatek z úřední povinnosti.

[16] Z výše uvedené judikatury tedy plyne několik zásadních pravidel pro posuzování prekluze práva vyměřit daň, jsou-li exekučním titulem zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň.

[17] V první řadě si správce daně již ve fázi úvahy o možnosti vydat zajišťovací příkaz musí z úřední povinnosti ujasnit, zda daň, kterou chce zajišťovacím příkazem zajistit, bude moci vůbec být stanovena s ohledem na možnou prekluzi práva tak učinit. Stejně tak je třeba tuto otázku posuzovat z úřední povinnosti i k námitce daňového subjektu při rozhodování o odvolání proti zajišťovacímu příkazu.

[18] Zatím však judikatura vychází z toho, že pokud a dokud je zajišťovací příkaz vykonatelný, je třeba mít pro účely daňové exekuce za to, že je způsobilým podkladem pro nařízení a provedení exekuce; ve fázi nařízení exekuce (vydání exekučního příkazu) není v rámci zkoumání podmínek pro toto nařízení prostoru otázku prekluze zajištěné daně zkoumat.

[19] Nicméně otázka případné prekluze práva vyměřit dosud nestanovenou daň zajištěnou zajišťovacím příkazem je po celou dobu do pravomocného vyměření daně, tedy po dobu „předstižného působení“ zajišťovacího příkazu (viz konverze exekučního titulu pro daňovou exekuci, k níž dochází podle § 168 odst. 4 daňového řádu), potenciálně otevřena. V tomto ohledu je nutno exekuci zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň poněkud odlišit od exekuce „běžného“ platebního výměru, jehož právní moc má vliv na splatnost daně (zejm. viz § 143 odst. 5 daňového řádu) a prostřednictvím splatnosti na počátek běhu lhůty pro placení daně (§ 160 odst. 1 daňového řádu); právo daň stanovit však již je „konzumováno“ právě oním vyměřením, takže lhůty podle § 148 daňového řádu zásadně nejsou již relevantní. U dosud nestanovené daně vyvstává – na rozdíl od daně již stanovené – otázka přípustnosti jejího stanovení s ohledem na lhůty podle § 148 daňového řádu.

[20] Je samozřejmé a pro účely nyní projednávané věci postačí pouze poznamenat na okraj, že daňovou exekuci zajišťovacího příkazu je třeba nařídít a provádět s patřičnou šetrností a za dodržení zásahy subsidiarity a minimalizace zásahu do majetkové sféry daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48, č. 3975/2020 Sb. NSS).

[21] Skutečnost, že u daně zajištěné zajišťovacím příkazem došlo k prekluzi práva ji vyměřit, je – jak bylo shora vyloženo – již podle dosavadní judikatury důvodem zastavení daňové exekuce podle § 181 odst. 2 daňového řádu. Správce daně rozhodující o zastavení daňové exekuce (ať již na návrh či z úřední povinnosti) není vázán předchozími závěry správce daně, jenž vydal zajišťovací příkaz, rozhodl o odvolání proti zajišťovacímu příkazu či nařídil exekuci zajišťovacího příkazu, ohledně toho, zda právo zajišťovacím příkazem zajištěnou daň vyměřit je, nebo není prekludováno. Je však povinen při posuzování totožných skutkových otázek vysvětlit, proč se případně od závěrů vyslovených správcem daně v souvislosti s předchozími rozhodnutími odchyluje (viz podobné zásady vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, či v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 52).

[22] Jestliže již dosavadní judikatura má za to, že otázka prekluze zajišťovacím příkazem zajišťované daně má být z úřední povinnosti (a samozřejmě tím spíše k námitce daňového subjektu) posuzována ve fázi vydávání zajišťovacího příkazu, ve fázi rozhodování o

pokračování

odvolání proti zajišťovacímu příkazu i po nařízení exekuce ve fázi jejího provádění (při úvaze správce daně, zda exekuci z úřední povinnosti nezastavit, či při rozhodování o návrhu daňového subjektu na zastavení exekuce), má druhý senát za to, že s ohledem na zvlášť citlivou povahu zajišťovacího příkazu je třeba „přísnost“ při nakládání s ním uplatnit i ve fázi nařízení daňové exekuce (vydávání exekučního příkazu). Tuto mezeru v ochraně připustila dosavadní judikatura podle přesvědčení druhého senátu spíše jen kvůli jakési doktrinální tradici mající původ v exekučním řízení podle občanského soudního řádu a exekučního řádu, než po důkladné analýze specifik exekuce zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou daň. Zmíněná doktrinální tradice vychází z teze, že až na výjimky (například pokud je exekučním titulem přímo vykonatelný notářský zápis) není ve fázi výkonu rozhodnutí, a tím méně ve fázi jeho nařízení, prostor pro zkoumání hmotněprávních otázek z doby „před“ vydáním exekučního titulu, jenž má být vykonán. Druhý senát má za to, že tato doktrinální tradice není u exekuce tak specifického exekučního titulu, jakým jsou zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň, dostatečným důvodem pro výjimku z jinak „kontinuální“ povinnosti správce daně *ex officio* zkoumat, zda daň dosud nestanovená není prekludována. Má proto za to, že vhodnějším přístupem k vymezení povinností správce daně ve fázi vydávání exekučního příkazu je, aby i zde z úřední povinnosti zkoumal, zda zajišťovacím příkazem zajištěná daň není prekludována. Tomu pak má odpovídat i věcný rozsah soudního přezkumu zákonnosti vydání exekučního příkazu, jenž má zahrnovat i zákonnost posouzení otázky prekluze správcem daně, jenž exekuční příkaz vydal.

[23] Druhý senát podotýká, že jím navrhovaná výkladová korekce není změnou zásadní a že ani setrvání u dosavadní judikaturní praxe by neznamenal fatální snížení standardu ochrany práv daňových subjektů, neboť to, co by se nevyřešilo ve fázi vydávání exekučního příkazu, by se toliko přesunulo do fáze provádění exekuce a řešení otázky, zda nemá být zastavena. Druhý senát nicméně má za to, že pokud bude správce daně muset činit úvahu o prekluzi i při vydávání exekučního příkazu, může to zabránit jejich vydání v těch (v praxi spíše nemnoha) případech, kdy bude shledáno, že zajištěná daň je prekludována. Standard ochrany práv adresátů zajišťovacích příkazů bude určitou měrou zvýšen, přičemž správci daně se pracnost agendy spojené s vydáváním exekučních příkazů zvýší jen nevýznamně – podklady pro úvahy o prekluzi by zásadně měl obsahovat daňový spis a tato otázka již měla být předtím, než k vydání exekučního příkazu dojde, přinejmenším jednou správcem daně *ex officio* řešena.

[24] Navíc druhým senátem navrhovaná výkladová korekce řeší i některá úskalí spojená s náhradou škody způsobené jednáním státu, byť jde o poněkud specifické situace. Nyní nelze dosáhnout zrušení exekučního příkazu k vymození zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň kvůli vadě exekučního příkazu spočívající v prekluzi práva tuto daň vymoci. Znamená to tedy, že i když bude právě z tohoto důvodu následně exekuce zastavena (neb, jak výše vyloženo, již stávající judikatura ochranu daňového subjektu touto cestou připouští), zůstane nedotčen samotný exekuční příkaz. Ten je přitom zákonným podkladem provádění exekuce. Odpovědnost státu za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím však připadá v úvahu jen za splnění vstupní podmínky zakotvené v § 8 odst. 1 zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád): *Nárok na náhradu škody*

způsobené nezákonným rozhodnutím lze, není-li dále stanoveno jinak, uplatnit pouze tehdy, pokud pravomocné rozhodnutí bylo pro nezákonnost zrušeno nebo změněno příslušným orgánem. Rozhodnutím tohoto orgánu je soud rozhodující o náhradě škody vázán. Pokud by nebyl zrušen samotný zajišťovací příkaz jako exekuční titul (například protože daňový subjekt možnost obrany zmeškal), byla by uzavřena cesta k úroku podle § 254 odst. písm. c) a odst. 5 daňového řádu, jehož základem by podle prvního ze zmíněných ustanovení byla částka ubrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu. Pak by k reparaci nezákonného postupu státu bylo možno užít jen zákona č. 82/1998 Sb.; podmínkou by však bylo právě zrušení či změna samotného exekučního příkazu pro nezákonnost, které dosavadní judikatura kvůli vadě při hodnocení otázky prekluze nepřipouští.

[25] Výše popsanou výkladovou korekci nemůže druhý senát učinit sám. Právní názor zřetelně vyslovený v bodě 20 rozsudku č. j. 2 Afs 274/2018 – 36 mu v tom brání. Takový krok může učinit pouze rozšířený senát, a proto mu druhý senát věc tímto odůvodněným usnesením postoupil (§ 17 odst. 1 s. ř. s.)

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** přípustné opravné prostředky.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa,
JUDr. Filip Dienstbier, JUDr. Zdeněk Kühn, JUDr. Petr Mikeš,
JUDr. Barbara Pořízková, Mgr. Aleš Roztočil a JUDr. Karel Šimka.

Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V Brně dne 12. října 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu