

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobkyně: **CZT, a. s.,** se sídlem Piletická 486, Hradec Králové, zastoupená JUDr. Vladimírem Dvořáčkem, advokátem se sídlem Sokolovská 32/22, Praha 8, proti žalovanému: **Celní úřad pro Pardubický kraj,** se sídlem Palackého 2659, Pardubice, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 3. 2016, č. j. 14693/2016-590000-42, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 5. 2017, č. j. 52 Af 28/2016 – 245,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 5. 2017, č. j. 52 Af 28/2016 – 245, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní řízení před správcem daně a správními soudy

[1] Rozsudkem ze dne 22. 5. 2017, č. j. 52 Af 28/2016 - 245, zamítl Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) žalobu žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného – exekučnímu příkazu ze dne 8. 3. 2016, č. j. 14693/2016-590000-42 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný nařídil podle § 178 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a s použitím zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších

předpisů, daňovou exekuci přikázáním pohledávky z účtu žalobkyně vedeného u Komerční banky a.s., a to k vymožení částky v celkové výši 9 076 357 Kč představující spotřební daň z tabákových výrobků za zdaňovací období měsíce února, března a dubna 2006 a s ní související penále a pokuty.

[2] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že lhůta pro placení daně v případě žalobkyně nemůže uplynout před 23. 10. 2018 a námitka žalobkyně týkající se zpochybnění zrušeného rozhodnutí o zřízení zástavního práva ze dne 6. 5. 2011, č. j. 1079-17/2011-066300-021, jako úkonu přerušujícího běh lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 2 daňového řádu není relevantní, jelikož ani v případě její důvodnosti nemůže změnit skutečnost, že lhůta pro placení daně nebyla prekludována. Právní účinky v případě rozhodnutí o zřízení zástavního práva ve smyslu úkonu přerušujícího běh lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 2 daňového řádu trvají i přes skutečnost, že toto rozhodnutí bylo následně zrušeno pro nezákonnost rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 5. 2013, č. j. 20695-2/2013-590000 na základě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp. zn. 30 Af 6/2011 byl však rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, zrušen. Krajský soud dospěl k závěru, že v tomto případě vzhledem ke skutečnosti, že zřízení zástavního práva je úkonem ve smyslu § 160 odst. 2 daňového řádu a ke zřízení rozhodnutím celního úřadu došlo, právní účinky ve smyslu tohoto úkonu trvají a rozhodnutí celního úřadu se dá považovat za úkon přerušující běh lhůty pro placení daně, což potvrdil Nejvyšší správní soud. Stejné závěry lze vztáhnout i na rozhodnutí o posečkání ze dne 6. 5. 2011, č. j. 1079-18/2011-066300-021 jako na úkon ve smyslu § 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu, který byl rovněž zrušen rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011 - 334.

[3] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně ohledně použití analogie zákona konkrétně § 34 trestního zákoníku, který upravuje trestní odpovědnost za trestný čin a jako takový obsahuje specifickou úpravu zániku této odpovědnosti. Použít v oblasti správního trestání analogie práva nebo zákona lze jen v omezeném rozsahu, a to pouze tam, kdy to, co má být aplikováno, určitou otázku vůbec neřeší, nevede-li takový výklad k újmě účastníka řízení a ani k újmě na ochraně hodnot, na jejichž vytváření a ochraně je veřejný zájem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2008, č. j. 1 As 27/2008 - 67, obdobně rozsudek ze dne 31. 5. 2007, č. j. 8 As 17/2007 - 135). Použití analogie trestního práva v rámci správního práva je proto přípustné velmi zřídka. I v případě možnosti použití analogie trestního práva, ke které se krajský soud nepřiklání, dle citovaného ustanovení trestního zákoníku účinky přerušení běhu promlčecí doby mohou mít i rozhodnutí následně zrušená z podnětu opravného prostředku. Předpokladem zachování takových účinků konkrétního rozhodnutí vydaného v trestním řízení je, aby nešlo o rozhodnutí ryze formální, účelově přijaté, ať už přímo ve snaze zabránit promlčení trestní odpovědnosti nebo z jiných důvodů. I trestní zákoník tak počítá s možností zachování právních účinků zrušeného rozhodnutí, pokud není rozhodnutí např. účelově přijaté.

[4] Další námitka žalobkyně se týkala uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Je nesporné, že dne 19. 10. 2006 byla zahájena daňová kontrola jako úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení dle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

(dále jen „ZSDP“). Tříletá lhůta pro vyměření daně běžela znovu od konce roku, v němž byla žalobkyně o tomto úkonu zpravena, tedy od konce roku 2006. Dle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně, přitom okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Dle § 264 odst. 3 daňového řádu lhůta neskončí dříve než v den, ve kterém by končila podle dosavadních právních předpisů. Jelikož od 19. 1. 2009 do 23. 2. 2010 probíhalo ve věci předpisů daně v případě žalobkyně první soudní řízení, které skončilo zrušujícím rozsudkem, když rozhodnutí o odvolání žalobkyně č. j. 2803-6/08-060100-21 až 2803-13/08-060100-21 ze dne 12. 11. 2008 byla zrušena a vrácena odvolacímu správnímu orgánu (Celní ředitelství Hradec Králové) k dalšímu řízení, který o nich znovu rozhodl dne 22. 12. 2010, lhůta pro stanovení daně po dobu tohoto řízení před Krajským soudem v Hradci Králové dle § 41 s. ř. s. neběžela a uplynula dnem 4. 2. 2011, tedy před podáním žaloby ke Krajskému soudu v Hradci Králové vedené pod sp. zn. 30 Af 6/2011, když řízení v této věci bylo zahájeno dne 25. 2. 2011, o čemž mezi stranami rovněž není sporu. Rozhodnutím Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 30 Af 6/2011 - 334 byla zrušena žalovaná rozhodnutí a dle žalobce k tomuto okamžiku neexistovalo žádné pravomocné rozhodnutí o stanovení daně a správní orgány již nesměly daň vyměřit. Rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové (č. j. 30 Af 6/2011 - 334) však bylo Nejvyšším správním soudem zrušeno (č. j. 8 Afs 17/2013 - 179) a vzhledem k této skutečnosti se tak krajský soud ztotožňuje s právním závěrem žalovaného, že o předpisech daně bylo pravomocně rozhodnuto ve lhůtě pro stanovení daně, když rozhodnutí o odvoláních ze dne 22. 12. 2010 (č. j. 2803-6/08-060100-21 až 2803-13/08-060100-21 ze dne 12. 11. 2008) nabyla právní moci dne 2. 1. 2011. Toto také potvrdil Krajský soud v Hradci Králové, který v rozhodnutí č. j. 30 Af 16/2011 - 542 rozhodnutí Generálního ředitelství cel potvrdil a Nejvyšší správní soud, který zamítl kasační stížnost žalobkyně a rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové tím fakticky „potvrdil“ (č. j. 8 Afs 173/2015 - 127).

[5] Podle krajského soudu o předpisech daně bylo pravomocně rozhodnuto ve lhůtě pro stanovení daně, když rozhodnutí o odvoláních ze dne 22. 12. 2010 nabyla právní moci dne 2. 1. 2011 a tato rozhodnutí následně „potvrdil“ (žalobu zamítl, resp. kasační stížnost odmítl) jak Krajský soud v Hradci Králové, tak Nejvyšší správní soud. Krajský soud souhlasil se žalovaným rovněž ohledně aplikace § 124a daňového řádu. Jde o procesní ustanovení upravující dosud chybějící problematiku týkající se zrušeného pravomocného rozhodnutí krajského soudu a vzhledem ke skutečnosti, že daňový řád neobsahuje žádná přechodná ustanovení týkající se citovaného ustanovení a krajský soud vydal ve věci nový rozsudek (č. j. 30 Af 16/2011 - 542) až dne 13. 10. 2015 (tedy až po nabytí účinnosti § 124a daňového řádu), ve kterém došlo ke změně právního názoru v souladu s Nejvyšším správním soudem, je jeho aplikace na místě a nejedná se o případ retroaktivity, jak tvrdí žalobkyně.

[6] Další námitka žalobkyně se týkala uložení povinnosti a sazby penále. K tomu krajský soud uvedl, že uložení povinnosti hradit penále a jeho výše je stanovena jednotlivými exekučními tituly (uvedeny v exekučním příkazu), jedná se přitom o platné existující exekuční tituly, jejichž důvodnost či zákonnost není krajský soud v řízení o žalobě proti exekučnímu příkazu oprávněn přezkoumávat (viz rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 26. 1. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, č. 791/2006 Sb. NSS, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012 - 44). Takové námitky totiž svojí povahou patří do okruhu námitek, které lze uplatnit proti exekučnímu titulu, a to jak v opravných prostředcích, tak v případném soudním řízení proti rozhodnutí o podaném opravném prostředku. Uvedený právní názor plně reflektuje tu okolnost, že exekuční příkaz je rozhodnutím vydaným až po ukončení vyměřovacího řízení, zatímco námitky objektivně na straně žalobkyně mohly vyvstat již v průběhu vyměřovacího řízení, tedy poté, co se dozvěděla o uplatňované sazbě penále (úroku z prodlení). Mimo to lze odkázat na zásadu presumpce správnosti správních rozhodnutí. Právní řád je založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. k tomu Hendrych, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 7. vydání, Praha, C. H. Beck 2009, s. 225; rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005 - 188). Sazbu penále (či výši úroku z prodlení) je možné přezkoumávat podáním řádných či mimořádných opravných prostředků přímo proti rozhodnutím, kterými byla stanovena, tedy platebním výměrům, jak ostatně žalobkyně učinila.

[7] Dále žalobkyně namítala nepřiměřenost daňové exekuce. Žalobkyně poslala správci daně přípis ze dne 29. 2. 2016, č. j. 13201/2016-590000-31, ve kterém si ověřila účet pro úhradu předmětného nedoplatku v rámci brzké úhrady daňové povinnosti. Správce daně na tento přípis reagoval svým přípisem ze dne 1. 3. 2016, č. j. 13201-2/2015-590000-31, kterým potvrdil žalobkyní uváděný účet pro úhradu předmětného nedoplatku daně. Kromě uvedeného přípisu žalobkyně nijak nekontaktovala správce daně ohledně náhradní lhůty splatnosti daňového nedoplatku či nepožádala o posečkání dle § 156 daňového řádu. Rovněž zkušenosti správce daně ohledně placení daňové povinnosti žalobkyní nepotvrzují vždy řádné placení daně, když například původně vyměřená daň byla uhrazena 3 měsíce po náhradní lhůtě splatnosti v rámci exekučního řízení. Žalovaný tak zcela logicky nemusel nabýt dojmu (jak tvrdí žalobkyně), že nebude třeba přistoupit k exekuci předmětné daňové povinnosti. Předmětná spotřební daň byla uhrazena až padesátý den od přípisu ze dne 29. 2. 2016 a po více než měsíci od vydání exekučního příkazu, postupu správci daně v rámci exekuce tak nelze nic vytknout, když k vydání exekučního příkazu došlo v první řadě díky nečinnosti žalobkyně. Žalovaný ani krajský soud nedošel k závěru, že bylo jisté, že žalobkyně daňovou povinnost uhradí. Žalovaný proto svým postupem neporušil práva žalobkyně ve smyslu § 5 odst. 3 daňového řádu a § 6 odst. 4 daňového řádu, když naopak postupoval v souladu se zásadou dosáhnout cíle správy daní, tedy zajištění úhrady daně.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost, kterou napadla rozsudek v celém jeho rozsahu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla (kromě námitky nepřezkoumatelnosti), stejně jako v námitce proti exekučnímu příkazu a žalobě, následující stěžejní námitky.

[10] V první řadě namítala, že uplynula lhůta pro placení daně. Splatnost jednotlivých spotřebních daní nastala v průběhu roku 2006 a měla uplynout nejpozději dne 31. 12. 2012. Žalovaný sice vydal dne 6. 5. 2011 rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění

nedoplatku daně a příslušenství č. j. 1079-17/2011-066300-021, ovšem toto rozhodnutí zrušil žalovaný pro nezákonnost rozhodnutím ze dne 21. 5. 2013, č. j. 20695-2/2013-590000-4, na základě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, který byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179. Stěžovatelka je tedy přesvědčena, že na zrušené rozhodnutí o zřízení zástavního práva nelze pohlížet jako na rozhodnutí přerušující běh lhůty pro placení daně dle § 160 odst. 2 a odst. 3 písm. b) daňového řádu. Jelikož bylo toto rozhodnutí zrušeno samotným žalovaným pro nezákonnost, nemohlo „obživnout“ ani po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 17/2013. Žalovaný vydal nové rozhodnutí o zřízení zástavního práva až dne 8. 3. 2016, tedy po uplynutí lhůty pro placení daně.

[11] Stěžovatelka odkázala na § 34 odst. 1 trestního zákoníku a tvrdila, že výklad norem týkajících se promlčení práva státu na potrestání pachatele by měl být analogicky použit i na promlčení (prekluzi) práva státu na vymáhání daňového nedoplatku.

[12] Stěžovatelka má tedy za to, že lhůta pro placení daně a příslušenství uplynula dnem 31. 12. 2012, neboť dle § 2 odst. 5 daňového řádu sledují penále a pokuta za opožděné tvrzení daně osud daně. Argumentace krajského soudu, že se lhůta pro placení daně staví po dobu soudních řízení dle § 41 s. ř. s., je chybná. Napadený exekuční příkaz je tak nezákonný, neboť byl vydán po uplynutí lhůty pro placení daně stanovené v § 160 odst. 1 daňového řádu.

[13] Podle stěžovatelky lhůta uplynula pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu a neexistuje exekuční titul. Stěžovatelka i žalovaný se shodují, že tříletá lhůta započala běžet dne 31. 12. 2006, protože dne 19. 10. 2006 byl proveden úkon směřující k dodatečnému stanovení daně (§ 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků) – zahájení daňové kontroly (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Dne 21. 11. 2007 byly vydány dodatečné platební výměry, které byly potvrzeny odvolacím orgánem (žalovaným). Následně žalobkyně podala proti výše uvedeným rozhodnutím žalobu. Soudní řízení probíhalo od 19. 1. 2009 do 23. 2. 2010 u Krajského soudu v Hradci Králové pod sp. zn. 30 Ca 8/2009 – 30 Ca 16/2009 (stěžovatelka podala žaloby proti jednotlivým dodatečným platebním výměrům za období únor až září 2006). Dle § 41 s. ř. s. po dobu řízení před krajským soudem lhůta pro stanovení daně neběžela. Žalovaný rozhodnutími ze dne 22. 12. 2010 změnil dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007. Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 12. 2010 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný rozhodnutími ze dne 10. 5. 2013 a ze dne 13. 5. 2013 zrušil dodatečné platební výměry. Rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 334 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud poté rozhodl rozsudkem ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011 - 542.

[14] Dále stěžovatelka brojila proti výši penále. Stěžovatelka podala proti platebním výměrům na penále odvolání, o kterém žalovaný rozhodl dne 16. 6. 2017 a rozhodnutími č. j. 30216-2/2017-900000-304.3, č. j. 30216-3/2017-900000-304.3 a č. j. 30216-4/2017-900000-304.3 snížil vyměřené penále. Snížení penále mělo dle stěžovatelky pochopitelně dopad i do zákonnosti exekučního příkazu, neboť došlo ke snížení dlužné částky.

[15] Stěžovatelka konečně považovala zahájení daňové exekuce za nepřiměřené, protože žalovaný přistoupil k vydání exekučního příkazu předčasně, aniž by předtím vyzval stěžovatelku ke splnění tvrzené daňové povinnosti, nebo využil jiných nástrojů, například zástavní právo.

[16] Stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného.

[17] Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zároveň zkoumal, zda kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž by měl v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že takovými vadami netrpí.

[19] Kasační stížnost je důvodná.

III. 1. Nepřezkoumatelnost

[20] Podle stěžovatelky krajský soud nedostatečně vypořádal její argumenty týkající se výše penále. Z jeho rozsudku je však patrné, jaký skutkový stav vzal za rozhodný a jak o věci uvážil. Z další argumentace v kasační stížnosti je patrné, že stěžovatelka spíše nesouhlasí s právním posouzením. Námitka je nedůvodná.

III. 2. Obecně k přezkumu exekučního příkazu

[21] Jak správně podotkl již krajský soud, vycházeje z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004 - 54, č. 791/2006 Sb. NSS, je soudní přezkum exekučního příkazu omezen na zkoumání existence exekučního titulu a jeho vykonatelnost, vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce. Nedopadá tak na důvodnost samotného exekučního titulu.

[22] V případě stěžovatelky směřují její námitky do následujících okruhů problémů:

[23] V první řadě namítá neexistenci exekučního titulu, jelikož má za to, že exekuční příkazy, které mají být exekučním titulem, byly rozhodnutím odvolacího orgánu zrušeny a toto zrušení nebylo následně eliminováno jejich „obživnutím“ na základě působení ustanovení § 124a daňového řádu.

[24] Dále stěžovatelka namítá, že uplynula lhůta pro stanovení daně a že tato okolnost má význam i v exekučním řízení.

[25] Dále namítá, že uplynula i lhůta pro placení daně.

[26] Dále namítá změnu výše penále po vydání exekučního příkazu.

[27] Konečně pak má nařízení exekuce za neproporcionální.

[28] Každá z výše uvedených námitek, pokud by byla důvodná, by sama o sobě mohla vést k závěru o nezákonnosti vydání exekučního příkazu, a tedy i o nesprávnosti právního názoru krajského soudu.

III. 3. Neexistence exekučního titulu

[29] Nutnou podmínkou vydání exekučního příkazu je existence vykonatelného exekučního titulu. V daném případě jím mají být platební výměry ve spojení s rozhodnutím odvolacího orgánu, kterými byly tyto platební výměry určitým způsobem měněny.

[30] *Prima facie* by se mohlo jevit, že napadené exekuční tituly (dodatečné platební výměry za měsíce únor, březen a duben 2006, všechny ze dne 21. 11. 2007, č. j. 9203/07-066300-024, 9204/07-066300-024 a 9205/07-066300-024, ve spojení s rozhodnutími odvolacího orgánu ze dne 22. 10. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, 2677-3/2010-060100-021 a 2678-3/2010-060100-021, o odvoláních proti uvedeným platebním výměrům) byly „potvrzeny" Krajským soudem v Hradci Králové rozsudkem ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011 - 541, jestliže žaloba proti rozhodnutím o odvoláních proti daným platebním výměrům byla zamítnuta ve vztahu k odvolacímu rozhodnutí č. j. 2694-3/2010-060100-021 zcela a odvolacím rozhodnutím č. j. 2677-3/2010-060100-021 a 2678-3/2010-060100-021 zčásti. V tomto ohledu se může jevit, že platební výměry byly taktéž „potvrzeny" i Nejvyšším správním soudem v usnesení ze dne 23. 2. 2016, č. j. 8 Afs 173/2015 – 127, jímž byla kasační stížnost proti uvedenému rozsudku krajského soudu odmítnuta pro nepřípustnost z důvodu nepřípustně opakované stížní námitky ohledně již jednou Nejvyšším správním soudem vyřešené právní otázky. Tak tomu však není.

[31] Uvedené soudy se otázkou existence platebních výměrů nijak výslovně nezabývaly, jelikož v řízení před nimi nebyla tematizována. Tyto platební výměry byly odvolacím orgánem nejprve zrušeny jeho rozhodnutími z 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013. Odvolací orgán postupoval na základě právního názoru uvedeného ve zrušujícím rozsudku krajského soudu ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 - 334, který však byl posléze zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179. Krajský soud procesní osud věci v předchozím kole soudního rozhodování toliko stručně zmiňuje v částech XII. a XIII. odůvodnění svého rozsudku, ale žádným způsobem se o zrušujících rozhodnutích odvolacího orgánu z 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3, a o jejich případné následné neúčinnosti nezmínil. Taktéž Nejvyšší správní soud se v usnesení č. j. 8 Afs 173/2015 – 127 této otázce nevěnoval.

[32] Exekučním titulem mají v nyní projednávaném případě být ony zrušené platební výměry ve spojení s rozhodnutími odvolacího orgánu, a to v té míře, v jaké rozhodnutí odvolacího orgánu nebyla zrušena rozsudkem krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011 - 541 (částečné zrušení odvolacích rozhodnutí č. j. 2677-3/2010-060100-021 a 2678-3/2010-060100-021 obsahují výrok II. a výrok III. rozsudku). Rozhodnutí odvolacího orgánu nemůže být samo o sobě exekučním titulem, neboť po obsahové stránce tvoří jeden jediný organický celek s rozhodnutím správce daně prvního stupně (tedy platebním výměrem) a bez výroku prvoinstančního rozhodnutí neplyne z výroku rozhodnutí odvolacího dostatečně konkrétně a jednoznačně, jakou peněžitou povinnost má daňový subjekt splnit.

Jinak řečeno, pokud právně neexistují rozhodnutí prvoinstanční, tedy platební výměry, samotné odvolací rozhodnutí jejich neexistenci nemůže dostatečně nahradit.

[33] V řízení nevyvstaly pochyby o tom, že odvolací rozhodnutí č. j. 2694-3/2010-060100-021 existuje zcela a odvolací rozhodnutí č. j. 2677-3/2010-060100-021 a 2678-3/2010-060100-021 existují zčásti (v té míře, v jaké nebyla rozsudkem krajského soudu zrušena).

[34] Stejně tak ale není pochyb, že platební výměry č. j. 9203/07-066300-024, 9204/07-066300-024 a 9205/07-066300-024 zrušeny byly, že řízení ve věcech jimi řešených byla zastavena a že poté nebyly žádné nové platební výměry vydány (a ani být vydány nemohly, viz bod 54 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb., jehož závěry vyslovené ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků lze přenést i do prostředí daňového řádu, jelikož v tomto ohledu daňový řád nepřinesl změnu). Znamená to tedy, že jedinou cestou, jak by mohly zrušené platební výměry přes své zrušení být exekučním titulem, by bylo jejich „obživnutí“ na základě zákonné úpravy, která by takový důsledek za specifických okolností předpokládala.

[35] Takovou zákonnou úpravou by jistě mohlo být ustanovení § 124a daňového řádu, jež do něho s účinností od 1. 1. 2015 bylo vloženo článkem III. bodem 20 zákona č. 458/2011 Sb., o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů. Uvedené ustanovení zní: *Dojde-li v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví ke zrušení pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu, stává se toto rozhodnutí neúčinným dnem nabytí právní moci nového rozhodnutí krajského soudu, kterým je žaloba zamítnuta nebo ve kterém dojde ke změně právního názoru oproti zrušenému pravomocnému rozhodnutí krajského soudu.* Zákon č. 458/2011 Sb. neobsahuje ve vztahu k nově do daňového řádu vkládanému paragrafu žádné specifické přechodné ustanovení.

[36] Důvodová zpráva k příslušné novelizační pasáži návrhu zákona, jež byla schválena v navrženém znění (a tedy ji lze v tomto ohledu považovat za projev úmyslu historického zákonodárce), uvádí: „*Navržené ustanovení, zařazené systematicky do pasáže věnované vztahu ke správnímu soudnictví, má za cíl reagovat na možnou situaci, která nastane v případě, že dojde ke zrušení rozhodnutí správce daně na základě podané žaloby ve správním soudnictví. V takovém případě je ve smyslu § 78 soudního řádu správního věc vrácena k dalšímu řízení, přičemž správce daně je vázán právním názorem soudu vysloveným v rozhodnutí (rozsudku). Brojí-li následně správce daně v rámci správního soudnictví proti tomuto rozsudku kasační stížností, není zde zaručen nárok na odkladný účinek, tudíž je zde z jeho strany povinnost konat, tzn. vydat nové rozhodnutí ve věci v souladu s názorem krajského soudu. Ne vždy se totiž jeví jako žádoucí, aby správce daně s vydáním nového rozhodnutí vyčkával (fakticky přerušil dané řízení) až na výsledek řízení před Nejvyšším správním soudem. V případě, že výsledkem kasace bude zrušení rozsudku krajského soudu, na základě něhož bylo zrušeno rozhodnutí správce daně a následně vydáno nové rozhodnutí ve věci, navrhuje se úprava, která zakládá neúčinnost tohoto nového rozhodnutí ve věci ex lege. Eliminuje se tak v praxi sporná otázka, jakou validitu toto rozhodnutí má a jakým způsobem je nutné jej zlikvidovat. Důvodem, pro který Nejvyšší správní soud ruší kasační stížností napadený rozsudek, může být nejen vadný právní názor krajského soudu na aplikaci hmotného či procesního práva v dané věci, ale též procesní pochybení krajského soudu, k němuž došlo v řízení před soudem, aniž by*

pak nové rozhodnutí soudu nutně vedlo k jinému výroku a k vyslovení jiného právního názoru, jímž soud váže správce daně v dalším řízení. K neúčinnosti (ex lege) rozhodnutí vydaného správcem daně tak dojde pouze v případech, kdy krajský soud, vázán právním názorem kasačního soudu, v novém rozsudku žalobu zamítne, popř. rozsudkem zrušujícím správní rozhodnutí zaváže správce daně právním názorem odchylným od předchozího právního názoru. Naopak v případě, kdy nové rozhodnutí krajského soudu dojde z meritorního hlediska ke stejnému právnímu závěru, neúčinnost rozhodnutí správce daně vydaného na základě původního rozsudku krajského soudu nenastane." (viz Vládní návrh na vydání zákona o změně zákonů související se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, důvodová zpráva, zvláštní část, Změna daňového řádu, K čl. III, K bodu 19, Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR, 2011, tisk 473/0, dostupný elektronicky na http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=6&CT=473&CT1=0).

[37] Je zjevné, že nový § 124a daňového řádu se může vztahovat jen na situace, které vůbec mohou naplnit hypotézu právní normy v tomto ustanovení obsažené. Touto hypotézou je zrušení (v řízení o kasační stížnosti ve správním soudnictví, a jen v takovém řízení) takového pravomocného rozhodnutí krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu. Je-li naplněna hypotéza, uplatní se dispozice právní normy, jíž je neúčinnost nového rozhodnutí správce daně. Centrálním bodem § 124a daňového řádu je zrušující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, neboť - jak jasně plyne z důvodové zprávy i z objektivního účelu § 124a daňového řádu patrného z jeho dikce – pravidlo chování obsažené v uvedeném ustanovení má za účel řešit „následky" v podobě střetu staršího právního názoru krajského soudu a novějšího (a „správného", neboť institučí nadřazeností vybaveného) právního názoru Nejvyššího správního soudu. Smyslem a účelem právní normy je zde tedy jakási částečná restituce do stavu před okamžikem, kdy se „nesprávný" právní názor krajského soudu projevil tím, že podle něho správce daně postupoval vydáním rozhodnutí založeného na tomto právním názoru. Na rozhodnutí, jež bylo vydáno na základě následně popřeného právního názoru, se má od okamžiku vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nahlížet tak, že nadále již nemá mít žádné právní účinky.

[38] Obecně vzato je třeba vykládat pravidla časového působení zákonů tak, že racionální a Ústavě věrný zákonodárce dbá ochrany právní jistoty a varuje se vydávání zákonů, jež by protiústavně měnily právní režim již uzavřených skutkových situací. Jestliže zákonodárce nestanovil žádná přechodná pravidla, lze mít za to, že chtěl účel zákona naplnit co možná nejdříve po jeho účinnosti v co nejvyšší míře, ale tak, aby umožnil adresátům práva přiměřeně reagovat na nové zákonné podmínky přizpůsobením svého jednání. To platí i pro takzvaná procesní pravidla, jelikož i ta tím, že vymezují rozsah možností jednat v určité fázi nějakého procesního postupu, otevírají, anebo naopak uzavírají jednotlivci cesty k uplatnění jeho hmotného práva. I změna vymezení rozsahu možností procesně jednat se tedy může vztahovat zásadně jen na neuzavřené skutkové situace.

[39] Při hledání okamžiku, který dělí „staré" a „nové" skutkové situace, tedy případy, na něž § 124a daňového řádu již nemůže dopadnout, a ty, na něž dopadne, proto je nejvhodnějším právě okamžik vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Takto se na jedné straně umožní řešit nežádoucí situace, k nimž dojde vydáním rozhodnutí

správce daně na základě právního názoru krajského soudu, jenž je následně popřen právním názorem Nejvyššího správního soudu, okamžitě po účinnosti nového § 124a daňového řádu v tom smyslu, že každé rozhodnutí Nejvyššího správního soudu naplňující znaky uvedeného ustanovení bude mít „neúčinnostní“ účinek. Na druhé straně rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vydaná před 1. 1. 2015 „neúčinnostní“ účinek nabytím účinnosti § 124a daňového řádu nezískají, což je v souladu se zásadou, že relativně uzavřené skutkové situace se novým právem pokud možno nemají zpětně přehodnocovat. Účinek rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jímž byl před 1. 1. 2015 z důvodu odlišného právního názoru zrušen zrušující rozsudek krajského soudu, nastal v době před tímto datem a za právních podmínek tehdy účinných, včetně případných z toho či onoho úhlu pohledu „nežádoucích“ dopadů. Jestliže již takový účinek nastal, je třeba tuto situaci považovat za již uzavřenou skutkovou situaci, kterou nové právo účinné od 1. 1. 2015 musí ponechat v tomto ohledu nedotčenu.

[40] Jisté prvky nepravé retroaktivity takto vyložené úpravy, jež jsou v ní i tak přítomny a spočívají v tom, že nová úprava může být použita i na rozsudky krajského soudu vydané před 1. 1. 2015 a stejně tak i na před tímto datem správcem daně na jejich základě vydaná nová rozhodnutí ve věci v souladu s právním názorem krajského soudu (pokud samotné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu zrušující rozsudek soudu krajského je vydáno až nejdříve 1. 1. 2015), jsou ústavně akceptovatelnou cenou za to, že nová úprava umožní problém konfliktu právních názorů řešit jednodušeji a s větší mírou právní jistoty pro daňové subjekty i správce daně. Skutkové situace tohoto typu lze legitimně považovat za neuzavřené, jelikož všichni relevantní aktéři vědí v den nabytí účinnosti nového práva, že začíná platit nová právní úprava, a současně taktéž vědí, že je v běhu či může být v dohledné době zahájeno řízení o kasační stížnosti, které může zatím krajským soudem nastolený stav věci zvrátit. Mohou tedy s takovouto eventualitou a jejími důsledky počítat a přizpůsobit se jí, jelikož o možnosti, že může nastat, se mohou dozvědět ještě předtím, než skutečně nastane pro ni rozhodná událost (tou je vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu).

[41] Důsledkem výše uvedené obecné úvahy pro nyní projednávanou věc je, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013 - 179, nemohl mít „neúčinnostní“ účinek ve smyslu § 124a daňového řádu, jelikož byl vydán před 1. 1. 2015. V takovém případě nelze uvažovat o tom, že by důsledkem tohoto rozsudku mohla být neúčinnost zrušujících rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3. Jelikož tato rozhodnutí i nadále existují a nejsou ani neúčinná, platí právní následek jimi způsobený, a sice zrušení platebních výměrů ze dne 21. 11. 2007, č. j. 9203/07-066300-024, 9204/07-066300-024 a 9205/07-066300-024.

[42] Platí to, co vyjádřil Nejvyšší správní soud pro oblast daňového řádu před účinností jeho nynějšího § 124a v rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 9 Afs 71/2012 – 34 (zvýraznění provedl nyní Nejvyšší správní soud):

„Ve správním soudnictví se přezkoumává pravomocné rozhodnutí správního orgánu a kasační stížnost představuje mimořádný opravný prostředek, který lze podat rovněž teprve proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. 'Podání kasační stížnosti žalovaným správním orgánem proto nemůže bránit správnímu orgánu v pokračování ve správním řízení; není úkonem tohoto řízení, které se rozhodnutím soudu znovu dostalo do stadia před vydáním

konečného (případně dokonce prvostupňového) rozhodnutí, jež by odůvodnilo neprovádění řádných procesních úkonů či bránilo vydání nového rozhodnutí správním orgánem v mezích právního názoru vysloveného v kasačním rozhodnutí krajského soudu. Tak jako účastník správního řízení nemůže podáním kasační stížnosti vyloučit účinky právní moci a vykonatelnosti rozhodnutí, nemůže tak učinit ani správní orgán svou kasační stížností směřující proti rozsudku zrušujícímu. Zruší-li tedy krajský soud rozhodnutí správního orgánu, je povinností správního orgánu pokračovat v řízení a řídit se přitom závazným právním názorem vyjádřeným v pravomocném soudním rozhodnutí, bez ohledu na to, zda je ve věci podána kasační stížnost, v níž správní orgán polemizuje s vysloveným právním názorem. Nerespektuje-li správní orgán pravomocné soudní rozhodnutí a nepokračuje řádně v řízení, může se dle okolností jednat o nečinnost, proti níž se lze bránit podáním žaloby dle ustanovení § 79 a násl. s. ř. s.'

Pokud následně na základě podané kasační stížnosti Nejvyšší správní soud zruší rozsudek krajského soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno, tak jak tomu bylo i v projednávané věci, dostane se věc do stadia nového posuzování žaloby krajským soudem, který vázán právním názorem kasačního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.) a může rozhodnout o zákonnosti správního rozhodnutí opačně, načež původní (zrušené) správní rozhodnutí „obživne", aniž by důsledkem nového rozhodnutí krajského soudu bylo současné zrušení v mezidobí případně vydaného dalšího správního rozhodnutí. Vedle sebe tu tak mohou být dvě odlišná či dokonce opačná správní rozhodnutí o téže věci.

Existence dvou správních rozhodnutí v téže věci je jistě nežádoucí, nicméně nemá za následek zmatečnost řízení či nezákonnost kasační stížnosti napadeného rozsudku. Bude tedy zejména na žalovaném, případně na krajském soudu, vzniklou nežádoucí situaci ohledně v pořadí druhého rozhodnutí procesně vypořádat. Existence tohoto rozhodnutí nemá vliv na posouzení zákonnosti rozhodnutí, které je předmětem přezkumu v projednávané věci."

[43] Pro oblast správního řádu pak Nejvyšší správní soud vyslovil, že uvedenou nežádoucí situaci souběžné existence dvou obsahově rozporných rozhodnutí o téže právní věci lze řešit různými způsoby, ne vždy však uspokojivě (viz zejm. body 21 až 25 jeho rozsudku ze dne 9. 6. 2016, č. j. 2 Azs 307/2015 – 41). Tyto závěry platí přiměřeně i pro oblast daňového řádu pro období před účinností jeho § 124a.

[44] V nyní projednávané věci tedy sice existují vedle odvolacích rozhodnutí z 22. 10. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, 2677-3/2010-060100-021 a 2678-3/2010-060100-021, též odvolací rozhodnutí z 10. 5. 2013, č. j. 18073-2/2013-900000-304.3, a ze dne 13. 5. 2013, č. j. 18073-3/2013-900000-304.3 a č. j. 18073-4/2013-900000-304.3. Obě trojice odvolacích rozhodnutí jsou existentní a vyvolaly či vyvolávají právní účinky. O tom, že jsou obsahově rozporné, není pochyb.

[45] Odvolacími rozhodnutími z 10. a 13. 5. 2013 byly platební výměry, jež mají být exekučními tituly, zrušeny, tj. přestaly existovat. Právně přestaly být aktem, který (ve spojení s rozhodnutím odvolacím, které by je potvrzovalo či měnilo) závazně určuje povinnost zaplatit peněžitou částku na daňové povinnosti a umožňuje zaplacení této částky eventuelně exekučně vymoci. V takovém případě část exekučních titulů, jež byly podkladem vydání žalobou napadeného exekučního příkazu, ve skutečnosti exekučním titulem být nemůže. V tomto ohledu je tedy právní názor krajského soudu nesprávný.

III. 4. Ostatní stížní námitky (prekluze práva vyměřit daň, prekluze práva vybrat daň, změna výše penále, proporcionalita exekuce)

[46] Právní závěr, že na situaci stěžovatele nebyl použitelný § 124a daňového řádu, je nutným a dostatečným důvodem pro závěr, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, jelikož v tomto ohledu byla kasační stížnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodná, jelikož krajský soud se přiklonil k právnímu závěru opačnému.

[47] Za této situace je bezpředmětné zabývat se prekluzí práva vyměřit daň a tím, do jaké míry, případně za jakých specifických situací tato otázka může být relevantní pro soudní přezkum exekučního příkazu. Zejména není třeba zkoumat, zda je soud povinen přihlédnout ke skutečnostem, které se sice týkají exekučního titulu, ale nastaly až po skončení vyměřovacího řízení, a řešit případnou relevanci rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011 - 181, pro nyní projednávaný případ.

[48] Stejně tak není důvodu zkoumat, zda není prekludováno právo daň vybrat, a právní otázky s tím spojené. Není tedy třeba se vyjadřovat zejména ke vlivu úkonu správce daně neúčinného podle § 124a daňového řádu na běh lhůty pro placení daně ani k použitelnosti ustanovení § 41 věty druhé s. ř. s. na lhůtu pro placení daně podle § 160 daňového řádu v případech, kdy část skutkové situace související s placením daně se odehrála před účinností daňového řádu (například jde o daň za zdaňovací období před účinností daňového řádu).

[49] Změna platebních výměrů na penále učiněná odvolacím správním orgánem po vydání exekučního příkazu (exekuční příkaz byl vydán 8. 3. 2016, platební výměry změněny rozhodnutím o odvolání dne 16. 7. 2017), jehož podkladem byly mj. i tyto posléze změněné platební výměry, sama o sobě neovlivní zákonnost ani existenci napadeného exekučního titulu. Při samotné exekuci však nesmí být vymoženo více, než činí aktuální nedoplatek se zohledněním všech rozhodnutí, která mají dopad na jeho výši. Případnou nápravu exekuce zčásti provedené na základě exekučního titulu, který byl změněn (penále sníženo), by bylo třeba řešit příslušnými nástroji, které jsou v daňovém řádu k dispozici (§ 254 odst. 2 daňového řádu).

[50] Otázku přiměřenosti exekuce nelze zkoumat, jestliže část exekučních titulů, jež byly podkladem vydání žalobou napadeného exekučního příkazu, ve skutečnosti exekučním titulem být nemohla.

III. 5. Úvahy nad rámec nosných důvodů rozhodnutí

[51] Nad rámec nosných důvodů je však třeba krajský soud upozornit, že část exekučních titulů, jež byly podkladem vydání žalobou napadeného exekučního příkazu, konkrétně platební výměry na penále, nebyla dotčena právním názorem Nejvyššího správního soudu, jenž se týká časové působnosti § 124a daňového řádu.

[52] V dalším postupu krajského soudu proto může vyvstat právní otázka, zda lze nařídit a provést exekuci na základě platebních výměrů na penále, jež bylo uloženo jako právní následek (zčásti sankce, zčásti paušalizovaná náhrada „ceny peněz“, viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, č. 1889/2009 Sb. NSS) včasného nesplnění daňové povinnosti, která nebyla závazně určena a učiněna vykonatelnou vydáním platebního výměru. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v tuto chvíli k dané právní otázce žádný právní názor nevyslovuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[53] Kasační stížnost byla důvodná, jelikož krajský soud nesprávně posoudil právní otázku časové působnosti § 124a daňového řádu. Proto Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.).

[54] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.) Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. července 2019

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu