



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Petra Mikeše a soudkyně Jiřiny Chmelové a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **M. K.**, zastoupené JUDr. Petrem Stoklasem, advokátem se sídlem Masná 1324/1, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 4. 2023, čj. 2796653/23/2000-11452-107363, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2023, čj. 17 Af 12/2023-49,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 11. 2023, čj. 17 Af 12/2023-49, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Nejvyšší správní soud v této věci posuzuje přezkoumatelnost rozsudku městského soudu ve vztahu k námitce nesprávného procesního postupu žalovaného, který zařadil žádost polské daňové správy o mezinárodní vymáhání do neveřejné části spisu. Nejvyšší správní soud dále řeší právní otázku, zda jsou exekuční náklady příslušenstvím daně, a zda sledují osud daně.

[2] Žalovaný vydal k vymožení daňového nedoplatku ve výši 499 377,95 Kč dne 11. 1. 2023 exekuční příkaz čj. 112252/23/2011-00540-106341, a to příkázáním pohledávky z účtu žalobkyně u poskytovatele platebních služeb Airbank a.s. Exekučním titulem pro exekuční příkaz byl vykonatelný výkaz nedoplatků ze dne 11. 1. 2023. Vymáhaný daňový nedoplatek vznikl žalobkyni na příslušenství daně, konkrétně na exekučních nákladech spojených s předchozím vymáháním pohledávky polské daňové správy v celkové výši 111 826 965,09 Kč na základě žádosti o mezinárodní vymáhání ve smyslu čl. 10 směrnice Rady 2010/24/EU

ze dne 16. 3. 2010, o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření (dále „směrnice“), a zákona č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek (dále „zákon o mezinárodní pomoci“), která byla žalovanému doručena 16. 7. 2019.

[3] Proti exekučnímu příkazu podala žalobkyně námitky. Podotkla, že daňová exekuce pro vymožení pohledávky polské daňové správy byla zastavena z důvodu stažení žádosti polské daňové správy z blíže neupřesněných důvodů. Kdyby byla důvodem stažení žádosti polské daňové správy např. nezákonnost vymáhání pohledávky, popř. obdobný důvod, nebylo by namísto vymáhat jakékoli příslušenství této daně, tedy ani exekuční náklady. Pokud by totiž daňová exekuce byla vedena nezákonně, žalovanému by nenáležel nárok na exekuční náklady k vymáhání nezákonně požadovaného nedoplatku.

[4] Žalovaný námitky zamítl rozhodnutím označeným v záhlaví. K důvodu zastavení exekuce na pohledávku polské daňové správy uvedl, že mu bylo doručeno podání polské daňové správy ze dne 23. 4. 2021, v němž se uvádí, že *„přijatá opatření správce daně staví plynutí promlčecí lhůty, ale vymáhané nedoplatky byly promlčeny dne 21. 7. 2020 u hlavního dlužníka, společnosti Electronic Ltd. Paní M. K. je dle rozhodnutí odpovědná za nedoplatky společnosti. Nemůžeme je nadále požadovat od třetí strany. Prosíme o ukončení žádosti.“* Na základě tohoto sdělení žalovaný vymáhání daně pohledávky neprodleně ukončil. Současně však v rozhodnutí uvedl, že daňový nedoplatek na příslušenství daně, tj. exekučních nákladech, vznikl žalobkyni již před promlčením pohledávky polské daňové správy. Pohledávka ve formě exekučních nákladů spojených s vymáháním pohledávky polské daňové správy vznikla ve smyslu § 183 odst. 1 daňového řádu již vydáním exekučního příkazu dne 6. 8. 2019. Exekuční náklady přitom jsou ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu příslušenstvím daně, které ovšem nesleduje osud daně. Správce daně tak může tento daňový nedoplatek vymáhat nezávisle na uplynutí lhůty pro placení pohledávky polské daňové správy.

[5] Žalobkyně brojila proti napadenému rozhodnutí žalobou podanou u Městského soudu v Praze. Uvedla, že při nahlížení do spisu tento spis neobsahoval žádné podání ze strany polské daňové správy. V napadeném rozhodnutí pak žalovaný citoval podání polské daňové správy, podle něhož došlo ke zpětvzetí žádosti z důvodu promlčení. Dané podání nebylo součástí spisu, a nebyla s ním tedy do dnešního dne seznámena, což jí znemožňuje se k věci v úplnosti vyjádřit. Důvod zpětvzetí žádosti může ovlivnit oprávněnost vymáhání příslušenství daně. Nesouhlasila rovněž s výkladem žalovaného k § 2 odst. 5 daňového řádu, protože se toto ustanovení na exekuční náklady nevztahuje.

[6] Městský soud rozsudkem uvedeným v záhlaví žalobu jako nedůvodnou zamítl. Ohledně námitky týkající se neseznámení žalobkyně s rozhodnými podklady uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč byla původní daňová exekuce zastavena, sdělil, kdy došlo k promlčení daně, a rovněž srozumitelně vyložil, proč jsou nadále vymáhány náklady daňové exekuce. Na základě těchto informací se žalobkyně mohla podanou žalobou adekvátně bránit. K oprávněnosti daňové exekuce na exekuční náklady soud konstatoval, že pokud dojde k promlčení vymáhané daně, nelze pokračovat v daňové exekuci. Neoprávněně vymáhanými náklady daňové exekuce by však byly až ty, které vznikly po okamžiku promlčení vymáhané daně. V nyní posuzované věci jsou nicméně

pokračování

posuzovány náklady za nařízení daňové exekuce a v době vzniku těchto nákladů byla daňová exekuce vedena oprávněně. K promlčení pohledávky totiž došlo až po nařízení daňové exekuce. Exekuční příkaz na exekuční náklady tak je souladný se zákonem, stejně jako žalobou napadené rozhodnutí. Co se týče výkladu § 2 odst. 5 daňového řádu, soud se ztotožnil s argumentací žalovaného. Doplnil, že kdyby zákonodárce mínil zakotvit, aby exekuční náklady sledovaly osud daně, do věty druhé uvedeného ustanovení by je jistě zahrnul. Korektiv pro exekuční náklady je vyjádřen přímo v § 182 odst. 1 daňového řádu a spočívá v oprávněnosti exekuce. Náklady daňové exekuce jsou tedy samostatným nárokem uplatnitelným nezávisle na dani.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Proti uvedenému rozsudku podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost, ve které namítá dvě stěžejní námitky. Zaprvé podle stěžovatelky podklady pro vydání správního rozhodnutí nebyly kompletní, což soud nevyhodnotil jako námitku, ačkoli namítána byla. Zadruhé se § 2 odst. 5 daňového řádu na náklady daňové exekuce nevztahuje, což soud nevyhodnotil jako námitku, ač namítána byla.

[8] K první námitce stěžovatelka blíže uvádí, že v řízení před soudem namítala, že žalovaný vycházel při vydání svého rozhodnutí z podkladů, které nebyly součástí spisu, v důsledku čehož se nemohla seznámit s obsahem těchto podkladů. Správní orgán opakovaně odmítl sdělit důvod zrušení exekučních příkazů ve vztahu k pohledávce polské daňové správy a poskytnout k tomu podkladové dokumenty. Stěžovatelce bylo pouze sděleno, že ke zrušení došlo na žádost polské daňové správy, a ani rozhodnutí v prvním stupni řízení tento důvod neuvádí, ač žalovanému musel být znám. Ve spisovém materiálu stěžovatelka dané podklady při nahlížení nenalezla a bylo jí sděleno, že jde o interní komunikaci mezi finančními úřady. Důvod stažení žádosti polské daňové správy byl sdělen až v napadeném rozhodnutí o námitkách. V něm sice žalovaný citoval podání polské daňové správy z 23. 4. 2021, avšak to není součástí spisu. Stěžovatelka tak nemohla přezkoumat, zda byla pohledávka polské daňové správy vymáhána vůbec po právu, což ovlivňuje oprávněnost vymáhání exekučních nákladů. Soud nepřezkoumal tuto námitku řádně, protože uvedl, že byla řádně seznámena s důvodem zastavení daňové exekuce v napadeném rozhodnutí. Námitka však směřovala vůči postupu žalovaného, který v řízení vycházel z podkladu, jenž není součástí spisu, a proto se s ním stěžovatelka nemohla seznámit. Protože soud opomenul vypořádat podstatu námitky, má být napadený rozsudek nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[9] Také u druhé námitky, jež se týká výkladu § 2 odst. 5 daňového řádu, stěžovatelka vytýká soudu, že opominul reagovat na podstatu její námitky. Soud má na jednu stranu uvádět, že exekuční náklady sledují osud daně, ale na druhou stranu tvrdí, že jde o samostatný nárok. Soud došel k nesprávnému závěru, že pokud zákonodárce neuvedl exekuční náklady v § 2 odst. 5 daňového řádu, nesledují osud daně. Podle stěžovatelky však zákonodárce v první větě uvedeného ustanovení upravuje, co považuje za příslušenství daně a teprve až ve druhé větě upravuje, které z možných typů příslušenství daně sleduje osud daně. Dle stěžovatelky exekuční náklady vůbec nelze považovat za příslušenství daně, čímž se dané ustanovení na exekuční náklady nevztahuje. Soud pak v závěru své argumentace uvádí, že exekuční náklady jsou samostatným nárokem podle § 182 odst. 1 daňového řádu, který předpokládá, že dlužník je povinen uhradit exekuční náklady v případě, že exekuce je vedena

oprávněně. Podle stěžovatelky však v této věci nelze dojít k závěru, zda byla daňová exekuce vedena po právu, neboť žalovaný vycházel z podkladu (podání polské daňové správy z 23. 4. 2021), který není a nebyl součástí spisu. To, že podklad pro rozhodnutí není součástí spisu, nelze podle stěžovatelky zhojit konstatováním jeho obsahu v rámci odůvodnění rozhodnutí.

[10] Žalovaný se ke kasační stížnosti vyjádřil tak, že napadený rozsudek považuje za zákonný a že nesouhlasí s názorem stěžovatelky, že je nepřezkoumatelný. K tvrzenému neumožnění seznámit se se všemi rozhodnými podklady uvedl, že nechal stěžovatelku nahlédnout do veřejné části vymáhacího spisu, která obsahovala i jednotný doklad o vymahatelnosti finanční pohledávky. Ten je podle § 20 odst. 2 zákona o mezinárodní pomoci jediným titulem pro vymáhání pohledávky. Ve smyslu § 28 odst. 1 písm. c) téhož zákona (a v návaznosti na čl. 12 odst. 1 a čl. 14 odst. 1 směrnice) nepřísluší tuzemskému správci daně posouzení zákonnosti a správnosti tohoto dokladu. Žádost o mezinárodní vymáhání, včetně jejího zpětvzetí, pak jsou jakožto interní komunikace správců daně součástí neveřejné části spisu. O obsahu těchto podání nicméně žalovaný stěžovatelku informoval mj. prostřednictvím citace z podání polské daňové správy ze dne 23. 4. 2021 v napadeném rozhodnutí. V rozhodnutích o zastavení exekucí pak odůvodnil, že exekuce byla zastavena kvůli žádosti o ukončení vymáhání pohledávky. Neprodleně po doručení informace od polské daňové správy o promlčení pohledávek vlastní vymáhání ukončil. Ve vztahu k oprávněnosti vymáhání exekučních nákladů pak žalovaný uvedl, že exekuční příkaz k vymožení pohledávky polské daňové správy nabyl právní moci 9. 8. 2019. Vydáním exekučního příkazu vznikla stěžovatelce povinnost uhradit náklady daňové exekuce, jejichž výše je dána § 183 odst. 1 daňového řádu. Daňový nedoplatek na exekučních nákladech tak vznikl před promlčením pohledávek polské daňové správy. Exekuční náklady lze podřadit pod příslušenství daně dle § 2 odst. 5 daňového řádu s tím, že osud daně sledují pouze taxativně vymezené typy příslušenství. Mezi ně exekuční náklady nepatří. Osud daně tedy nesledují, a lze je proto vymáhat nezávisle.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost a dospěl k závěru, že je důvodná.

[12] Stěžovatel v kasační stížnosti vymezuje své námitky tak, že se v jednotlivých námitkách prolíná namítané nesprávné posouzení otázky s nepřezkoumatelností rozsudku městského soudu pro nedostatek důvodů. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud posuzoval v rámci obou kasačních námitek i to, zda se městský soud touto námitkou zabýval dostatečně.

III.a K nepřezkoumatelnosti

[13] Nejvyšší správní soud u první námitky stěžovatelky nejprve posuzoval, zda se soud dostatečně vyjádřil k podstatě námitky stěžovatelky. Městský soud v rozsudku uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, proč byla původní daňová exekuce zastavena a sdělil, kdy došlo k promlčení daně. Městský soud dále stručně vyložil, proč jsou nadále vymáhány náklady daňové exekuce. V tomto směru dovodil, že stěžovatelka byla dostatečně seznámena se všemi rozhodnými skutečnostmi, a to v takové míře, že se mohla adekvátně bránit.

pokračování

[14] Nejvyšší správní soud připomíná, že z jeho ustálené judikatury vyplývá, že nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů jsou zejména taková rozhodnutí, u nichž není z odůvodnění zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení skutkových i právních otázek a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (rozsudek NSS z 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003-52), nebo v nichž zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (rozsudek NSS z 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek z 8. 4. 2004, čj. 4 Azs 27/2004-74). Soudy však nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (rozsudek NSS z 3. 4. 2014, čj. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí věnoval všem stěžejním námitkám účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS z 24. 4. 2014, čj. 7 Afs 85/2013-33, či z 21. 2. 2024, čj. 4 Afs 301/2022-26, bod 21).

[15] Z žaloby je patrné, že námitka stěžovatelky mířila primárně k nezákonnosti postupu žalovaného, který neumožnil stěžovatelce nahlédnout do podání polské daňové správy, z něhož měl být zřejmý důvod stažení žádosti polské daňové správy o mezinárodní pomoc. Kvůli tomu stěžovatelka nemohla ověřit závěry žalovaného o tom, že vymáhání daňového nedoplatku bylo vedeno oprávněně. Mezi účastníky řízení současně není sporné, že žádost o mezinárodní vymáhání polské daňové správy a její zpětvzetí nebyly stěžovatelce při nahlížení do spisu zpřístupněny. Zatímco stěžovatelka však tvrdí, že dané podání nebylo vůbec součástí spisu, podle žalovaného nebylo podání součástí veřejné části spisu, což je podloženo také obsahem spisu, který má Nejvyšší správní soud k dispozici (podání je zde založeno v neveřejné části spisu).

[16] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce v tom, že městský soud podstatu první námítky stěžovatelky skutečně nevypořádal. Ta totiž mířila primárně na nesprávný procesní postup žalovaného při nakládání s podáním polské daňové správy spočívající v tom, že žalobkyni toto podání nebylo v průběhu vymáhacího řízení vůbec zpřístupněno, přestože činila aktivní kroky k seznámení se s plným obsahem tohoto podání (mj. se při nahlížení do spisu dne 16. 1. 2023 přímo dotazovala na toto podání). Na danou argumentaci stěžovatelky městský soud nereagoval, čímž zatížil rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

[17] Městský soud vůbec neposuzoval, zda měla stěžovatelka právo seznámit se s žádostí o mezinárodní vymáhání a s podáním ze dne 23. 4. 2021 (tedy s komunikací mezi správci daně). Je sice pravdou, že i ve vykonávacím řízení může existovat tzv. neveřejná část spisu, jejíž obsah není daňovému subjektu při nahlížení do spisu ze zákonných důvodů zpřístupněn. Městský soud však měl vzhledem k podstatě námítky stěžovatelky zhodnotit, zda byla tato komunikace mezi správci daně zařazena v souladu s § 65 odst. 1 daňového řádu do vyhledávací části spisu či nikoliv, tedy zejména zda zpřístupnění těchto dokumentů stěžovatelce mohlo zmařit či ohrozit cíl správy daní, či zda šlo o písemnosti sloužící výlučně potřebě správce daně. Nyní bude proto na městském soudu, aby k této problematice uvedl své přezkoumatelné úvahy. Pokud by soud dospěl k závěru, že se jednalo o vadný procesní postup, a že měla být tato komunikace stěžovatelce zpřístupněna, zhodnotí ještě, zda tento postup mohl mít vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného či nikoliv. Případně posoudí, zda je třeba stěžovatelce umožnit nahlížení do žádosti o mezinárodní vymáhání a další

komunikace mezi správci daně, tak aby mohla hájit svá práva (zejména argumentovat ve vztahu k námitce neoprávněnosti provedení exekuce). Nejvyšší správní soud poznamenává, že se některými aspekty mezinárodní pomoci s vymáháním pohledávek zabýval v rozsudku ze dne 11. 11. 2021, čj. 8 Afs 355/2019-34. Je však na městském soudu, aby zvážil, zda a v jakém rozsahu jsou závěry tam uvedené případně aplikovatelné na projednávanou věc.

[18] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítala, že nemůže posoudit a argumentovat, zda byla daňová exekuce vedena po právu, neboť žalovaný vycházel z podkladu, se kterým se nemohla seznámit. Nejvyšší správní soud však nyní nemůže posuzovat případnou neoprávněnost provedení exekuce, ani výklad § 182 odst. 1, 2 daňového řádu, neboť je třeba nejprve přezkoumatelně zhodnotit, zda byla zachována procesní práva stěžovatelky.

[19] Nejvyšší správní soud tedy považuje za důvodnou námitku stěžovatelky, že městský soud opomenul vypořádat podstatu její argumentace. Napadený rozsudek tak je nepřezkoumatelný, a to ve vztahu k námitce stěžovatelky, že se nemohla seznámit s podklady ve spise.

III.b Výklad § 2 odst. 5 daňového řádu

[20] Druhá námitka stěžovatelky se týká výkladu § 2 odst. 5 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení *příslušenstvím daně se rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné turzení daně sledují osud daně.* Vymezení exekučních nákladů je uvedeno v § 182 odst. 2 daňového řádu, podle něhož spočívají exekuční náklady *v náhradě nákladů za nařízení daňové exekuce, v náhradě nákladů za výkon prodeje a v náhradě hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce.*

[21] Stěžovatelka namítá, že již z první věty § 2 odst. 5 daňového řádu vyplývá, že exekuční náklady vůbec nejsou příslušenstvím daně a dané ustanovení se tedy na exekuční náklady vůbec nevztahuje. Městský soud se naopak v bodě 26 napadeného rozsudku ztotožnil s argumentací žalovaného, který pomocí argumentu *per eliminationem* dovodil, že exekuční náklady osud daně nesledují, tj. jsou samostatným právním nárokem, protože nejsou vyjmenovány ve větě druhé daného ustanovení mezi třemi typy příslušenství daně, které osud daně sledují. Městský soud dodal, že pro exekuční náklady navíc není třeba domýšlet korektiv sledování osudu daně, neboť zákonný korektiv je vyjádřen v § 182 odst. 1 daňového řádu a spočívá v oprávněnosti nákladů exekuce. Uvedené závěry dostatečně reagují na žalobní námitku stěžovatelky, a jsou tedy přezkoumatelné. Nelze proto i přes stručnost vypořádání ze strany městského soudu konstatovat, že by městský soud ve své reakci na žalobní námitku opominul její podstatu.

[22] Nejvyšší správní soud nad rámec posouzení městským soudem pouze doplňuje, že v první větě § 2 odst. 5 daňového řádu jsou za příslušenství daně považovány mj. náklady řízení, tedy i náklady řízení vymáhacího ve smyslu § 182 daňového řádu. Exekuční náklady vznikající podle daňového řádu proto obecně lze považovat za příslušenství daně (usnesení rozšířeného senátu NSS z 4. 4. 2023, čj. 2 Afs 24/2019-36, bod 72). To má významné důsledky pro další ustanovení daňového řádu, podle nichž např. u příslušenství daně

pokračování

nevzniká úrok z prodlení [§ 252 odst. 3 písm. c) daňového řádu], lze u něj žádat o prominutí stejně jako u daně (§ 259 daňového řádu) nebo má určeno konkrétní pořadí při hrazení nedoplatků [§ 152 odst. 1 písm. b) daňového řádu]. Ze samotného podřazení pod pojem příslušenství daně však ještě nelze dovozovat obecnou akcesoritu (závislost) příslušenství daně na hlavní daňové povinnosti nebo jiné možné teoretické konotace tohoto pojmu (rozsudek NSS z 28. 5. 2008, čj. 9 Afs 112/2007-72).

[23] Ve druhé větě § 2 odst. 5 daňového řádu zákon vyjmenovává, které typy příslušenství daně sledují osud daně. Až zde tedy zákonodárce prostřednictvím taxativního výčtu stanovuje akcesoritu určitých typů příslušenství daně na hlavní daňové povinnosti. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze 14. 12. 2017, čj. 9 Afs 286/2017-26, „*osudem daně se ve smyslu § 2 odst. 5 daňového řádu míní především hmotněprávní otázky existence daně*“ (bod 39). To znamená, že pokud v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně zanikne hlavní daňová povinnost (např. povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně), zaniká i povinnost uhradit penále spojené s tímto odvodem, které z ní vzešlo. K zániku povinnosti uhradit „vedlejší“ pohledávku přitom dochází *ex lege* (rozsudek NSS ze 15. 8. 2018 čj. 6 Afs 229/2018-21, bod 17, z 21. 4. 2021, čj. 4 Afs 102/2019-38, bod 44, ze dne 3. 6. 2020, čj. 8 Afs 128/2018-56, bod 19).

[24] Nejvyšší správní soud při shora uvedeném výkladu neopominul, že pojem příslušenství je obecným právním institutem používaným primárně v soukromém právu, přičemž § 510 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, stanoví vyvratitelnou právní domněnku, že práva i povinnosti týkající se hlavní věci se týkají i jejího příslušenství. Zvláštní úprava příslušenství daně uvedená v § 2 odst. 5 daňového řádu nicméně stanoví, které typy příslušenství daně sledují osud daně, tj. stanoví závislost pouze u výslovně vyjmenovaných forem příslušenství na hlavní daňové povinnosti. Zbývající typy příslušenství, mezi nimi i náklady řízení, pak *a contrario* osud daně nesledují. Příslušenství daně tak není v otázce závislosti hlavní a vedlejší daňové povinnosti obsahově vyprázdněným pojmem, u něhož by bylo nutno analogicky (resp. podpůrně) využívat soukromoprávní úpravu. Úprava příslušenství daně v daňovém řádu tedy podle Nejvyššího správního soudu nepřináší mezeru v právu, kterou by bylo třeba vyplňovat obsahem obecné úpravy příslušenství v občanském zákoníku (k otázce existence mezer v právu a jejich případného vyplnění lze odkázat na případy řešené mj. v rozsudku rozšířeného senátu NSS z 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004-54, č. 792/2006 Sb. NSS, rozsudku NSS z 21. 1. 2016, čj. 6 As 75/2015-17, z 22. 12. 2023, čj. 3 Ads 261/2022-27, body 33 a 34, či ze 7. 6. 2018, čj. 7 Afs 73/2018-61, bod 22).

[25] Z hlediska provedeného výkladu § 2 odst. 5 daňového řádu jsou tedy exekuční náklady jakožto typ nákladů řízení příslušenstvím daně, což má důsledky pro řadu dalších ustanovení daňového řádu. Jelikož ale nejsou uvedeny v taxativním výčtu druhé větě ustanovení, osud daně nesledují. Jsou tedy spravovány separátně, bez ohledu na trvání existence hlavní daňové povinnosti (obdobně *Lichnovský, Ondřej a kol. Daňový řád. Komentář. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 8*).

[26] Nejvyšší správní soud proto nemohl přisvědčit stěžovateli, že exekuční náklady, které jí vznikly podle § 178, § 182 a § 183 daňového řádu za nařízení daňové exekuce vydáním exekučního příkazu dne 6. 8. 2019 (právní moc 9. 8. 2019), nespádají pod pojem

příslušenství daně podle § 2 odst. 5 věty první daňového řádu. Jedná se o náklady řízení vzniklé podle daňového zákona, které vzhledem k dikci věty druhé § 2 odst. 5 daňového řádu nesledují osud hlavní daňové povinnosti, a bylo tak možno vymáhat je žalovaným nezávisle na odpadnutí hlavní daňové povinnosti (promlčení pohledávky polské daňové správy). Argumentace městského soudu uvedená v bodě 26 napadeného rozsudku je tedy správná. Druhá námitka stěžovatelky proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] Nejvyšší správní soud ze shora uvedených důvodů shledal kasační stížnost důvodnou, a proto rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm je městský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský 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 9. dubna 2024

Petr Mikeš
předseda senátu