



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **J. J.**, zastoupeného AUDITORSKOU A DAŇOVOU KANCELÁŘÍ, s. r. o., se sídlem Praha 3, Husitská 344/63, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2013, č. j. 10 Af 25/2010 - 38,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 7. 2013, č. j. 10 Af 25/2010 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 3. 3. 2010, č. j. 4176/10-170100-21 (dále jen „rozhodnutí žalovaného“), bylo podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Praha D1 (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 12. 2009, č. j. 18574-3/2009-176800-021. Tímto rozhodnutím osvědčil správce daně, ve smyslu ustanovení § 70 odst. 3 ZSDP, námitku promlčení uplatněnou žalobcem proti platebnímu výměru ze dne 25. 6. 1997, č. j. PV/700001/97 (dále též „platební výměr“) co do částky 1 563 296,50 Kč a jejího příslušenství ve výši 121 275 Kč (celkem tedy 1 684 571,50 Kč), nikoli však, pokud jde o část úroků z prodlení ve výši 166 819,53 Kč; v závěru svého rozhodnutí správce daně žalobce informoval, že ve vymáhání naposledy uvedené části úroků z prodlení bude pokračovat. Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, kterou usiloval o zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudkem ze dne 26. 7. 2013, č. j. 10 Af 25/2010 - 38, Městský soud v Praze žalobě vyhověl a rozhodnutí žalovaného zrušil.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, městský soud seznal, že původní žalovaný posoudil běh promlčecí lhůty (respektive důvody jejího stavení či přetržení) podle jiných skutečností, než správce daně v rozhodnutí prvorostupňovém; novým rozhodujícím důkazem byl exekuční příkaz Celního úřadu Praha III ze dne 29. 9. 2003, č. j. E/300152/2003

(dále též jen „exekuční příkaz“), jehož doručení, vzhledem k tomu, že se jednalo o úkon podle § 70 odst. 2 ZSDP, mělo za následek přerušení běhu šestileté promlčecí lhůty k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. Pokud tedy žalovaný dospěl k závěru, že exekuční příkaz má na běh promlčecí lhůty vliv, bylo jeho povinností seznámit s ním žalobce a poskytnout mu přiměřenou lhůtu k vyjádření. Nutnost takového postupu ostatně potvrdilo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, a náleží Ústavního soudu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. II. ÚS 329/04. Skutečnost, že žalobce nebyl seznámen s důkazem, o který žalovaný nově opřel své rozhodnutí, zakládá vadu řízení, která způsobuje nezákonnost tohoto rozhodnutí. Nelze vyloučit, že v nyní projednávané věci by výrok rozhodnutí mohl znít jinak, bylo-li by žalobci umožněno vznést v odvolání námitky týkající se promlčení úroku vyměřeného platebním výměrem; není totiž možné předjímat, jaké námitky by žalobce v této souvislosti uplatnil a s jakým úspěchem. Co se týče žalobních bodů, týkajících se žádosti žalobce o poskytnutí opisu části spisu (exekučního příkazu a dokladu o jeho doručení), jíž žalovaný nevyhověl, městský soud s odkazem na ustanovení § 75 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) konstatoval, že tato žádost byla žalovanému zaslána až po vydání rozhodnutí žalovaného, a proto předmětem přezkumu být nemůže. Nad rámec tohoto závěru nicméně poznamenal, že pokud si žalovaný předmětnou žádost vyložil jako žádost o nahlížení do spisu, učinil tak nesprávně, neboť se v ní výslovně uvádí, že žalobce žádá o „*zaslání opisu*“ uvedených dokladů.

Proti tomuto rozsudku nyní brojí žalovaný (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností, v níž odkazuje na důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Stěžovatel v kasační stížnosti napadá závěr městského soudu, že důkaz exekučním příkazem nebyl podkladem prvostupňového rozhodnutí správce daně a že s tímto důkazem žalobce nebyl řádně seznámen. Z obsahu rozhodnutí správce daně je patrné, že námitka promlčení nebyla co do částky 166 819,53 Kč akceptována právě s ohledem na existující exekuční příkaz, který byl vydán na základě exekučního titulu - platebního výměru Celního úřadu Praha III ze dne 25. 6. 1997, č. j. PV/700001/97. Správce daně ve svém rozhodnutí výslovně uvedl, že doručením exekučního příkazu došlo k přetržení promlčecí lhůty ve smyslu § 70 odst. 2 ZSDP, a proto po skončení kalendářního roku 2003 počala běžet nová šestiletá lhůta. V upomínce ze dne 3. 9. 2009, č. j. PV 200/1996 (doručené dne 10. 10. 2009) byl potom žalobce vyzván mj. k úhradě částky 166 819,53 Kč. Pokud tedy žalobce v odvolání navrhoval, aby byly za promlčené uznány všechny pohledávky, tedy i pohledávka správce daně na 166 819,53 Kč, kterou jako jedinou nebylo možno považovat za promlčenou, pak jistě musel vědět, že při vydání svého rozhodnutí správce daně vyšel z exekučního příkazu na přikázání pohledávky na peněžní prostředky na účtech vedených u bank, který je součástí spisu a který byl také žalobci řádně doručen. Výhrady městského soudu vůči rozhodnutí žalovaného proto nejsou oprávněné a výrok napadeného rozsudku může správci daně způsobit škodu, jelikož částka 166 819,53 Kč je v současné době stále po žalobci vymáhána.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalovaný nesprávně subsumuje stížnostní námitky pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., ačkoli jejich obsahem je poukaz na nesprávné právní posouzení věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Dále upozorňuje, že stěžovatel nyní uplatňuje tytéž námitky jako v řízení o žalobě, přestože se jimi městský soud náležitě zabýval na str. 5 a 6 napadeného rozsudku. S tímto rozsudkem žalobce plně souhlasí a ve shodě s ním konstatuje, že tu existovala dvě na sobě nezávislá řízení (jedenak exekuční řízení, v němž byl vydán exekuční příkaz, jedenak řízení o námitce promlčení, ve kterém bylo vydáno prvostupňové rozhodnutí správce daně). Tvrzení stěžovatele, že žalobci byl exekuční příkaz doručen již v minulosti, proto nemá nic společného s tím, že byl více než 6 let poté vzat za důkaz pro jiné daňové řízení.

pokračování

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 § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti explicitně odkázal na stížnostní důvod podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tj. na nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě jinou vadu řízení před soudem, mohla-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. S ohledem na ustálený výklad pojmu *nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí* (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 - 245, a ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 - 64, všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z <http://www.nssoud.cz>) a dále s přihlédnutím k formulaci kasačních námitek je zřejmé, že stěžovatel nenamítá nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí, ale nesprávné hodnocení skutkového stavu krajským soudem. Ten, dle jeho názoru, vystavěl svou argumentaci na skutečnostech, které neodpovídají realitě, a řízení tak zatížil vadou, která měla vliv na zákonnost následně vydaného rozsudku. Klíčovou otázkou jak v řízení o žalobě, tak v řízení o kasační stížnosti je totiž spor účastníků o to, které důkazní prostředky byly osvědčeny jako důkazy v řízení před správcem daně a které v řízení před žalovaným, a dále, nakolik se množiny důkazů provedených v jednotlivých instancích daňového řízení vzájemně shodují. Nesouhlas stěžovatele s právní kvalifikací věci provedenou městským soudem (tedy s tím, zda je právo na vymáhání daňových nedoplatků již promlčeno, či nikoli) je tedy fakticky až otázkou sekundární, neboť toto hodnocení vychází ze způsobu, jakým městský soud nahlížel na způsob zjišťování skutkového stavu správcem daně a žalovaným. Právě tato otázka představuje jádro argumentace stěžovatele.

Kasační stížností tedy stěžovatel brojí proti závěru městského soudu, že rozhodnutí o odvolání je (oproti rozhodnutí prvostupňovému) založeno na novém podkladu (důkazu), s nímž žalobce nebyl seznámen. Tímto způsobem měla být žalobci znemožněna realizace účinné procesní obrany, neboť byl zbaven příležitosti podat k tomuto novému podkladu (důkazu) své vyjádření. Nejvyšší správní soud proto musí posoudit správnost závěru městského soudu, že v řízení před stěžovatelem k této procesní vadě došlo, případně zda se jednalo o vadu natolik intenzivní, aby mohla mít vliv na zákonnost druhostupňového rozhodnutí.

Při hledání odpovědi na tyto otázky se Nejvyšší správní soud nejprve soustředil na obsah rozhodnutí správce daně. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí je zřejmé, že správce daně při posuzování námitek žalobce o promlčení celního dluhu i jeho příslušenství (úroků z prodlení) nejprve zrekapituloval, že celní úřad v roce 1997 vyhověl jeho žádosti o posečkání cla a povolil mu zaplatit dlužné clo ve splátkách; jelikož nebyly ani tyto splátky žalobcem včas a řádně plněny, přikročil postupně k vydání platebních výměrů na úroky z prodlení, a to včetně platebního výměru ze dne 25. 6. 1997, č. j. 700001/97, kterým byl žalobci ke dni 6. 5. 1997 vyměřen úrok z prodlení ve výši 217 630 Kč (po odečtu celních jistot). Dále správce daně uvedl, že Krajský obchodní soud v Praze prohlásil na majetek žalobce konkurz, který byl Městským soudem v Praze zrušen po splnění rozvrhového usnesení (ze dne 11. 6. 2003, č. j. 96 K 31/98-296), a vyjádřil názor, že po dobu přihlášení pohledávky do konkurzního řízení promlčecí lhůta neběžela. V další části odůvodnění prvostupňového rozhodnutí pak správce daně poukázal na exekuční příkaz na přikázání pohledávky (ze dne 29. 9. 2003, č. j. E/300152/2003, vydaný

Celním úřadem Praha III (jehož nástupcem se ke dni účinnosti zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, stal Celní úřad Praha D1, tj. správce daně), který byl žalobci doručen dne 21. 10. 2003. Výslovně přitom uvedl, že „*doručením tohoto exekučního příkazu došlo k přetržení promlčecí lhůty ve smyslu ust. § 70 odst. 2 ZSDP. S ohledem na tuto skutečnost začala po skončení kalendářního roku 2003 běžet nová šestiletá promlčecí lhůta.*“. Konečně správce daně zmínil také upomínku o zaplacení daňového nedoplatku (přípis ze dne 3. 9. 2009, sp. zn. PV 200/1996), která byla žalobci doručena dne 10. 10. 2009 a v níž byl žalobce vyzván mj. k zaplacení úroků z prodlení vyměřených platebním výměrem ze dne 25. 6. 1997, č. j. 700001/97.

Z rozhodnutí správce daně tedy vyplývá, že žalobci bylo srozumitelně podáno, že na část dlužných úroků z prodlení (konkrétně na 166 819,53 Kč z původních 217 630 Kč) nedopadá jím vznesená námitka promlčení podle § 70 odst. 1 a 3 ZSDP, neboť s ohledem na tři výše popsané úkony správce daně (tj. přihlášku pohledávek do konkurzního řízení, exekuční příkaz a upomínku k zaplacení úroků z prodlení) šestiletá promlčecí lhůta dosud neuplynula, protože první úkon správce daně měl za následek stavení této lhůty a další dva úkony vedly k přerušení jejího běhu.

Pokud jde o rozhodnutí stěžovatele, ten především odmítl závěr správce daně, že přihláška do konkurzu (doručená Krajskému obchodnímu soudu v Praze dne 23. 7. 1998) mohla mít v té době za následek, že promlčecí lhůta po dobu trvání konkurzního řízení neběžela. Tato úvaha je bezesporu správná, neboť teprve s účinností od 1. 1. 2008 stanovil § 70 odst. 3 ZSDP ve větě druhé za středníkem, že šestiletá promlčecí lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení. Ke stavení promlčecí lhůty tak mohlo dojít nejdříve ode dne 1. 1. 2008; v té době však konkurzní řízení ve věci žalobce již bylo skončeno.

I přes tuto dílčí nesprávnost právního hodnocení věci správcem daně však stěžovatel konstatoval, že výrok prvoinstančního rozhodnutí je v souladu se zákonem, neboť pro závěr, že promlčecí lhůta u části úroků z prodlení dosud neuplynula, svědčí i jiné skutečnosti. Při posouzení důvodnosti námitky promlčení cla a úroků z prodlení se stěžovatel, podobně jako správce daně, argumentačně opřel jednak o vydání a řádné doručení platebního výměru ze dne 25. 6. 1997, č. j. 700001/97 (doručeného žalobci dne 3. 7. 1997), jednak o exekuční příkaz, jemuž se naposledy zmíněný platební výměr stal exekučním titulem. Jelikož se platebním výměrem daň (zde clo a úroky z prodlení) pouze vyměřuje, a proto není úkonem, který přerušuje běh promlčecích či prekluzivních lhůt (analogicky srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikované pod č. 953/2006 Sb. NSS), nebýt exekučního příkazu, který představuje právě onen úkon správce daně podle § 70 odst. 2 ZSDP, uplynula by promlčecí lhůta k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku uplynutím posledního dne roku 2003. Byl-li však žalobci doručen dne 21. 10. 2003 exekuční příkaz (původního) správce daně, lhůta k vybrání a vymáhání daně se přerušila a znovu začala běžet od 1. 1. 2004. V nové šestileté promlčecí lhůtě, která měla uplynout dne 31. 12. 2009, byl potom žalobce k zaplacení dlužného cla a úroků z prodlení vyzván upomínkou ze dne 3. 9. 2009 (právě na tuto upomínku pak žalobce reagoval dne 21. 9. 2009 námitkou, že všechny upomínané nedoplatky jsou již promlčeny). Stěžovatel tak, ve shodě se správcem daně, konstatoval, že v případě pohledávky na část úroků z prodlení, vyměřených platebním výměrem ze dne 25. 6. 1997, č. j. 700001/97, promlčecí doba dosud neuplynula, neboť správce daně učinil vůči žalobci ještě v průběhu promlčecí doby dva kvalifikované úkony, v důsledku kterých promlčecí doba počala běžet znovu.

Porovnáním odůvodnění obou rozhodnutí je tedy zřejmé, že stěžovatel své rozhodnutí založil na stejných skutkových podkladech jako správce daně; jedinou výjimkou byla přihláška pohledávek do konkurzního řízení ze dne 21. 7. 1998, č. j. BPR 19/97, kterou podal Celní úřad

pokračování

Praha III ke Krajskému obchodnímu soudu v Praze, neboť tato přihláška nemohla, s ohledem na tehdy účinnou právní úpravu, vyvolat stavění běhu promlčecích lhůt k vybrání a vymáhání nedoplatků daně. Jelikož prvostupňové rozhodnutí tvoří s rozhodnutím druhostupňovým jeden celek (obdobně viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2008, č. j. 5 Afs 6/2008 - 110, a ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, a usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161) odvolacímu orgánu nic nebrání v rámci odůvodnění svého rozhodnutí korigovat ne zcela přílehavé úvahy orgánu prvostupňového, aniž by jen z tohoto důvodu prvoinstanční rozhodnutí musel zrušit (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75).

Lze tak dát plně za pravdu stěžovateli, že výše zmiňovaný exekuční příkaz byl skutečně podkladem nejen pro rozhodnutí o odvolání, ale rovněž pro rozhodnutí správce daně, proti němuž toto odvolání směřovalo. Žalobce byl s touto skutečností seznámen již prvoinstančním rozhodnutím a mohl tak v odvolání směřovat svou procesní obranu nejen proti dílčí úvaze správce daně, že se promlčecí lhůta po podání přihlášky pohledávek do konkurzního řízení stavěla (což ostatně učinil), ale taktéž proti názoru správce daně, že exekučním příkazem ze dne 29. 9. 2003, č. j. E/300152/2003, došlo k přerušení lhůty k vybrání a vymáhání daně. Konečně, z předloženého daňového spisu vyplývá, že tento exekuční příkaz, společně s doklady o jeho doručení povinnému (žalobci) a peněžnímu ústavu, byl jeho součástí (viz číslo listu 12). I tato skutečnost nasvědčuje závěru, že žalobce nebyl postupem daňových orgánů krácen na svém právu vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, a že zásadě vyjádřené v § 2 odst. 1 ZSDP (v návaznosti na čl. 38 Listiny základních práv a svobod) bylo v obou stupních daňového řízení učiněno zadost. Pokud městský soud dospěl k názoru opačnému a z tohoto důvodu odvolací rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení, nemůže jeho rozsudek obstát.

Z výše uvedených důvodů tedy Nejvyššímu správnímu soudu nezbylo, než rozsudek městského soudu zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.), v němž bude městský soud podle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí ve věci (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 3. června 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu