

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Hynka Baňoucha a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **J. N.**, zastoupen: JUDr. Tomášem Těmínem, Ph.D., advokátem se sídlem Praha 2, Karlovo náměstí 28, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 18. 10. 2012, č. j. 14775/12-1506-706611, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 6. 2013, č. j. 31 Af 126/2012 - 40,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Žalobce (dále „stěžovatel“) podal dne 9. 8. 2013 včasnou kasační stížnost, kterou se domáhal zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 6. 2013, č. j. 31 Af 126/2012 - 40, kterým byla zamítnuta žaloba, jíž se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 18. 10. 2012, č. j. 14775/12-1506-706611, jímž bylo k odvolání stěžovatele částečně změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Havlíčkově Brodě ze dne 14. 5. 2012, č. j. 87675/12/223940707248, a to exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu [§ 178 odst. 1 a 5, písm. b) a ust 190 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu ve znění platném od 1. 1. 2011 (dále „daňový řád“), s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád v platném znění (dále „o. s. ř.“)], k vymožení nedoplatku a exekučních nákladů tížících stěžovatele. Šlo o nedoplatky z celkem 13 splatných rozhodnutí správce daně. Změna spočívala v tom, že namísto částky nedoplatku 907 082,20 Kč, byla snížena vymáhaná částka nedoplatku na 839 730,20 Kč, neboť vymáhání penále ve výši 67 352,00 Kč bránilo uplynutí promlčecí lhůty dle ust. § 70 odst. 1 a 2 zákona číslo 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků platného do 31. 12. 2010, dále „zákon o správě daní a

poplatků“, resp. § 160 daňového řádu. Současně došlo ke zvýšení částky exekučních nákladů na 16 226,00 Kč. Protože finanční ředitelství bylo zrušeno, soud jednal s Odvolacím finančním ředitelstvím jako se žalovaným [§ 19 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě ČR a § 69 zákona č. 150/2012 Sb., soudního řádu správního v platném znění (dále jen „s. ř. s.")].

[2] Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou, neboť předmětné výměry nabyly právní moci a v rámci řízení o opravném prostředku proti exekučnímu příkazu nelze přezkoumávat zákonnost exekučního titulu. Zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10.2005 č. j. 2 Afs 81/2004 - 54 (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z: www.nssoud.cz). Na okraj krajský soud uvedl, že v době vydání vymáhaných výměrů postupoval správce daně v souladu s ustálenou judikaturou. Rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu ohledně lhůty uvedené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků vycházela do vydání nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (obsah všech nálezů Ústavního soudu včetně citovaných údajů je dostupný z: http://nalus.usoud.cz), z právního názoru, že lhůtu je nutno interpretovat v mezích § 40 odst. 3 tohoto zákona, a z tohoto důvodu je rozhodným pro počátek běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně konec roku, ve kterém má daňový subjekt podle § 40 odst. 3 citovaného zákona povinnost podat daňové přiznání. Podle nálezů Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 2082/09 a I. ÚS 1611/07 je nutné odvíjet běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření a doměření daně dle § 47 zákona o správě daní a poplatků od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla daňová povinnost (pravidlo „3+0“), nikoli od konce zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost předkládat daňové přiznání (pravidlo „3+1“ užívané do té doby). Nicméně názor Ústavního soudu (pravidlo 3+0) Nejvyšší správní soud následně převzal v řadě svých rozhodnutí. Avšak změna či zpřesnění judikatury nemůže vést k úspěšnému uplatnění mimořádných opravných prostředků [zde soud odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. „8 As 47/2005 - 86“ (patrně jde o usnesení ze dne 21. 10. 2008, č. j. 6 As 7/2005 - 97, pozn. NSS)]. Krajský soud rovněž konstatoval, že u žádného z exekučních titulů nebyla překročena šestiletá prekluzivní lhůta k vymáhání daňových nedoplatků [§ 160 daňového řádu] a že správné bylo i rozhodnutí o nákladech exekuce, neboť ust. § 114 odst. 2 daňového řádu umožňuje při novém rozhodnutí rozhodnout i v neprospěch odvolatele a ustanovení § 90 správního řádu, zakazující takovou změnu k horšímu, se v daňovém řízení neuplatní [§ 262 daňového řádu].

[3] Stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], neboť ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků umožňovalo vyměření či doměření daně ve lhůtě tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Stěžovatel poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, „č. j. 9 Afx 86/2007 - 161“ [patrně 9 Afs 86/2007 - 161, pozn. NSS], podle něhož je vyměření či doměření daně po uplynutí lhůty nezákonným rozhodnutím, kdy k zániku tohoto práva soud přihlédne jen k námitce. Stěžovatel rovněž poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle něhož nelze výkladem prodloužit zákonnou tříletou lhůtu na lhůtu čtyřletou. Zdaňovací období roku 1999 skončilo dne 31. 12. 1999 a tříletá prekluzivní lhůta skončila ke dni 1. 1. 2003, avšak předmětné výměry byly vydávány až v období od 15. 2. 2000 do 10. 9. 2008, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud podle stěžovatele v rozhodnutí ze dne 3. 8. 2006, „č. j. 9 Afs 86/2007 - 161“ [patrně 2 Afs 52/2005 - 105, pozn. NSS] uvedl, že možnost vyměření či doměření daně není bezbřehá a je vázána lhůtami, což platí *„jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření*

daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání“, kdy k zachování prekluzivní lhůty soud musí přihlížet z úřední povinnosti.

[4] Krajský soud podle stěžovatele v rozporu s citovaným nálezem Ústavního soudu rozhodl, že v řízení o opravném prostředku proti exekučnímu příkazu nelze přezkoumávat exekuční titul. Umělé rozdělování daňového řízení na řízení nalézací a vykonávací porušuje podle stěžovatele jeho základní práva, garantovaná čl. 36 a čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Správce daně měl ve vykonávacím řízení z úřední povinnosti přihlédnout k tomu, že právo doměřit daň zaniklo. Stěžovatel by neměl ve své dispozici žádnou možnost nápravy nezákonného stavu. Proto stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu.

[5] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Uvedl, že se krajský soud nedopustil pochybení vytýkaných stěžovatelem. Nález Ústavního soudu ve věci vedené pod sp. zn. I. ÚS 1611/07 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 86/2007, nejsou na danou věc aplikovatelné, neboť byly vydány ve věcech vyměření daně, nikoli ve věcech vymáhání pravomocně vyměřených nedoplatků. Vydáním exekučního příkazu je zahájeno exekuční řízení, které je řízením při placení daní [§ 178 odst. 1 a § 134 odst. 3 písm. b) bod 3 daňového řádu]. Namítá-li stěžovatel, že neměl v rozporu s Listinou ve své dispozici možnost nápravy nezákonného stavu, jde o námitku lichou. Námitku nezákonnosti vydaných dodatečných platebních výměrů měl stěžovatel uplatnit v řádných opravných prostředcích napadajících tato rozhodnutí. Daňový subjekt si musí střežit svá práva a nespokojenost s rozhodnutím vyjádřit v zákonem určené době. Avšak ani včasná námitka prekluze by nebyla důvodem ke zrušení těch dodatečných platebních výměrů, které byly vydány dne 2. 10. 2001, tedy před vydáním usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, kdy toto rozhodnutí nemůže působit zpětně. Zde žalovaný odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005, které výslovně konstatuje, že sjednocený právní názor působí výlučně do budoucna. Dále žalovaný odkázal na své vyjádření k žalobě.

[6] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností kasační stížnosti, přičemž konstatoval, že byla podána včas, stěžovatel je řádně zastoupen a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná [§ 102 s. ř. s.].

[7] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti [§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.] a z důvodů v ní uvedených [§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.]. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Podstatou kasační stížnosti je názor stěžovatele, že při přezkoumávání exekučního příkazu lze široce přezkoumat zákonnost jednotlivých exekučních titulů bez ohledu na skutečnost, zda nabyly právní moci. Pokud by takto krajský soud postupoval, musel by žalobě vyhovět, neboť vymáhaná rozhodnutí nerespektují ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, tak jak je vyložil nález Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, ve věci sp. zn. I. ÚS 1611/07. Nerespektování prekluzivní lhůty zakládá podle stěžovatele nezákonnost rozhodnutí a vázanost lhůtami platí i pro vykonávací řízení. I s ohledem na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 a ze dne 3. 8. 2006,

č. j. 2 Afs 52/2005 - 105, měl krajský soud žalobě vyhovět. Tato argumentace stěžovatele není příléhavá.

[10] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, 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.

[11] Pravomocné a vykonatelné rozhodnutí v zásadě nelze zvrátit, s výjimkou užití mimořádných opravných prostředků (v řízení před správním orgánem, § 54 až § 56a zákona o správě daní a poplatků či § 117 až § 123 daňového řádu), respektive při úspěchu včas podané správní žaloby či kasační stížnosti (§ 78 odst. 1 a § 110 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ust. § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.). Citovaná zákonná úprava je plně v souladu s ustáleným významem pojmů právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí, tak jak s nimi pracuje právní doktrína i soudní výklad napříč právními odvětvími.

[12] Členění řízení ve věcech daní na řízení nalézací (respektive vyměřovací) a na vymáhací (respektive řízení při placení daní) plyne přímo ze zákona [srov. § 134 odst. 3 a §§ 135-148 vs. §§ 175-233 daňového řádu, či dříve §§ 40-47 vs. §§ 57-73a zákona o správě daní a poplatků]. Takové oddělení vymáhacího (exekučního) řízení, od předchozího průběhu řízení plyne mj. právě ze skutečnosti, že k nucenému vymáhání lze přistoupit, jen když jsou rozhodnutí vykonatelná. Přezkum rozhodnutí o nařízení exekuce se pak zaměřuje na okruh otázek spojených zásadně s touto fází řízení a neslouží k přezkoumání rozhodnutí, na základě nichž byla exekuce nařízena (exekuční titul). Takového přezkumu lze dosáhnout v řízení předcházejícím. Z výše uvedeného plyne, že krajský soud nepochybil, když neshledal důvodnými námitky stěžovatele. Nejde tedy o umělé rozdělování řízení, jak se domnívá stěžovatel.

[13] Nejvyšší správní soud již konstatoval, že: „[j]*e-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod.*“ (usnesení ze dne 24. 11. 2004, č. j. 1 Afs 47/2004 - 75). Obdobně se k otázce přezkumu exekučního titulu zdejší soud vyjádřil v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, kde vyslovil, že v exekučním řízení: „[m]*ůže být následný soudní přezkum 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. Soudní přezkum v těchto případech lze označit za do určité míry omezený a koncentruje se na případné ‚vybočení' z řádné a na principu proporcionality založené daňové exekuce.*“

[14] Stěžovatelem napadaný právní názor krajského soudu není v rozporu ani s rozhodnutími Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 a ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 105, neboť nuceně vymáhaná rozhodnutí byla vydána ve lhůtách jsoucích v souladu s výkladem platným v době vydání těchto rozhodnutí a z tohoto důvodu, s ohledem na pravidla časové působnosti změny judikatury nelze hovořit o tom, že by šlo o rozhodnutí nezákonná. Na okraj Nejvyšší správní soud konstatuje, že obdobný

postoj ve vztahu k relevanci prekluze zaujal v minulosti u exekuce celní povinnosti (rozsudek ze dne 16. 9. 2009, č. j. 9 Afs 28/2009 - 124).

[15] Nález Ústavního soudu ve věci vedené pod sp. zn. I. ÚS 1611/07 byl vydán dne 2. 12. 2008, a vyhlášen byl dne 9. 12. 2008. Právní názor vyjádřený v tomto nálezu byl nepochybně odchylný od předchozí rozhodovací praxe obecných soudů a orgánů správce daně a neobjevoval se ani v předchozích rozhodnutích samotného Ústavního soudu, ani jimi nebyl poznatelně signalizován. Šlo tedy nepochybně o změnu rozhodovacích pravidel, respektive dosavadní dlouhodobé rozhodovací praxe. Takové situace mají citelný dopad na právní jistotu a implementace změněného právního názoru na ostatní řízení, která mají svůj původ ve skutečnostech nastavších předtím, než byl změněný právní názor sdělen, musí být prováděna velmi citlivě. Proto i pro zacházení se změnou rozhodovací praxe platí pravidla, která obsahují jak rozhodnutí Ústavního soudu, tak Nejvyššího správního soudu.

[16] Krajský soud při vypořádání stěžovatelových námitek přiléhavě poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10.2008, č. j. 8 As 47/2005 - 86, které, stručně řečeno, situuje dopady sjednocení (a změny) rozhodovací praxe do budoucna (srov. body 55 až 57 citovaného usnesení). Stejně tak Ústavní soud výslovně uvedl, že: „[i]*ntertemporální soudcovské právo (overruling) vyžaduje, obdobně jak je tomu u intertemporálního práva psaného, přijetí hledisek posuzování jeho přijatelnosti. Tato hlediska musí zohlednit ochranu uplatněného subjektivního práva, jakož i stanovení časového momentu pro určení relevantního hmotného práva pro posouzení věci, dále zajistit rovnost v uplatnění práv, ochranu oprávněné důvěry v právo, jakož i předvídatelnost soudních rozhodnutí. Musí ale zároveň zohlednit i nezbytnost vývoje soudní interpretace a aplikace zákonného práva, nutnost zabránit její strnulosti, jež by se stala překážkou dosažení účelů právní regulace.*“ (nález sp. zn. III. ÚS 1275/10 ze dne 22. 12. 2010). Ústavní soud se přitom opřel o své dřívější nálezy, v nichž dospěl k závěru, že „[z]*měna rozhodovací soudní praxe* (...) *je jevem ve své podstatě nežádoucím, neboť takovouto změnou zjevně je narušen jeden z principů demokratického právního státu, a to princip předvídatelnosti soudního rozhodování. To je prioritním důvodem, proč platná právní úprava předepisuje pro soudy nejvyšších instancí i pro Ústavní soud zvláštní a závazná pravidla přijímání rozhodnutí v situacích, kdy jimi má být jejich dosavadní judikatura překonána. Dokonce, i kdyby takovéto procedury nebyly pro uvedené případy pozitivním právem zakotveny, nic by to neměnilo na povinnosti soudů přistupovat ke změně judikatury nejen opatrně a zdrženlivě (tj. výlučně v nezbytných případech opodstatňujících překročení principu předvídatelnosti), ale též s důkladným odůvodněním takového postupu; jeho součástí nezbytně by mělo být přesvědčivé vysvětlení toho, proč, vzdor očekávání respektu k dosavadní rozhodovací praxi, bylo rozhodnuto jinak.*“ (nález ze dne 18. 4. 2007, sp. zn. IV. ÚS 613/06). Podobně k pravidlům změny rozhodovací praxe přistupuje i akademická reflexe soudního rozhodování (viz např. Bobek, M, Kühn, Z. a kol.: *Judikatura a právní argumentace*, 2. vyd. Auditorium, Praha 2013, str. 38 a 120 - 127). Nelze rovněž přehlédnout, že plénum Ústavního soudu se v konkrétních případech opakovaně vyslovilo ve prospěch respektu k platným rozhodnutím, přijatým na základě dříve zastávaných pravidel a norem (kupříkladu Stanovisko pléna ze dne 14. 12. 2010, sp. zn. Pl.ÚS-st. 31/10), a to konkrétně i ve stádiu exekučním (srov. Sdělení Ústavního soudu ze dne 30. dubna 2013 č. Org. 23/13, publikované pod č. 117/2013 Sbírky zákonů). Lze tedy uzavřít, že krajský soud i z tohoto hlediska řešil otázku aplikace změny právního názoru v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, jakož i právní nauky.

[17] Právní názor, z něhož vyšel krajský soud ve stěžovatelově věci, vychází z principu ochrany právní jistoty prostřednictvím respektu k pravomocným rozhodnutím, přičemž námitky stěžovatele, jimiž chce dosáhnout ochrany svého tvrzeného subjektivního práva, se zcela míjejí s principem rovnosti v uplatnění práv. Domníval-li se stěžovatel, že vydaná vyměřovací či doměřovací rozhodnutí stojí na nesprávné interpretaci ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, měl možnost tyto námitky včas uplatnit v řádných opravných prostředcích proti těmto rozhodnutím. Pokud by soudy nyní, v řízení o přezkumu vykonávacích rozhodnutí, otevřely cestu k úspěšnému uplatnění těchto námitek, pak by, mimo jiné, porušily princip rovnosti a stěžovatel by byl fakticky zvýhodněn oproti subjektům, které v obdobné situaci dobrovolně plnily, jen proto, že oslyšel rozhodnutí ukládající mu povinnost k zaplacení a nechal věc dospět do stadia nuceného vymáhání. Důraz na rovnost je v projednávané věci zesilován právě dlouhodobostí a ustáleností dřívějšího výkladu prekluzivní lhůty, na základě něhož byly v obdobných případech přijaty stovky a stovky rozhodnutí.

[18] Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost stěžovatele jako nedůvodnou ze shora uvedených důvodů zamítl [§ 110 odst. 1 in fine s. ř. s.].

[19] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud krátce po učinění nezbytných procesních úkonů ve věci o kasační stížnosti rozhodl meritorně, pozbylo smyslu rozhodovat o návrhu na přiznání odkladného účinku, jelikož jeho přiznání by vyvolávalo efekt nejdéle do skončení řízení před zdejším soudem (§ 73 odst. 3 s. ř. s., ve spojení s § 107 s. ř. s.).

[20] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud úspěšnému účastníkovi, tj. žalovanému, náhradu nákladů nepřiznal, protože žalovanému žádné náklady s tímto řízením nad rámec běžné činnosti nevznikly. Stěžovatel právo na náhradu nákladů řízení nemá, neboť nebyl procesně úspěšný.

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

V Brně dne 5. listopadu 2013

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu