

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Petra Průchy a soudkyně Mgr. Jany Brothánkové v právní věci žalobkyně: **AB CHEMITRANS, s. r. o.**, IČ 25383329, se sídlem Koperníkova 872, Nový Bohumín, zastoupená JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, advokátkou, se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. listopadu 2016, č. j. 3349443/16/3212-80541-803555 a č. j. 3349661/16/3212-80541-803555, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. října 2017, č. j. 22 Af 118/2016 – 22,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. října 2017, č. j. 22 Af 118/2016 - 22 a rozhodnutí žalovaného ze dne 4. listopadu 2016, č. j. 3349443/16/3212-80541-803555 a č. j. 3349661/16/3212-80541-803555 **se ruší.**

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši **23 342 Kč** k rukám zástupkyně žalobkyně JUDr. Mgr. Petry Novákové, advokátky, se sídlem náměstí Míru 341/15, Praha 2, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalovaný vydal dne 8. dubna 2016 zajišťovací příkazy č. j. 1359360/16/3201-00540-801187 a č. j. 1359224/16/3201-00540-801187, jimiž žalobkyni uložil uhradit částku k zajištění dosud nestanovené daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2013 (ve výši 2 520 584 Kč) a prosinec 2013 (ve výši 4 969 969 Kč). Téhož dne vydal žalovaný exekuční příkazy na přikázání pohledávky (daňového nedoplatku vzniklého z titulu vykonatelných zajišťovacích příkazů) z účtu. Žalobkyně tyto exekuční příkazy dne 13. dubna 2016 v plné výši uhradila.

[2] Dne 7. září 2016 vydal žalovaný dodatečné platební výměry č. j. 2929689/16/3212-51524-801247 a č. j. 2929718/16/3212-51524-801247, jimiž žalobkyni doměřil daň z přidané hodnoty za uvedená zdaňovací období ve výši, v jaké byla zajištěna zajišťovacími příkazy, a zároveň jí uložil povinnost uhradit penále ve výši 504 116 Kč (za zdaňovací období červenec 2013) a 993 993 Kč (za zdaňovací období prosinec 2013). Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání.

[3] Žalobkyně část nedoplatku spočívajícího v penále z doměřené daně uhradila dne 4. listopadu 2016. Následně žalovaný každým z rozhodnutí označeným v záhlaví (exekučními příkazy) nařídil daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu ve výši 887 624 Kč. Tyto exekuční příkazy nabyly právní moci dne 7. listopadu 2016. O týden později rozhodl žalovaný o zastavení daňové exekuce, neboť žalobkyně vymáhaný nedoplatek i exekuční náklady zcela uhradila.

[4] Žalobkyně napadla exekuční příkazy žalobou ke Krajskému soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“). Namítala, že žalovaný nebyl oprávněn vydat exekuční příkazy na základě dosud nepravomocných dodatečných platebních výměrů. Krajský soud však dospěl k závěru, že § 168 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, jenž byl v této věci aplikován, neváže splatnost doměřené daně k okamžiku právní moci dodatečného platebního výměru. Uplatní se tedy obecná zásada, že prvostupňové rozhodnutí správce daně je vykonatelné bez ohledu na svou právní moc. Splatnost doměřené daně včetně jejího příslušenství tím pádem nastala v okamžiku, kdy byly dodatečné platební výměry oznámeny žalobkyni, tedy dne 8. září 2016.

[5] Zbývá dodat, že odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům Odvolací finanční ředitelství zamítlo rozhodnutím ze dne 24. srpna 2017, č. j. 36158/17/5300-22442-707666. Pravomocným se toto rozhodnutí stalo dne 25. srpna 2017.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[6] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) včas kasační stížnost, jíž se domáhala zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení, eventuálně zrušení i žalobou napadených exekučních příkazů. Stejně jako v žalobě stěžovatelka namítala, 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. Dle názoru stěžovatelky není v daňovém řádu zakotvena žádná obecná zásada, dle 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.

[7] Stěžovatelka zdůraznila, 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. Stěžovatelka rovněž upozornila, 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 stěžovatelka upřednostňuje výklad pro daňové subjekty příznivější, a to s ohledem na zásadu *in dubio pro libertate*.

[8] 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 (a případné korekci stanovené daně a z ní vzniklého penále v odvolacím řízení) by tuto závažnost ještě umocnila.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti pouze odkázal na své vyjádření k žalobě s tím, že se jeho stanovisko nezměnilo.

[10] Jelikož vyjádření žalovaného nepřineslo žádné nové skutečnosti ani argumenty, nepovažoval Nejvyšší správní soud za nutné zasílat je stěžovatelce k případné replice.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

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

III.1. Podmínky řízení

[12] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval podmínkami řízení před krajským soudem. Podle § 68 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) totiž není žaloba proti rozhodnutí správního orgánu přípustná, pokud žalobce nevyčerpal řádné opravné prostředky, připouští-li to zvláštní zákon. Stěžovatelka podala žalobu proti exekučnímu příkazu, proti němuž opravné prostředky uplatnit nelze (§ 178 odst. 4 daňového řádu), lze proti němu však podat námitku podle § 159 daňového řádu. Nejvyšší správní soud nicméně v rozsudku ze dne 26. listopadu 2015, č. j. 7 Afs 131/2015 - 32, č. 3381/2016 Sb. NSS, dospěl k závěru, že předchozí podání námitky není podmínkou pro podání žaloby proti exekučnímu příkazu

vydanému v daňovém řízení. Čtvrtý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. března 2017, č. j. 4 Afs 1/2017 - 193, dále dovodil, že i rozhodnutí správce daně o námitce proti exekučnímu příkazu je přezkoumatelné v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s.

[13] První senát Nejvyššího správního soudu předložil usnesením ze dne 21. prosince 2017, č. j. 1 Afs 271/2016 - 44 v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. otázku, zda lze zákonnost exekučního příkazu zpochybnit přímo žalobou proti tomuto rozhodnutí, nebo je před jejím podáním třeba vyčerpat prostředek ochrany v podobě námitky podle § 159 daňového řádu. První senát Nejvyššího správního soudu totiž nepovažuje za žádoucí dvojkolejnost přezkumu exekučních příkazů, kterou zakládá výše citovaná judikatura – tedy jak v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu, tak v řízení o námitkách a v případném řízení o žalobě proti rozhodnutí o námitkách.

[14] Nyní rozhodující šestý senát Nejvyššího správního soudu (respektive jeho předseda) proto zvažoval, zda není na místě řízení v souladu s § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. přerušit a vyčkat rozhodnutí rozšířeného senátu ve věci sp. zn. 1 Afs 271/2016. Dospěl přitom k závěru, že tomu tak není. Stěžovatelka totiž podala žalobu proti exekučním příkazům v době, kdy z judikatury Nejvyššího správního soudu (konkrétně z rozsudku č. j. 7 Afs 131/2015 - 32 a na něj navazujících rozhodnutí, například z rozsudků ze dne 27. ledna 2016, č. j. 6 Afs 115/2015 - 25 a ze dne 3. listopadu 2016, č. j. 9 Afs 284/2015 - 48) jednoznačně vyplývalo, že exekuční příkazy lze správní žalobou napadnout přímo, bez předchozího podání námitky. Z tohoto předpokladu vycházel při zkoumání podmínek řízení i krajský soud. Rozhodnutí čtvrtého senátu, které navíc dosavadní judikatuře nijak neodporuje (pouze vede k důsledkům, které první senát považuje za nežádoucí) bylo vydáno až poté, co žalobkyně – v oprávněné důvěře v dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu – napadla žalobou přímo exekuční příkazy vydané žalovaným. Šestý senát Nejvyššího správního soudu tak má za to, že i kdyby rozšířený senát ve věci sp. zn. 1 Afs 271/2016 dospěl k závěru, že se sedmý senát mýlil a žalobě proti exekučnímu příkazu musí přecházet podání námitek, nemohlo by to nyní projednávaný případ nijak ovlivnit. Rozšířený senát totiž setrvale zastává stanovisko, že pokud dojde v důsledku jeho sjednocovací činnosti k judikaturnímu odklonu „*nelze nově přijatý názor zásadně aplikovat zpětně, pokud by v důsledku této změny účastníci řízení, resp. soukromé subjekty, jednající v důvěře ve stávající judikaturu, ztratili přístup k soudu*“ (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. prosince 2017, č. j. 1 Afs 58/2017 - 41 či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. července 2009, č. j. 2 As 34/2009 - 65). V tomto případě by přitom následování případného obratu v judikatuře znamenalo pro stěžovatelku nemožnost domoci se ochrany svých práv u soudu, neboť by její žaloba byla odmítnuta, přičemž jí však již dávno uplynula třicetidenní lhůta pro podání námitky proti exekučnímu příkazu.

[15] Z tohoto důvodu není nutné přerušit řízení a vyčkat na rozhodnutí rozšířeného senátu, které nemůže posouzení podmínek tohoto řízení nijak ovlivnit.

III.2. Vlastní posouzení

[16] Exekuční příkaz (§ 178 daňového řádu) lze vydat pouze na základě exekučního titulu. Podle § 176 odst. 1 daňového řádu může být exekučním titulem výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní, vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité

plnění, nebo vykonatelný zajišťovací příkaz. Exekuční titul musí být označen ve výroku exekučního příkazu [§ 178 odst. 2 písm. d) daňového řádu].

[17] Žalobou napadené exekuční příkazy označují jako exekuční titul vykonatelný výkaz nedoplatků sestavený ke dni 4. listopadu 2016. Platí přitom, že výkaz nedoplatků je vykonatelný, pokud jsou vykonatelné všechny položky v něm uvedené, to znamená, pokud jsou vykonatelná všechna rozhodnutí, která byla podkladem pro zanesení příslušných částek do evidence daní (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. března 2007, č. j. 20 Cdo 1204/2006). Měl-li tedy být ke dni vydání napadených exekučních příkazů vykonatelný výkaz nedoplatků, musel být vykonatelný i dodatečný platební výměr na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2013 (penále vzniklé z daně doměřené za zdaňovací období červenec 2013 stěžovatelka uhradila ještě před zahájením exekučního řízení).

[18] Podle § 103 odst. 2 daňového řádu je vykonatelné rozhodnutí, které je účinné (bylo daňovému subjektu oznámeno – srov. § 101 odst. 5 daňového řádu), proti němuž se nelze odvolat, nebo nemá odvolání odkladný účinek, a uplynula-li lhůta k plnění, pokud byla stanovena. V daňovém řízení přitom obecně platí, že rozhodnutí jsou předběžně vykonatelná, tedy že odvolání nemá odkladný účinek, nestanoví-li zákon jinak (§ 109 odst. 5 daňového řádu).

[19] Ačkoli odvolání proti (dodatečným) platebním výměrům daňový řád výslovně odkladný účinek nepřiznává, stanoví splatnost daně vyměřené (doměřené) rozhodnutím správce daně ve lhůtě patnácti dnů od právní moci rozhodnutí (§ 139 odst. 3 a § 143 odst. 5 daňového řádu). Důsledky jsou přitom podobné těm, jaké by měl odkladný účinek odvolání proti platebním výměrům, neboť splatnost, a tedy i vymahatelnost vyměřené (doměřené) částky se odsouvá až za právní moc rozhodnutí (k důvodům, proč zákonodárce zvolil tuto cestu a nikoli výslovné přiznání odkladného účinku odvolání proti platebním výměrům, srov. důvodovou zprávu k § 139 daňového řádu, sněmovní tisk 685/0, 5. volební období, www.psp.cz).

[20] Daň doměřená správcem daně je tedy obecně splatná (a lze ji vymáhat) až uplynutím lhůty 15 dnů od právní moci dodatečného platebního výměru. Ve stejném okamžiku se v rozhodném období stávalo splatným i penále z doměřené daně (§ 251 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 30. června 2017).

[21] Pro splatnost daně, na niž byl ještě před jejím stanovením vydán zajišťovací příkaz, však zákon stanoví speciální pravidlo. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu platí, že *dojde-li ke stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně. Pokud tak vznikl vratitelný přeplatek, správce daně jej vrátí bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.*

[22] Krajský soud citovaná ustanovení vyložil tak, že § 168 odst. 4 daňového řádu je speciálním ustanovením vůči § 143 odst. 5 tohoto zákona tak, že „*zcela nahrazuje jeho ustanovení o splatnosti, a to jak co do délky pariční lhůty, tak i co do počátku běhu této lhůty*“, neboť neobsahuje žádnou zmínku o právní moci dodatečného platebního výměru. Dle názoru krajského soudu se tak uplatní obecné pravidlo, že odvolání proti rozhodnutí

vydanému v daňovém řízení nemá odkladný účinek a dodatečný platební výměr vydaný po zajištění daně zajišťovacím příkazem je předběžně vykonatelný. Stěžovatelka naopak tvrdí, že § 168 odst. 4 modifikuje pouze tu část pravidla uvedeného v § 143 odst. 5 daňového řádu, která se týká patnáctidenní lhůty k plnění, zatímco navázání splatnosti doměřené daně a z ní vzniklého penále na právní moc dodatečného platebního výměru zůstává zachována. Ke stanovení (a splatnosti) daně by tedy při výkladu zastávaném stěžovatelkou docházelo až právní mocí dodatečného platebního výměru.

[23] Nejvyšší správní soud předesílá, že příslušenství daně (penále) bylo stěžovatelce stanoveno až v dodatečných platebních výměrech; předchozí zajištění daně zajišťovacími příkazy se příslušenství netýkalo. Argumentaci krajského soudu ustanovením § 168 odst. 4 daňového řádu, ve vztahu k příslušenství daně, by proto bylo možné označit za poněkud mimoběžnou. Krajský soud se však touto argumentační linií vydal, z důvodů pochopitelných (zřejmě vzhledem k jednotnému právnímu režimu příslušenství daně a daně ve smyslu § 2 odst. 4 a 5 daňového řádu), a stěžovatelka s ní polemizovala v kasační stížnosti, proto se i Nejvyšší správní soud výkladem krajského soudu zabývá.

[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 tvrzené 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, ve znění pozdějších předpisů, 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. října 2007, č. j. 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. listopadu 2017, č. j. 10 Afs 206/2017 - 39).

[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, Leges: Praha2015). 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.

[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 nález Ústavního soudu ze dne 15. prosince 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, N 145/31 SbNU 291). 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 ČR, 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. září 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, N 142/06 SbNU 373).

[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.

[28] Vymáhání stanovené daně ještě před právní mocí platebních výměrů je i z pohledu státu poměrně neefektivní. V případě snížení zjištěné daňové povinnosti v odvolacím řízení (nemluvě o situaci, kdy by odvolací orgán nestihl rozhodnout před koncem prekluzivní lhůty a musel by zrušit platební výměr a zastavit daňové řízení), ale až poté, co by byla daň či její příslušenství na základě nepravomocného platebního výměru vymožena, by totiž stát musel takto vzniklý přeplatek vracet. Nejvyšší správní soud připomíná, že cílem navázání splatnosti daně stanovené platebním výměrem na jeho právní moc bylo zabránit přesně takovým situacím – slovy důvodové zprávy k daňovému řádu (citována výše) eliminovat následné náhrady škody v případech, kdy odvolací orgán konstatuje nesprávnost stanovené daně, v důsledku čehož byla za účinnosti zákona o správě daní a

poplatků, kdy byly platební výměry bez dalšího předběžně vykonatelné, část uhrazených prostředků daňovým subjektům vracena i s příslušným úrokem. Zatímco výklad předestřený stěžovatelkou tento cíl zákonodárce sleduje, krajský soud tím, že daň doměřenou po zajištění daně považuje za splatnou bez ohledu na právní moc dodatečného platebnímu výměru, jde přímo proti němu.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud uzavírá, že ačkoli daňový řád nepřiznává odvolání proti dodatečným platebním výměrům výslovně odkladný účinek, nebyly dány podmínky pro zahájení exekučního řízení, neboť doměřená daň dosud nebyla splatná. Ke splatnosti daně došlo až ke dni právní moci rozhodnutí, jímž Odvolací finanční ředitelství zamítlo odvolání stěžovatelky proti dodatečným platebním výměrům (tedy 25. srpna 2017). 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.

[30] Kasační stížnost je tedy důvodná, pročež Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. platí, že *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu*. V dané věci jsou podmínky pro tento postup splněny, neboť důvodem pro kasační zásah Nejvyššího správního soudu byl nesprávný postup žalovaného, který krajský soud svým rozhodnutím posvětil. Pokud by byla věc vrácena krajskému soudu, neměl by jinou možnost, než rozhodnutí žalovaného zrušit. Nejvyšší správní soud proto v souladu se zásadou procesní ekonomie podle § 110 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodl tak, že sám obě napadená rozhodnutí žalovaného zrušil. Nejvyšší správní soud zároveň dospěl k závěru, že v této věci nejsou splněny podmínky pro postup podle § 78 odst. 4 s. ř. s., tedy pro vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Exekuční řízení je totiž zahájeno vydáním exekučního příkazu (§ 178 odst. 1 daňového řádu), který byl však tímto rozsudkem zrušen, neboť neměl být vůbec vydán. Tak byla „věc“, kterou by bylo možno žalovanému vrátit, skončena a tím pádem neexistuje žádné řízení, v němž by mohl žalovaný pokračovat.

[31] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. rozhodne Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného na základě § 120 s. ř. s., má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[32] Stěžovatelka, která měla v řízení plný úspěch, uhradila soudní poplatek 5 000 Kč za podání kasační stížnosti (položka 19 přílohy k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů). V řízení před krajským soudem uhradila

stěžovatelka soudní poplatek 6 000 Kč za každý z exekučních příkazů, proti nimž svou žalobou brojila [položka 18 bod 2 písm. a) přílohy k zákonu o soudních poplatcích].

[33] Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem zastoupena advokátkou. Ze spisů vyplývá, že v řízení před krajským soudem učinila právní zástupkyně úkony právní služby – převzetí a příprava právního zastoupení [§ 11 odst. 1 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)] a sepis a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. V řízení před Nejvyšším správním soudem učinila zástupkyně stěžovatelky jeden úkon právní služby, a to sepis a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], celkem tedy učinila tři úkony právní služby podle advokátního tarifu. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5, aplikovaného na základě § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, 3 100 Kč, k níž je podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupkyně stěžovatelky je plátkyní daně z přidané hodnoty, proto se výsledná částka zvyšuje o 21 % představujících výši této daně na celkových 12 342 Kč.

[34] Celková náhrada nákladů řízení pro stěžovatelku, čítající odměnu za zastupování a uhrazené soudní poplatky, tedy představuje částku 23 342 Kč. K jejímu uhrazení byla stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[35] Žalovaný ve věci neměl úspěch, náhrada nákladů řízení mu tudíž nenáleží.

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

V Brně dne 14. března 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu