U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudkyň Mgr. Daniely Zemanové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **STAOPRA a.s., "v likvidaci"**, se sídlem Ocelářská 35/1354, Praha 9, zast. JUDr. Michalem Kačmaříkem, advokátem se sídlem Poštovní 2, Ostrava 1, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Praze**, se sídlem Žitná 12, Praha 2, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2016/07-1500-200379 a č. j. 2018/07-1500-200379, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 8. 2011, č. j. 5 Af 19/2011 - 80,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e o d m í t á.**

II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížnosti se žalovaný (dále jen „stěžovatel") domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze ve výroku I., kterým bylo zrušeno stěžovatelovo rozhodnutí ze dne 14. 3. 2007, č. j. 2018/07-1500-200379. Stěžovatel tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově ze dne 27. 11. 2006, č. j. 117426/06/021911/4424, kterým bylo zastaveno řízení o odvolání proti platebním výměrům na silniční daň za zdaňovací období let 1999 a 2001.

Městský soud výrok I. svého rozhodnutí odůvodnil tak, že v dané věci došlo k prekluzi práva vyměřit či doměřit silniční daň za zdaňovací období let 1999 a 2001. Městský soud v otázce prekluze rozhodoval vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vyjádřeným v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 71/2010 - 58 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz).

Stěžovatel podal blanketní kasační stížnost, kterou následně doplnil. V doplnění kasační stížnosti poukázal na to, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 71/2010 - 58, dospěl k závěru, že oprávnění správce daně daň doměřit prekludovalo, aniž by se k tomu mohl stěžovatel vyjádřit, jelikož námitka prekluze nebyla uplatněna ani v žalobě k městskému soudu ani v kasační stížnosti. Stěžovatel poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 21/2009 - 57, a uvedl, že obhajobu svého názoru, proč oprávnění daň doměřit neprekludovalo, vtěluje do kasační stížnosti. Stěžovatel má za to, že v době vydání svých rozhodnutí (tj. 14. 3. 2007) rozhodoval v dobré víře a v souladu s tehdejší soudní praxí. Uvedl, že nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, který překonal do té doby přijímaný názor na běh prekluzivní lhůty dle § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), byl vydán až dne 2. 12. 2008. Do té doby se prekluzivní lhůta podle citovaného ustanovení zákona o správě daní a poplatků počítala podle modelu „3 + 1“, až zmíněným nálezem Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008 se prekluzivní lhůta počítá podle modelu „3 + 0“ [pozn. Nejvyššího správního soudu: modelem počítání lhůt „3 + 0“ se obvykle označuje výklad § 47 zákona o správě daní a poplatků, kdy právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání; modelem „3 + 1“ takový výklad, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání]. Dodatečné platební výměry na silniční daň byly vydány dne 25. 8. 2005, tj. před uplynutím prekluzivní lhůty. Stěžovatel přitom vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 - 93, který potvrzoval názor, že prekluzivní lhůta k doměření daně je zachována, jestliže platební výměry jsou vydány před uplynutím této lhůty bez ohledu na to, že odvolací řízení bude probíhat později. Stěžovateli byl také znám rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, ve kterém byl vysloven právní názor jiný, stěžovatel ale vycházel z toho, že pozdější judikát překonává judikát dřívější a vycházel z rozhodnutí ze dne 15. 8. 2006, č. j. 2 Afs 220/2004 - 93. Až následně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vydal usnesení ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, v němž konstatoval, že v prekluzivní lhůtě k vyměření či doměření daně je nutno tuto daň vyměřit či doměřit pravomocně.

Stěžovatel uzavřel, že nemohl v době, kdy vydával své rozhodnutí, předvídat uvedené změny judikatury a s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 Afs 32/2010 - 102, konstatuje, že k modelu prekluzivní lhůty „3 + 0“ nemělo být v dané věci přihlédnuto.

Stěžovatel v doplnění kasační stížnosti podal návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Rozsudkem městského soudu bylo zrušeno stěžovatelovo

rozhodnutí a ten je povinen pokračovat v řízení, jelikož podání kasační stížnosti není úkonem, který by přerušoval daňové řízení. Stěžovatel je tak nucen vydat nové rozhodnutí, tj. zrušit rozhodnutí Finančního úřadu v Benešově. V případě, že bude kasační stížnosti vyhověno a výrok I. rozsudku městského soudu bude zrušen, nastane stav, kdy zde budou existovat dvě rozhodnutí stěžovatele o stejné otázce, což není z hlediska právní jistoty žádoucí. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vstoupila do likvidace, není jisté, zda v době konečného rozhodnutí bude ještě právně existovat, aby mohl finanční úřad získat zpět vrácenou daň.

Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že kasační stížnost považuje za nedůvodnou. Podstatou kasační stížnosti je dle jejího názoru skutečnost, že stěžovatel rozhodl v dobré víře a v souladu s tehdejší judikaturou, později však byl konfrontován s její změnou v jeho neprospěch. Stěžovatel dle žalobkyně přitom nijak nezpochybňuje, že jeho interpretace § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byla nesprávná a nezákonná. Žalobkyně považuje způsob, jakým se městský soud vypořádal s prekluzí práva silniční daň vyměřit či doměřit, za správný a zákonný.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že kasační stížnost byla podána včas, je podána osobou k tomu oprávněnou, jelikož stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož rozhodnutí městského soudu vzešlo. Za stěžovatele v řízení jedná jeho zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Důvod kasační stížnosti odpovídá důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Přesto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není přípustná.

Kasační stížností bylo napadeno rozhodnutí městského soudu, který byl při svém rozhodnutí vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 71/2010 - 58. V takovém případě zdejší soud zkoumá, zda je kasační stížnost přípustná s ohledem na § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., podle kterého je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. K výkladu tohoto ustanovení se vyjádřil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56, ze kterého vyplývá, že Nejvyšší správní soud je v řízení o opětovné kasační stížnosti vázán závazným právním názorem, který sám v téže věci vyslovil v předchozím zrušujícím rozsudku, neboť i přípustnost samotné opětovné kasační stížnosti je omezena na důvody, které Nejvyšší správní soud v téže věci dosud nevyřešil [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.]. Tato vázanost právním názorem je prolomena v případě změny skutkových zjištění či právních poměrů nebo dojde-li k podstatné změně judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího

správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí. Takový případ nastane např. tehdy, uváží-li v mezidobí mezi prvním zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu a jeho rozhodováním v téže věci o opětovné kasační stížnosti o rozhodné právní otázce jinak Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Evropský soudní dvůr, ale i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v řízení podle § 17 s. ř. s. nebo plénum či kolegium ve stanovisku přijatém podle § 19 s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil nesouhlas s hodnocením městského soudu, že právo vyměřit či doměřit daň prekludovalo. Nejvyšší správní soud znovu uvádí, že městský soud byl dle § 110 odst. 3 s. ř. s. při svém rozhodování v otázce prekluze vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozhodnutí ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 71/2010 - 58, které se zabývalo nyní souzenou věcí. Tímto rozhodnutím zdejší soud zrušil původní rozhodnutí městského soudu ve věci, kterým byl rozsudek ze dne 30. 4. 2010, č. j. 5 Ca 155/2007 - 28. Posledně zmíněné rozhodnutí městského soudu bylo vydáno v době, kdy již na internetových stránkách Ústavního soudu byly zveřejněny nálezy Ústavního soudu, které konstatují, že soud ve správním soudnictví má povinnost přihlížet k prekluzi práva daň vyměřit či doměřit z úřední povinnosti – mj. jde o nálezy ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, a ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, na které odkazuje i rozsudek ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 71/2010 - 58 (oba nálezy Ústavního soudu jsou dostupné na: http://nalus.usoud.cz). Ke dni 30. 4. 2010, kdy byl vydán rozsudek městského soudu pod č. j. 5 Ca 155/2007 - 28, bylo publikováno také rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, v němž byl vysloven závěr, že soud má povinnost vypořádat otázku prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. Z právě citovaného rozhodnutí zdejšího soudu dále vyplývá, že pokud účastník prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění rozhodnutí výslovně uváděl. Městský soud se v rozhodnutí ze dne 30. 4. 2010, č. j. 5 Ca 155/2007 - 28, k otázce prekluze výslovně nevyjádřil. Nejvyšší správní soud proto v řízení pod sp. zn. 9 Afs 71/2010 nahlížel na toto rozhodnutí městského soudu ve světle výše uvedené judikatury, která musela být městskému soudu v době jeho rozhodování známa. Pokud se městský soud k prekluzi nevyjádřil, bylo nutno vyjít z toho, že městský soud se otázkou prekluze zabýval, ale neshledal, že by prekluze práva daň vyměřit či doměřit nastala, takže své úvahy o prekluzi do rozhodnutí nevtěloval, protože prekluze práva daň vyměřit či doměřit nebyla předmětem žalobních námitek. Tento implicitní závěr městského soudu o tom, že prekluze nenastala, Nejvyšší správní soud přezkoumal v rozhodnutí ze dne 31. 3. 2011, č. j. 9 Afs 71/2010 - 58, a u silniční daně ve zdaňovacích obdobích let 1999 a 2001 dospěl k závěru opačnému. Z tohoto důvodu rozhodnutí městského soudu zrušil (k uvedenému srov. obdobný postup např. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2011, č. j. 7 Afs 52/2010 - 262).

Městský soud byl tak v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu o prekluzi v dané věci. Tento právní názor městský soud plně respektoval a dne 10. 8. 2011 vydal nové rozhodnutí ve věci pod č. j. 5 Af 19/2011 - 80, proti kterému podal stěžovatel nyní posuzovanou kasační stížnost. Stěžovatelovy kasační námitky směřují do právních závěrů o prekluzi práva vyměřit či doměřit silniční daň ve zdaňovacích obdobích let 1999 a 2001 v dané věci. Kasační stížnost tak obsahuje jen námitky týkající se právní otázky, o níž již zdejší soud rozhodl a je vázán svým právním názorem o této otázce. Zdejší soud nenalezl žádné skutečnosti, které by mohly vést k prolomení této vázanosti vlastním právním názorem ve smyslu výše citovaných závěrů usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007 - 56 (tj. změnu skutkových zjištění či právních poměrů nebo podstatnou změnu judikatury, a to na úrovni, kterou by byl krajský soud i každý senát Nejvyššího správního soudu povinen respektovat v novém rozhodnutí). Kasační stížnost je tak dle § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. nutno považovat za nepřípustnou, protože směřuje pouze proti té části rozhodnutí městského soudu, v níž městský soud vycházel ze závazného právního názoru Nejvyššího správního soudu v dané věci.

Nejvyšší správní soud proto takovou kasační stížnost podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. odmítl.

Nad rámec rozhodovacích důvodů lze pak poukázat, že k otázce časové působnosti nově vysloveného právního názoru při změnách judikatury, k čemuž se upínají kasační námitky, se zdejší soud již vyslovil. V závěrečné části usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, uvedl: „*Soudy rozhodující ve správním soudnictví však mají povinnost od okamžiku vyhlášení rozhodnutí rozšířeného senátu podle tam zaujatého právního názoru postupovat ve všech probíhajících a v budoucnu zahájených řízeních.*“ V dané souvislosti lze zmínit i stanovisko právní doktríny: „*Důležitou a související otázkou je problém časové působnosti nově vysloveného právního názoru, tedy zda má nový právní názor vyslovený v novém rozhodnutí účinky retrospektivní nebo prospektivní. Je nepochybné, že v českém systému existuje v zásadě pouze incidentní retrospektiva, tedy aplikace nové soudem utvořené (dotvořené) normy na všechny kauzy aktuálně před soudy probíhající, stejně jako na všechny žaloby podané po dni vynesení nového právního názoru. Incidentní retrospektiva současně vylučuje mimořádné opravné prostředky typu obnovy řízení proti pravomocným rozhodnutím jen z důvodu změny judikatury, a to jak v řízení před obecnými soudy, tak v řízení správním.*“ [Bobek, M., Kühn, Z., Polčák, R. (eds.), Judikatura a právní argumentace. Teoretické a praktické aspekty práce s judikaturou, Praha 2006, s. 48].

Stěžovatel společně s doplněním kasační stížnosti podal návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v řízení o kasační stížnosti rozhodl bezodkladně o věci samé, tím odpadl důvod pro vydání

rozhodnutí o návrhu na přiznání odkladného účinku, proto se zdejší soud tímto návrhem nezabýval.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 3, věty první, s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. tak, že náhrada nákladů řízení se nepřiznává žádnému z účastníků, jelikož kasační stížnost byla odmítnuta.

P o u č e n í : Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 29. listopadu 2011

JUDr. Radan Malík
předseda senátu