

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Aleše Roztočila, Filipa Dienstbiera, Zdeňka Kühna, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové a Karla Šimky v právní věci žalobce: **P. K.,** zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj,** se sídlem Hálkova 14, Plzeň, 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,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 8. 2018, č. j. 30 Af 28/2017 - 39, **se ruší.**

II. Rozhodnutí (exekuční příkaz) Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 30. 3. 2017, č. j. 619053/17/2301-80541-403350, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem **28.570 Kč** do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Mgr. Jakuba Hajdučíka, advokáta, se sídlem Sluneční nám. 14, Praha 5.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci jde o posouzení otázky, zda v případě soudního přezkumu exekučního příkazu vydaného na základě zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň lze zkoumat též otázku prekluze práva vyměřit takto zajištěnou daň.

II. Předcházející řízení

[2] Žalovaný vydal dne 19. 7. 2016 podle § 103 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH"), celkem 17 zajišťovacích příkazů na dosud nestanovenou daň z přidané hodnoty za období květen 2012 až září 2013, které se staly vykonatelnými dnem svého vydání. Na základě uvedených zajišťovacích příkazů žalovaný vydal v záhlaví označený exekuční příkaz, kterým nařídil daňovou exekuci přikázáním pohledávky žalobce z bankovního účtu u Citfin, spořitelní družstvo.

[3] Nadepsaným rozsudkem zamítl Krajský soud v Plzni žalobu proti uvedenému exekučnímu příkazu. Krajský soud v odůvodnění odkázal na rozsudek NSS 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. Zřízení zástavního práva k nemovitostem není jedinou možností zajištění splnění povinnosti plynoucí ze zajišťovacího příkazu. Je na úvaze správce daně, zda pro splnění povinnosti uložené zajišťovacím příkazem zřídí zástavní právo, nebo k vymáhání nedoplatku nařídí daňovou exekuci. V projednávaném případě správce daně nezvolil nepřiměřený či nevhodný způsob exekuce ve vztahu k výši zajištěné částky. Jestliže měl správce daně poznatky o předpokládaném vysokém daňovém nedoplatku, o tom, že movitý a nemovitý majetek žalobce nebude stačit k jeho úhradě a zároveň že žalobce má peněžní prostředky na účtu u poskytovatele bankovních služeb, pak je logický rychlý postup, který znemožní jejich převod mimo dispozici správce daně.

[4] Krajský soud se neztotožnil s námitkami žalobce uplatněnými až po uplynutí lhůty pro podání žaloby v jejím doplnění ze dne 20. 8. 2018, 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. Na tom nic nemění ani to, že v projednávaném případě exekučním titulem byl zajišťovací příkaz.

III. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného k ní

[5] Žalobce (stěžovatel) proti rozsudku krajského soudu brojil kasační stížností. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť krajský soud se pouze ztotožnil s judikaturou NSS, aniž by se blíže vypořádal s argumentací, kterou se stěžovatel domáhal odklonu od této judikatury. 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 práva stanovit daň 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).

[6] 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.

[7] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu. 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.

IV. Právní názor postupujícího senátu

[8] Stěžovatel v kasační stížnosti brojil proti názoru krajského soudu ohledně nemožnosti uplatnění námitky prekluze daňové povinnosti v rámci soudního přezkumu exekučního příkazu. Při předběžném posuzování této právní otázky druhý senát NSS dospěl k závěru odlišnému od názoru, který vyslovil samotný druhý senát v případě totožného stěžovatele v rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č. j. 2 Afs 274/2018 - 36. Věc proto postoupil rozšířenému senátu.

[9] V rozsudku č. j. 2 Afs 274/2018 - 36 Nejvyšší správní soud vyslovil, že otázkou prekluze daňové povinnosti se není možno zabývat v exekučním řízení. 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 akty. „*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.*“ (rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017 - 76) 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 NSS ze dne 27. 11. 2019, č. j. 2 Afs 274/2018 - 36), ovšem jen cestou zastavení exekuce.

[10] Z judikatury tedy plyne několik zásadních pravidel pro posuzování prekluze práva vyměřit daň, jsou-li exekučním titulem zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň. 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. Stejně tak je třeba tuto otázku posuzovat z úřední povinnosti i k námitce daňového subjektu při rozhodování o odvolání proti zajišťovacímu příkazu. Pokud a dokud je zajišťovací příkaz vykonatelný, je třeba mít dle stávající judikatury pro účely daňové exekuce za to, že je způsobilým podkladem pro nařízení a provedení exekuce; ve fázi nařízení exekuce (vydání exekučního příkazu) není prostor otázku prekluze zajištěné daně zkoumat.

[11] 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, potenciálně otevřena. V tomto ohledu je situace odlišná od exekuce platebního výměru.

[12] Postupující senát má za to, že s ohledem na zvlášť citlivou povahu zajišťovacího příkazu je třeba otázku případné prekluze práva stanovit daň zkoumat i ve fázi nařízení daňové exekuce (vydávání exekučního příkazu). Dosavadní judikatura tuto mezeru v právní ochraně daňového subjektu dovodila zřejmě 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 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. U exekuce tak specifického exekučního titulu, jakým jsou zajišťovací příkazy na dosud nestanovenou daň, to však nemůže být dostatečným důvodem pro výjimku z jinak „kontinuální“ povinnosti správce daně *ex offo* zkoumat, zda daň dosud nestanovená není prekludována. Správce daně má proto i ve fázi vydávání exekučního příkazu z úřední povinnosti zkoumat, zda 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.

[13] Tím by byla vyřešena i některá úskalí spojená s náhradou škody způsobené jednáním státu v určitých specifických situacích. Podle dosavadní judikatury nelze dosáhnout zrušení exekučního příkazu k vymožení zajišťovacího příkazu na dosud nestanovenou daň kvůli jeho vadě spočívající v prekluzi práva tuto daň stanovit. I když tedy bude z tohoto důvodu následně exekuce zastavena, zůstane nedotčen samotný exekuční příkaz. 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.: *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 zároveň uzavřena cesta k úroku podle § 254 odst. 1 písm. c) a odst. 5 daňového řádu z částky uhrazené na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu. Daňový subjekt by pak neměl otevřenu ani jednu z cest reparace újmy způsobené exekucí zajišťovacího příkazu na daň již prekludovanou.

V. Posouzení věci rozšířeným senátem

V.1. Pravomoc rozšířeného senátu

[14] Rozšířený senát nejprve zvážil, zda má pravomoc rozhodnout spornou právní otázku.

[15] V bodě 20 rozsudku č. j. 2 Afs 274/2018 - 36, ve věci téhož stěžovatele, který v rámci soudního přezkumu jiných exekučních příkazů k vymožení týchž zajišťovacích příkazů na daň dosud nestanovenou uplatnil obdobnou argumentaci jako v této věci, druhý senát vyslovil tento názor: „*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 popsanými judikatorními východisky fakticky brojil nikoli proti exekučním příkazům, ale přímo proti exekučním titulům, které byly podkladem pro jejich vydání* [tj. zajišťovacích příkazů na daň dosud nestanovenou, pozn. rozšířeného senátu]. *V řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu je tedy vyloučena možnost zabývat se věcně otázkou tvrzených vad exekučního titulu záležejících v překročení prekluzivní lhůty pro stanovení daně*.“

[16] Pro založení pravomoci rozšířeného senátu je podstatné to, že druhý senát v usnesení o postoupení této věci rozšířenému senátu dospěl k názoru zcela odlišnému od názoru přijatého v rozsudku č. j. 2 Afs 274/2018 - 36, tedy, že ve specifickém případě nařízení exekuce na základě zajišťovacích příkazů na daň dosud nestanovenou je třeba zkoumat, zda v době vydání exekučního příkazu zaniklo právo stanovit daň, která je předmětem zajištění.

[17] Je tedy dána pravomoc rozšířeného senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. zabývat se věcí, která mu byla druhým senátem postoupena.

V.2. Posouzení sporné otázky

[18] Rozšířený senát nejprve uvádí, že nemůže přisvědčit obecné námitce nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek důvodů. Krajský soud se totiž námitkami uplatněnými stěžovatelem řádně zabýval a srozumitelně vysvětlil, proč je považoval za nedůvodné. Zabýval se i dodatečně uplatněnou argumentací stěžovatele týkající se prekluze práva stanovit zajišťovanou daň. S odkazem na dosavadní judikaturu Nejvyššího správního soudu uzavřel, že tato otázka není pro nařízení exekuce podstatná. Na tom nic nemění ani to, že tento závěr není správný, jak bude dále vysvětleno.

[19] Než rozšířený senát přistoupí k posouzení věci samé, považuje dále za potřebné předeslat, že při exekuci na základě exekučního titulu - rozhodnutí, kterým se stanoví daň (§ 147 odst. 1 daňového řádu), - správce daně ověřuje pouze existenci a vykonatelnost, nikoli správnost a zákonnost exekučního titulu. Již v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, č. 791/2006 Sb. NSS, rozšířený senát na jedné straně připustil soudní přezkum exekučního příkazu, avšak zároveň zdůraznil, že „*soudní přezkum může být zaměřen zejména na vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce, na vykonatelnost exekučního titulu, na jeho právní účinnost vůči povinnému apod., nikoliv již na přezkum důvodnosti samotného exekučního titulu*“. To platí i pro případnou vadu rozhodnutí o stanovení daně spočívající v nedodržení lhůty pro stanovení daně upravené v § 148 daňového řádu mající za následek zánik práva daň stanovit. Takové vady je daňový subjekt oprávněn uplatnit v rámci opravných prostředků a žaloby proti rozhodnutí o stanovení daně, přičemž k případné prekluzi práva stanovit daň jsou správní orgány i soudy povinny přihlédnout z moci úřední. To vyplývá mj. z bohaté judikatury Ústavního soudu, viz např. nálezy ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08 a sp. zn. IV. ÚS 1418/07, nebo ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07.

[20] Ve fázi exekuce nařizované na základě exekučního titulu (rozhodnutí o stanovení daně) již ovšem není prostor pro uplatnění námitky nezákonnosti tohoto exekučního titulu spočívající v prekluzi práva stanovit daň, tím méně jsou správní soudy povinny k takové vadě přihlédnout z moci úřední. Potud není co měnit na dosavadní ustálené judikatuře tohoto soudu vyjádřené např. v rozsudku ze dne 16. 9. 2009, č. j. 9 Afs 28/2009 – 124: „*Exekuční řízení není ani pokračováním nalézacího řízení, ani duplicitním nalézacím řízením. Prekluze práva vyměřit celní dluh je vadou nalézacího řízení, přičemž jakékoli námitky, jež jsou svým charakterem námitkami uplatnitelnými v nalézacím řízení, jsou neslučitelné se skutečnostmi rozhodnými pro nařízení exekuce. Okolnost, zda je právo vyměřit celní dluh prekludováno, se při nařízení exekuce nezkoumá.*“ Shodně se v rozsudku ze dne 5. 11. 2013, č. j. 2 Afs 76/2013 - 23, uvádí, 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.*“

[21] Mýlí se naopak stěžovatel, pokud z nálezů Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, dovozoval nutnost přihlédnout v exekučním řízení k vadě exekučního titulu – rozhodnutí o stanovení daně – spočívající v prekluzi práva daň stanovit. Uvedené nálezy se zabývaly vždy otázkou *ex offo* zohlednění takové vady v rámci soudního přezkumu právě rozhodnutí o stanovení daně. Stěžovatel rovněž nedůvodně hledá domnělé rozpory v různých rozhodnutích Nejvyššího správního soudu k této otázce, neboť žádné z jím zmiňovaných rozhodnutí se netýká možného zohlednění nezákonnosti rozhodnutí o stanovení daně (spočívající v prekluzi práva daň stanovit) při nařízení daňové exekuce.

[22] Rozšířený senát má ovšem ve shodě s předkládajícím senátem za to, že rozsudek č. j. 2 Afs 274/2018 - 36, od něhož se chce předkládající senát odchýlit, dostatečně nezohlednil odlišnost exekuce nařizované dle vykonatelného zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou od shora uvedené „standardní" situace, v níž je exekučním titulem vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně.

[23] Zajišťovacími příkazy (dle dřívější úpravy obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) a jejich soudním přezkumem se zabýval rozšířený senát v rozsudku ze dne 24. 11. 2009, čj. 9 Afs 13/2008 - 90, č. 2001/2010 Sb. NSS, věc *CZT*. V bodě 25 tohoto rozsudku konstatoval, že je „*v hrubém nepoměru postavení správce daně, jemuž zákon nestanovuje pevné mantinely pro následný postup po vydání zajišťovacího příkazu, s postavením daňového subjektu, jenž naopak je povinen daň zajistit částkou, stanovenou v rozhodnutí správce daně, který ve svém uvážení není nijak limitován. Proti rozhodnutí správce daně je sice přípustné odvolání, avšak bez toho, že by bylo nadáno odkladným účinkem. Pokud naopak daňový subjekt správcem daně uloženou povinnost ve velmi krátké třídenní lhůtě nesplní, hrozí mu, že splnění povinnosti bude vymáháno dalšími způsoby, např. daňovou exekucí. Problematickou je také platnost zajišťovacího příkazu. Platnosti zajišťovací příkaz pozbývá buďto v ojedinělých případech nerozhodnutím správce daně o odvolání v zákonné třicetidenní lhůtě, splatností daně či uplynutím lhůty pro stanovení daňové povinnosti podle § 47 d. ř. Také možnost domáhat se nápravy důsledků způsobených nezákonným zajišťovacím příkazem, kdy např. bude jistina stanovena v nepřiměřené výši, v rámci vydání konečného rozhodnutí či v rámci jeho soudního přezkumu, nepředstavuje pro daňový subjekt efektivní způsob obrany. Konečné rozhodnutí nemusí být jednak vůbec vydáno, jednak v rámci tohoto rozhodnutí nemusí být vůbec rozhodováno o vztazích upravených zajišťovacím příkazem. Z uvedených důvodů proto nelze zajišťovací příkaz vydávaný podle § 71 odst. 1 d. ř. považovat za rozhodnutí předběžné povahy podle § 70 písm. b) s. ř. s. vyloučené ze soudního přezkumu*."

[24] Právní úprava zajištění daně dosud nestanovené obsažená v nyní účinném daňovém řádu je obdobná. Ve vztahu k uplynutí lhůty pro stanovení daně je ovšem třeba konstatovat, že daňový řád nestanoví automatický zánik účinnosti zajišťovacího příkazu, nýbrž pouze stanoví povinnost správce daně v takovém případě dle § 168 odst. 3 daňového řádu o neúčinnosti zajišťovacího příkazu neprodleně rozhodnout. Na uplynutí lhůty pro stanovení daně v případě exekuce nařízené na základě zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou není ani výslovně pamatováno v ustanoveních týkajících se daňové exekuce. Např. ve výčtu důvodů pro zastavení exekuce v § 181 odst. 2 daňového řádu není uveden zánik práva daň stanovit [výkladem lze ovšem dovozovat, že v takovém případě by byl naplněn důvod dle písm. b), popř. i) cit. ustanovení – k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2019, č. j. 8 Afs 250/2018 - 54, č. 3950/2020 Sb. NSS].

[25] Vykonatelným rozhodnutím o stanovení daně je otázka dodržení lhůty pro stanovení daně autoritativně rozhodnuta. Tak tomu však není v případě rozhodnutí o zajištění daně. Právě tato okolnost je však klíčová pro to, zda se má tato otázka posuzovat při vydání exekučního příkazu. Dodržení prekluzivní lhůty je nutnou podmínkou pro stanovení daně. Od náhradní splatnosti daně pak započíná běh lhůty pro placení (a vymáhání) daně dle § 160 odst. 1 daňového řádu. Naproti tomu při vydání zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je otázka dodržení lhůty pro stanovení

daně sice relevantní (v případě, že právo daň stanovit v důsledku uplynutí propadné lhůty zaniklo, by nebyla naplněna podmínka spočívající v pravděpodobnosti, že daň bude stanovena), avšak nedochází ke konzumaci této lhůty, která naopak plyne dále a k jejímu marnému uplynutí může dojít až po vydání zajišťovacího příkazu.

[26] Z uvedeného srovnání lze dovodit, že ač exekuce dle zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je nařizována a prováděna dle právní úpravy daňové exekuce používané též na vymáhání daňových nedoplatků vyplývajících z exekučních titulů, kterými jsou vykonatelná rozhodnutí o stanovení daně (srov. § 176 odst. 1 daňového řádu), její charakter je odlišný. Uchovává si nadále povahu zajišťovacího opatření. To souvisí dále i s předstižným účinkem zajišťovacího příkazu, který se stává vykonatelným již doručením, popř. uplynutím krátké třídenní pariční lhůty (§ 109 odst. 5, § 167 odst. 3 daňového řádu), popř. v některých případech dokonce již samotným vydáním tohoto příkazu (§ 103 zákona o DPH). Před samotným nařízením exekuce dle zajišťovacího příkazu tedy zpravidla ani není příležitost, aby se daňový subjekt mohl účinně dovolat prekluze práva stanovit zajišťovanou daň v řízení před správcem daně, resp. v odvolacím řízení. Toto vše posiluje hrubou asymetrii právního postavení daňového subjektu ve srovnání se správcem daně, na kterou přiléhavě poukázal rozšířený senát již ve shora citovaném rozsudku ve věci *CZT*. Tím spíše musí být dbáno na ochranu práv daňového subjektu a vyžadováno od správce daně, aby při zajištění daně dosud nestanovené postupoval s maximální obezřetností a vyvaroval se takových zásahů do práv daňového subjektu, které pro dosažení účelu zajišťovacího řízení nejsou nezbytné (viz např. rozsudek NSS ze dne 28. 3. 2019, č. j. 2 Afs 392/2017 - 48, č. 3975/2020 Sb. NSS).

[27] Při zohlednění všech těchto odlišností nelze trvat u exekuce zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou na aplikaci závěrů shora zmíněné judikatury vylučující zkoumání otázky prekluze práva stanovit daň při nařízení „standardní“ exekuce dle exekučního titulu, kterým je vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně. Naopak správce daně, a poté i správní soud rozhodující o žalobě proti exekučnímu příkazu nařizujícímu exekuci na základě zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou, jsou povinni z úřední povinnosti zkoumat, zda právo stanovit daň, která je předmětem zajištění, do dne vydání exekučního příkazu nezaniklo uplynutím propadné lhůty stanovené v § 148 daňového řádu.

[28] K tomu přistupuje rovněž předkládajícím senátem zmíněné hledisko nutnosti zajistit přístup k náhradě škody způsobené daňovému subjektu, vůči němuž byla nařízena exekuce k vymožení zajišťovacím příkazem uložené povinnosti složit jistotu na daň, u níž došlo k zániku práva ji stanovit. Nutnost zajištění ústavně zaručeného práva na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím správního orgánu dle čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, které je podmíněno zrušením či změnou takového nezákonného rozhodnutí, je důležitým kritériem při úvahách o výkladu zákonných ustanovení o mezích práva na přístup k soudu ve věcech správního soudnictví (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 7. 9. 2010, čj. 7 As 26/2009 - 58, č. 2191/2011 Sb. NSS, bod 29, nebo usnesení rozšířeného senátu ze dne 8. 12. 2009, čj. 7 As 69/2008 - 47, č. 1996/2010 Sb. NSS, bod 32). Zde je třeba konstatovat, že § 254 daňového řádu, zejména ve znění nyní účinném, stěží poskytuje prostor pro kompenzaci prostřednictvím úroku z neoprávněného jednání správce daně u újmy způsobené neoprávněným nařízením a prováděním exekuce

povinnosti vyplývající ze zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou, pokud zajišťovací příkaz není zrušen pro nezákonnost. V takovém případě daňovému subjektu nezbývá jiná cesta než případnou újmu vymáhat dle 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). Ten pak v § 8 odst. 1 podmiňuje vznik nároku na náhradu škody zrušením či změnou nezákonného rozhodnutí. I pro dosažitelnost kompenzace újmy způsobené nezákonnou exekucí prekludované daňové povinnosti na základě zajišťovacího příkazu je proto nezbytné, aby soudní přezkum exekučního příkazu zahrnoval i to, zda u zajišťované dosud nestanovené daně ke dni vydání exekučního příkazu neuplynula lhůta pro její vyměření.

[29] Nutnost takového zkoumání vyplývá i z okolností právě rozhodované věci. Soudu je totiž z úřední činnosti, konkrétně z jiných rozhodnutí ve věcech stejného stěžovatele, známo, že prekluzívní lhůta pro stanovení daně z přidané hodnoty u stěžovatele za období leden 2011 až září 2013 (zajištěné zajišťovacími příkazy, na jejichž základě byl vydán exekuční příkaz, který je předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci) vskutku marně uplynula, a to dne 15. 11. 2016. Vyplývá to z rozsudku NSS ze dne 12. 9. 2018, č. j. 1 Afs 79/201/8 – 29, ve spojení s rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č. j. 30 A 159/2017 - 49. Dle těchto rozsudků správce daně nesprávně aplikoval § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu o stavení běhu prekluzivní lhůty pro stanovení daně po dobu od odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci ve věci sporné daňové povinnosti do doručení odpovědi na ni, a to na daňovou povinnost vzniklou v období před nabytím účinnosti zákonného opatření č. 344/2013 Sb., kterým bylo toto ustanovení do daňového řádu vloženo.

[30] Právo stanovit zajišťovanou daň tedy zaniklo až po vydání zajišťovacích příkazů (19. 7. 2016), avšak před vydáním napadeného exekučního příkazu (30. 3. 2017). V tomto ohledu tedy samotným zajišťovacím příkazům nebylo co vytknout a jejich vydání nebylo v rozporu se zákonem (rozšířenému senátu je ovšem známo, že zajišťovací příkazy byly následně soudem zrušeny z důvodu procesního pochybení Odvolacího finančního ředitelství v řízeních o odvolání, jak vyplývá z řady rozsudků NSS, např. ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018 - 27). Námitku zániku práva daň stanovit tedy stěžovatel nemohl účinně uplatnit v odvoláních proti zajišťovacím příkazům ani následně v žalobách u správního soudu, i vzhledem k tomu, že rozhodnutí je soudem přezkoumáváno dle skutkového a právního stavu ke dni svého vydání. Stěží však lze dovozovat, že za dané situace poté, co zaniklo právo zajišťovanou daň stanovit, bylo nařízení exekuce napadeným exekučním příkazem zákonné. Právní názor vyslovený v rozsudku č. j. 2 Afs 274/2018 - 36, že v rámci soudního přezkumu exekučního příkazu nelze namítat prekluzi práva daň stanovit, tak v důsledku může daňovému subjektu upřít právo takovou námitku uplatnit vůbec, což není akceptovatelné.

[31] Rozšířený senát proto dospěl k závěru, že při nařízení exekuce na základě vykonatelného zajišťovacího příkazu na daň dosud nestanovenou je třeba, aby správce daně (a následně i správní soud v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu) zkoumal, zda u zajišťované daně neuplynula ke dni vydání exekučního příkazu lhůta pro její stanovení (§ 148 daňového řádu). Pokud je tato okolnost pro nařízení exekuce rozhodná,

nelze usoudit jinak, než že k ní musí přihlížet z úřední povinnosti na základě judikatury Ústavního soudu zmíněné výše v bodě [18] tohoto usnesení.

VI. Aplikace na posuzovanou věc a rozhodnutí o nákladech řízení

[32] Rozšířený senát již výše uvedl, že před vydáním exekučního příkazu napadeného žalobou u zajišťované daně z přidané hodnoty za zdanitelná období květen 2012 až září 2013 dne 15. 11. 2016 marně uplynula prekluzivní lhůta pro její stanovení (bod [29] tohoto rozsudku). Tato okolnost způsobuje nezákonnost napadeného exekučního příkazu. Protože se jedná o nezákonnost, k níž jsou správní soudy povinny přihlédnout z úřední povinnosti, není na závadu ani to, že tento důvod stěžovatel uplatnil až po uplynutí lhůty pro podání žaloby v jejím doplnění ze dne 20. 8. 2018.

[33] Vzhledem k výše uvedenému rozšířený senát zrušil napadený rozsudek krajského soudu. Věc však krajskému soudu nevrátil k dalšímu řízení, neboť z důvodu zjištěné nezákonnosti žalobou napadeného exekučního příkazu by krajský soud neměl jinou možnost než jej zrušit. Proto byly naplněny podmínky stanovené v § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl. Rozšířený senát tedy výrokem II. zrušil i napadený exekuční příkaz a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[34] Zároveň rozšířený senát dle § 110 odst. 3 věty druhé a § 60 odst. 1 s. ř. s. rozhodl o náhradě nákladů řízení o žalobě i řízení o kasační stížnosti dle procesního úspěchu ve věci. Úspěšný stěžovatel má právo na úplnou náhradu nákladů vůči neúspěšnému žalovanému. V řízení o žalobě stěžovatel uhradil soudní poplatek 3.000 Kč. Dále má právo na náhradu odměny za tři úkony právní služby svého zástupce (převzetí a příprava zastoupení, sepis žaloby a doplnění žaloby z 20. 8. 2018) ve výši 3.100 Kč za úkon [§ 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], celkem tedy 9.300 Kč a náhradu hotových výdajů za tyto tři úkony ve výši 300 Kč za každý, celkem 900 Kč (§ 13 odst. 4 téže vyhlášky). Protože zástupce stěžovatele je plátcem DPH, náhrada odměny zástupce a hotových výdajů se zvyšuje o částku této daně. Náhrada nákladů za řízení o žalobě tedy činí 15.342 Kč. V řízení o kasační stížnosti pak stěžovatel uhradil soudní poplatek 5.000 Kč a vedle toho má právo na náhradu odměny zástupce a hotových výdajů za celkem dva úkony právní služby (sepsání kasační stížnosti a jejího doplnění ze dne 26. 10. 2018) ve stejné sazbě za úkon, celkem tedy 13.228 Kč. Žalovaný je tedy povinen stěžovateli zaplatit na náhradě nákladů celého soudního řízení 28.570 Kč. K tomu rozšířený senát stanovil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 28. dubna 2022

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu