



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **K. Ch.**, zastoupen JUDr. Arturem Ostrým, advokátem se sídlem Arbesovo nám. 257/7, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2014, č. j. 2581794/14/3005-25201-711454, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2016, č. j. 31 Af 50/2014 - 88,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně (dále jen „krajský soud“) se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2014, č. j. 2581794/14/3005-25201-711454 (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým byl zamítnut návrh na částečné zastavení daňové exekuce a návrh na částečné odložení daňové exekuce nařízené exekučním příkazem ze dne 6. 8. 2010.

Žalovaný popsal, že exekučním příkazem byla nařízena daňová exekuce k vymožení daňových nedoplatků včetně exekučních nákladů v celkové výši 925.097,07 Kč, a to mj. včetně vymožení nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob podávajících příznání dle dodatečného platebního výměru ze dne 11. 8. 2004 ve výši 422.974 Kč. Žalovaný nesouhlasil s názorem

žalobce, že daňovou exekuci je nutné zastavit, protože platební výměr z roku 2004 je nezákonný. V exekučním řízení totiž není oprávněn zákonnost platebního výměru přezkoumávat. Žalovaný rovněž neshledal důvod pro odložení daňové exekuce dle § 181 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Pokud se žalobce dovolával nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07, podle kterého je lhůta pro vyměření daně pouze tříletá, žalovaný odkázal na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 As 7/2005, podle kterého změna či zpřesnění judikatury nepředstavuje důvod pro využití mimořádných opravných prostředků vůči rozhodnutím, která byla již pravomocná. Daňová povinnost žalobce přitom byla vyměřena v prekluzivní lhůtě v souladu s tehdejšími názorem o její délce, nelze proto zpětně tento závěr přehodnocovat.

V **žalobě** žalobce namítal, že návrh na zastavení exekuce byl podán z toho důvodu, že dodatečný platební výměr, na základě něhož byla exekuce nařízena, byl vydán po uplynutí prekluzivní lhůty. Nesouhlasil přitom s tím, že se žalovaný odmítl zabývat zákonností dodatečného platebního výměru. Žalovaný měl přitom změnu judikatury v náhledu na běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně způsobené nálezem Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1611/07 aplikovat i na případy rozhodnuté před tímto nálezem. Vytýkal žalovanému dále to, že jej zkrátil na jeho procesních právech, neboť mu znemožnil podat odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, když jej poučil, že proti napadenému rozhodnutí v rozporu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu není podání řádného opravného prostředku přípustné.

V **napadeném rozsudku** ze dne 28. 6. 2016, č. j. 31 Af 50/2014 - 88, krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Neztotožnil se s námitkou žalobce, že by byl zkrácen na svém právu podat řádný opravný prostředek v daňovém řízení proti napadenému rozhodnutí. Vysvětlil, že rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 14/2012 na věc nedopadá, neboť toto rozhodnutí se týkalo jiné právní úpravy. Podle ustanovení § 181 odst. 3 daňového řádu ve znění od 1. 1. 2014 ve spojení s § 181 odst. 4 daňového řádu proti rozhodnutí o zamítnutí návrhu na odložení nebo zastavení daňové exekuce totiž není možné brojit řádnými opravnými prostředky. Jako nedůvodnou shledal soud rovněž argumentaci žalobce, podle které se měl žalovaný zabývat zákonností dodatečných platebních výměrů a otázkou prekluze vyměření daně. V exekučním řízení totiž není možné opětovně zkoumat zákonnost vyměření daně, neboť to je věcí nalézacího řízení. Poukázal rovněž na to, že dodatečný platební výměr byl v minulosti přezkoumán i správními soudy, přičemž při soudním přezkumu obstál.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost. Stěžovatel specifikoval, že kasační stížnost podává z důvodu nesprávného posouzení právních otázek krajským soudem (§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel setrval na své argumentaci, že v jakémkoli soudním řízení musí soud z úřední povinnosti přihlédnout k prekluzi státu vyměřit daň, k čemuž podle jeho názoru dospívá recentní judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Dále namítal, že krajský soud nesprávně posoudil otázku přípustnosti řádného opravného prostředku proti napadenému prvostupňovému rozhodnutí, přičemž opětovně poukazyval na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 14/2012, v němž byl uveden zcela opačný právní názor, než který zaujal krajský soud.

Z výše uvedených důvodů stěžovatel požaduje napadený rozsudek zrušit.

pokračování

Žalovaný ve **vyjádření** ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s názorem krajského soudu, že v rámci exekučního řízení nelze přezkoumávat zákonnost rozhodnutí, na jehož základě byla exekuce nařízena. Setrval rovněž na stanovisku, že změnu názoru Ústavního soudu na počítání prekluzivní lhůty pro vyměření daně nelze aplikovat zpětně. Předmětný platební výměr byl nadto v minulosti soudně přezkoumán. Pokud stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 10 Afs 277/2015, musí žalovaný poukázat na to, že se týká zcela jiné situace – a uplynutí lhůty pro placení daně, nikoli lhůty pro stanovení daně. V posuzované věci přitom lhůta pro placení daně, resp. lhůta k vybrání a vymožení nedoplatku dle předchozí právní úpravy, zjevně neuplynula. V neposlední řadě se žalovaný ztotožnil se závěrem krajského soudu, že proti napadenému rozhodnutí nemohl stěžovatel podat řádný opravný prostředek, neboť v důsledku změny daňového řádu již na věc nedopadá názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku sp. zn. 1 Afs 14/2012.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve zkoumal formální náležitosti kasační stížnosti, přičemž zjistil, že je podána včas, osobou oprávněnou, jež je zastoupena advokátem, a je proti napadenému rozsudku přípustná za podmínek ustanovení § 102 a § 104 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost stěžovatele v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že napadený rozsudek takovými vadami netrpí a že kasační stížnost **není důvodná**.

Pro posouzení důvodnost námitek stěžovatele považuje Nejvyšší správní soud za stěžejní určit, jaké správní rozhodnutí stěžovatel napadá. Z obsahu soudního spisu přitom vyplývá, že stěžovatel učinil předmětem soudního přezkumu rozhodnutí žalovaného, které bylo vydáno v exekučním řízení, a to na základě jeho návrhu na zastavení exekučního řízení, resp. odložení exekuce. Takto vymezeným předmětem soudního řízení jsou správní soudy vázány – srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2009, č. j. 7 Aps 2/2009 - 197.

Stěžovatel však proti vlastním úkonům žalovaného učiněným v rámci exekučního řízení fakticky ničeho nenamítá, jelikož dovozuje, že exekuce nemůže probíhat, poněvadž došlo k prekluzi práva státu vyměřit mu daň. Nejvyšší správní soud však k tomu musí uvést, že stěžovatel zjevně odhlíží od toho, že k vyměření daně nedošlo na základě vydání napadeného rozhodnutí, ale předchozím rozhodnutím správce daně, které nadto bylo podrobeno soudnímu přezkumu. Stěžovatel přitom přehlíží, že daňový proces se rozpadá do několika etap (srov. § 134 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů), mezi něž mj. patří řízení nalézací (do něž spadá i řízení vyměřovací) a řízení při placení daní (kam patří i exekuční řízení). Nejvyšší správní soud má za to, že nelze mezi těmito etapami volně a jednoduše přecházet, nýbrž je nutné dodržet zákonem stanovený postup spočívající v tom, že nejdříve je daň vyměřena (doměřena), tj. je postaveno na jisto, zda stát má od daňového subjektu právo na určitou daň, teprve následně, pokud nedojde k dobrovolnému zaplacení daně, může stát za splnění příslušných podmínek přistoupit k exekuci v podobě nuceného splnění povinnosti, která byla předchozím rozhodnutím postavena na jisto.

V posuzované věci byla stěžovateli daň z příjmů fyzických osob vyměřena platebním výměrem Finanční úřad Brno-venkov ze dne 11. 8. 2004, č. j. 146001/04/293912/0883 ve spojení s rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně ze dne 17. 5. 2006. Toto vyměření daně

z příjmů fyzických osob bylo k žalobě stěžovatele soudně přezkoumáno, přičemž žaloba byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2007, č. j. 31 Ca 115/2006 – 32. Kasační stížnost stěžovatele proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 46/2008 - 57. Ústavní stížnost stěžovatele proti tomuto rozsudku Nejvyššího správního soudu byla odmítnuta usnesením Ústavního soudu ze dne 16. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 1173/2009. Právě v tomto soudním řízení stěžovatel měl napadat otázku vyměření daně s ohledem na skutkové okolnosti daného případu. Jestliže argumentace stěžovatele týkající se vyměření daně nebyla v tomto soudním řízení shledána důvodnou, a to ani ze strany Ústavního soudu, který nadto rozhodoval poté, co podle stěžovatele došlo k podstatnému posunu v jeho judikatuře stran nazírání na daňovou prekluzi, nemůže Nejvyšší správní soud tam uvedené názory znovu přezkoumávat, neboť tím by popřel formální i materiální právní moc těchto rozhodnutí. Nejvyšší správní soud by nadto v takovém případě přezkoumával i závěry Ústavního soudu obsažené v jeho usnesení ze dne 16. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 1173/2009, k čemuž Nejvyšší správní soud není v jakémkoli případě oprávněn.

Ke stejnému závěru ohledně nemožnosti nového přezkoumávání otázky daňové prekluze pro vyměření daně dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 7/2015 – 73 ze dne 30. 6. 2015, v němž uvedl, že „s námitkou prekluze práva vyměřit daň by se soud musel zabývat i v situaci, kdy by nebyla uplatněna před krajským soudem, neboť k prekluzi práva musí soud přiblídnout z úřední povinnosti. Nicméně v souzené věci se soud námitkou prekluze práva vyměřit spotřební daň zabývat nemohl, neboť v souzené věci nebylo přezkoumáváno rozhodnutí o doměření spotřební daně. Zákonost vyměření spotřební daně byla v případě dotčených vybraných výrobků přezkoumávána mimo jiné i Nejvyšším správním soudem ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 8/2009, ve které zdejší soud rozsudkem ze dne 29. 9. 2010 zamítl kasační stížnost shodného stěžovatele a potvrdil správnost závěrů jak Krajského soudu v Hradci Králové, tak i Celního ředitelství v Hradci Králové a shledal vyměření spotřební daně stěžovateli jako zákonné.“

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že se jedná o stabilní rozhodovací praxi správních soudů, která je nadto aprobována i Ústavním soudem, jak bude dále poukázáno, pokud je rozlišováno mezi vyměřovacími řízeními a exekučními řízeními. Tato řízení jsou totiž ovládány jinými lhůtami pro jejich vedení a je v nich rozhodováno o jiném předmětu řízení, byť jsou tyto předměty spojeny tím, že se týkají „daně v nejširším slova smyslu“. Na vyměřovací řízení tedy dopadá prekluzivní lhůta pro stanovení daně obsažená v ustanovení § 148 daňového řádu, která činí 3 roky, kdežto řízení při placení daní je vázáno jinou lhůtou podle § 160 daňového řádu, která zásadně činí 6 let. Lhůtu pro vyměření daně a lhůtu pro placení daně není možné zaměňovat, neboť každý z nich dopadá na jinou část daňového procesu. V exekučním řízení je tedy nutné zkoumat podmínky, které zákon (zde daňový řád) stanoví pro toto řízení jako část daňového procesu, neboť jeho smyslem je vynutit splnění povinnosti uložené v předchozím řízení – vyměřovacím řízením.

Nejvyšší správní soud dále odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2015, č. j. 3 As 138/2014 – 39, v němž bylo ve vztahu ke zcela obdobným námitkami konstatováno, že „při nařízení exekuce již nelze přezkoumávat zákonnost či správnost exekučního titulu (zde platebních výměrů), příp. zákonnost řízení, které vydání exekučního titulu předcházelo... Nejvyšší správní soud zde však uvádí, že i pokud by skutečně došlo k vyměření nebo doměření cla či daně po uplynutí zákonem stanovené lhůty, jak namítá stěžovatel, jednalo by se sice o vadu rozhodnutí, že by však mělo povahu prosté nezákonnosti, nejednalo by se tedy o vadu tak intenzivní a zřejmou, aby způsobila faktickou neexistenci, resp. nicotnost platebních výměrů, a tedy nemožnost provedení exekuce. (zvýraznění doplněno Nejvyšším správním soudem)“.

pokračování

Tyto závěry Nejvyššího správního soudu byly přitom aprobovány Ústavním soudem v usnesení ze dne 16. 2. 2016, sp. zn. III. ÚS 1938/15, který uvedl, že „pokud stěžovatel svoji ústavní stížností vyjádřil současně i nesouhlas s podkladovými rozhodnutími, tj. výše citovanými platebními výměry, nelze než poukázat na ustálenou judikaturu obecných soudů potvrzovanou standardní judikaturou kasačního soudu, stejně jako v civilních věcech Nejvyššího soudu České republiky (srov. mj. usnesení Nejvyššího soudu ze dne 5. 8. 2008, sp. zn. 20 Cdo 4548/2007, dostupné na <http://www.nsoud.cz>), dle které v exekučním řízení není soud oprávněn přezkoumávat věcnou správnost podkladového rozhodnutí, jeho obsahem je vázán a je povinen z něho vycházet. Stejně tak ve stadiu nařízení výkonu rozhodnutí soud nezjišťuje, zda povinný uloženou povinnost splnil; v tomto směru vychází z tvrzení oprávněného. Jestliže povinný uloženou povinnost splnil, může se bránit jen návrhem na zastavení výkonu rozhodnutí, případně žádat náhradu škody.“

Nejvyšší správní soud má za to, že závěry Ústavního soudu obsažené v tomto usnesení vyvrací názor stěžovatele, že daňová prekluze představuje zcela specifický institut, ke kterému je nutné přihlížet v jakékoli fázi daňového procesu (zde v exekučním řízení). Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že neshledal jakýkoli důvod se odchýlit od své výše nastíněné, ustálené rozhodovací praxe stran nemožnosti opakovaného soudního přezkumu daňové prekluze v exekučním řízení, která je rovněž aprobována Ústavním soudem.

Jestliže stěžovatel namítá, že byla porušena jeho procesní práva tím, že v souladu s poučením žalovaného nemohl podat řádný opravný prostředek, který však podle jeho mínění je v dané věci přípustný, je nutné jej odkázat na znění daňového řádu.

Podle ustanovení § 181 odst. 3 daňového řádu ve znění po 1. 1. 2014 „Rozhodnutí o odložení, jakož i o pokračování v odložené daňové exekuci, nebo rozhodnutí o zastavení daňové exekuce se doručuje všem příjemcům exekučního příkazu. Jde-li o částečné zastavení daňové exekuce, doručuje se rozhodnutí pouze dlužníkovi a plátcí mzdy, poskytovateli platebních služeb nebo jinému poddlužníkovi (dále jen „poddlužník“), kterého se částečné zastavení týká. Rozhodnutí o zamítnutí návrhu na odložení nebo zastavení daňové exekuce se doručuje pouze navrhovateli.“ Podle ustanovení § 181 odst. 4 daňového řádu „Proti rozhodnutím podle odstavce 3 nelze uplatnit opravné prostředky.“

Z výše citovaných ustanovení daňového řádu jednoznačně vyplývá, že pokud stěžovatel podal žádost o odložení nebo zastavení daňové exekuce po 1. 1. 2014 (stěžovatel tak učinil dne 13. 5. 2014), a žalovaný tuto žádost zamítl, jednalo se o rozhodnutí obsažené ve výčtu v ustanovení § 181 odst. 3 daňového řádu, proti kterému nelze v souladu s ustanovením § 181 odst. 4 daňového řádu uplatnit opravné prostředky. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 14/2012, kterého se stěžovatel v tomto směru dovolává, se vyjadřoval k jiné právní úpravě, neboť v předchozím znění daňového řádu nebylo rozhodnutí o zamítnutí návrhu na odložení nebo zastavení daňové exekuce uvedeno v taxativním výčtu ustanovení § 181 odst. 3 daňového řádu.

Tuto skutečnost ostatně vysvětlil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 9. 2014, č. j. 3 Afs 99/2014 – 43, v němž uvedl, že „recentní úprava (po 1. 1. 2014, poznámka Nejvyššího správního soudu) již výslovně zapovídá i možnost podání opravných prostředků také proti rozhodnutí, kterým byl návrh na odložení nebo (částečné) zastavení exekuce zamítnut; výše zmiňovaná judikatura (kterým byl rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 14/2012 - poznámka Nejvyššího správního soudu) by tak na rozhodnutí vydaná od 1. 1. 2014 již nebyla aplikovatelná.“

Nejvyšší správní soud s ohledem na vše uvedené dospěl k závěru, že kasační stížnost je zjevně nedůvodná, a v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. ji zamítl.

IV. Závěr a náklady řízení

O nákladech řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyla ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný, který měl ve věci úspěch, žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti nevynaložil, proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. ledna 2017

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu