



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně **CZT, a. s.**, se sídlem Čáslav, Lísková 1513, zastoupené JUDr. Vladimírem Dvořáčkem, advokátem se sídlem Sokolovská 32/22, Praha 8, proti žalovanému **Celnímu úřadu pro Pardubický kraj**, se sídlem Palackého 2659, Pardubice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 20. 4. 2017, č. j. 52 Af 50/2016-177,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 20. 4. 2017, č. j. 52 Af 50/2016-177, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

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

[1] Žalovaný vydal dne 8. 3. 2016 pod č. j. 14693/2016-590000-42, exekuční příkaz, kterým nařídil podle § 178 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) daňovou exekuci příkázáním 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. Námitku proti tomuto exekučnímu příkazu zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 22. 6. 2016, č.j. 14693-17/2016-590000-11.

[2] Toto rozhodnutí napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 20. 4. 2017, č. j. 52 Af 50/2016-177. Krajský soud v záhaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl.

[3] Krajský soud se především ztotožnil se závěrem žalovaného, že lhůta pro placení daně v případě žalobkyně nemohla uplynout před datem 23. 10. 2018, neboť došlo k jejímu

opakovanému stavění v důsledku probíhajících řízení před správními soudy (celkem o 980 dní). Aprobował rovněž jeho názor, že lhůta pro placení daně byla zachována i v důsledku úkonů, které její běh přerušily podle § 160 odst. 2 daňového řádu, *in concreto* rozhodnutím o zřízení zástavního práva ze dne 6. 5. 2011, č. j. 1079-17/2011-066300-021 [úkon ve smyslu § 160 odst. 3 písm. b) daňového řádu], a rozhodnutím o posečkání ze dne 6. 5. 2011, č. j. 1079 18/2011-066300-021 [úkon ve smyslu § 160 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Nic na tom nemění fakt, že tato rozhodnutí byla následně pro nezákonnost žalovaným (v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334, kterým bylo zrušeno v pořadí druhé rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměřům) zrušena. Uvedený rozsudek byl totiž následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179.

[4] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku žalobkyně dovolávající se použití analogie § 34 trestního zákoníku. S odkazem na konkrétní judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že v oblasti správního trestání lze analogii práva nebo zákona použít 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.

[5] Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni ani v námitce uplynutí lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 1 daňového řádu. Uvedl, že mezi žalobkyní a žalovaným 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 tak 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 daně, 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 probíhala ve věci předpisů daně žalobkyni první soudní řízení (vedená pod sp. zn. 30 Ca 8/2009 až 30 Ca 16/2009), která skončila zrušením (prvních) odvolacích rozhodnutí ze dne 12. 11. 2008 č. j. 2803-6/08-060100-21 až 2803-13/08-060100-21 a vrácením věcí odvolacímu správnímu orgánu (Celní ředitelství Hradec Králové) k dalšímu řízení, lhůta pro stanovení daně po dobu těchto soudních řízení podle § 41 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) neběžela a uplynula tak až dnem 4. 2. 2011, O odvoláních bylo znovu rozhodnuto dne 22. 12. 2010 (rozhodnutí č. j. 2694-3/2010-060100-21, č. j. 2677-3/2010-060100-21 a č. j. 2678-3/2010-060100-21); tato rozhodnutí nabyly právní moci dne 2. 1. 2011, tedy ještě v rámci otevřené lhůty. Přestože i tato rozhodnutí byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334, nelze přehlédnout, že tento rozsudek byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179. Krajský soud tak přisvědčil žalovanému, že o předpisech daně bylo pravomocně rozhodnuto ve lhůtě pro stanovení daně. Tento závěr potvrdil jak Krajský soud v Hradci Králové, který v rozsudku ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 16/2011-542 (vydaném po zrušení předcházejícího rozsudku výše zmiňovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu) ve věci opětovně rozhodoval a rozhodnutí Generálního ředitelství cel *potvrdil*, tak Nejvyšší správní soud, který rozsudkem ze dne 23. 2. 2016, č. j. 8 Afs 173/2015-127, kasační stížnost žalobkyně proti uvedenému rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové odmítl.

pokračování

[6] Žalovanému krajský soud přisvědčil i v jeho názoru na možnost aplikace § 124a daňového řádu. Uvedl, že neobsahuje-li daňový řád žádná přechodná ustanovení týkající se citovaného ustanovení a krajský soud vydal (v souladu se zrušujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179) ve věci nový rozsudek č. j. 30 Af 6/2011-542 dne 13. 10. 2015, tedy až po nabytí účinnosti § 124a daňového řádu, je jeho aplikace namístě a nejedná se o případ retroaktivity, jak tvrdí žalobkyně.

[7] K žalobkyní rozporované sazbě penále krajský soud uvedl, že k uložení povinnosti hradit penále a stanovení jeho výše dochází jednotlivými exekučními tituly (uvedenými 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. Sazbu penále (či výši úroku z prodlení) je možné přezkoumávat podáním řádných či mimořádných opravných prostředků přímo proti rozhodnutím, kterými byla stanovena, tedy platebním výměřům, což ostatně žalobkyně učinila. Mimo to lze odkázat na judikaturou potvrzenou zásadu presumpce správnosti správních rozhodnutí.

[8] Krajský soud nepřisvědčil žalobkyni ani v námitce nepřiměřenosti exekuce. Poukázal přitom na pasivitu žalobkyně, pokud jde o možnost stanovení náhradní lhůty splatnosti daňového nedoplatku či posečkání úhrady daně, i na samotnou pozdní úhradu daně v této věci. Žalovaný tak mohl oprávněně nabýt dojmu, že k exekuci bude třeba přistoupit. Svým postupem neporušil práva žalobkyně ve smyslu § 5 odst. 3 a § 6 odst. 4 daňového řádu; naopak postupoval v souladu se zásadou dosáhnout cíle správy daní, tedy zajištění úhrady daně.

[9] Konečně krajský soud shledal, že jak exekuční příkaz, tak rozhodnutí žalovaného o námitkách jsou řádně odůvodněna, splňují veškeré náležitosti uvedené v § 102 daňového řádu a byla opatřena platným certifikovaným elektronickým podpisem úředních osob zcela v souladu s citovaným ustanovením daňového řádu i v souladu s vnitřním předpisem č. 13/2016 „*Podpisová oprávnění celního úřadu pro Pardubický kraj*“.

II. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[10] Proti tomuto rozsudku podává žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opírá o důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[11] Stěžovatelka v kasační stížnosti nejprve namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. V této souvislosti tvrdí, že se krajský soud nevypořádal s její námitkou, dle které organizační řád a podpisový řád Celní správy nejsou veřejně přístupné, a proto pro ni není nijak ověřitelné, že Bc. J. S. byla oprávněna podepsat exekuční příkaz a plk. Ing. R. L. byl oprávněn podepsat žalobou napadené rozhodnutí o námitce. Krajský soud ani nezodpověděl, zda oprávnění těchto osob měla být stěžovatelce prokázána ještě v průběhu řízení o námitce proti exekučnímu příkazu; zabýval toliko otázkou elektronického podpisu plk. Ing. R. L.

[12] Dále stěžovatelka (stejně jako v žalobě) namítá, že lhůta pro placení daně již uplynula. Splatnost jednotlivých spotřebních daní nastala v průběhu roku 2006 a měla uplynout nejpozději dne 31. 12. 2012. Žalovaný (tehdejší Celní úřad Pardubice) sice vydal dne 6. 5. 2011 rozhodnutí o zřízení zástavního práva k zajištění nedoplatku daně a příslušenství č. j. 1079-17/2011-066300-021, toto rozhodnutí ovšem zrušil žalovaný pro nezákonnost rozhodnutím ze dne 21. 5. 2013, č. j. 20695-2/2013-590000-4, a to v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011 – 334; skutečnost, že tento rozsudek byl následně zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179, je irrelevantní. Stěžovatelka je 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 „obžít“ ani po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 8 Afs 17/2013-179. Nové rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo vydáno až dne 8. 3. 2016, tedy po uplynutí lhůty pro placení daně. Obdobně je třeba ve vztahu k počítání lhůty pro placení daně nahlížet také na rozhodnutí o posečkáni daně ze dne 6. 5. 2011, č. j. 1079-18/2011-066300-021, které v důsledku zrušení dodatečných platebních výměrů na posečkanou daň odpadlo.

[13] Stěžovatelka rovněž opětovně odkázala na § 34 odst. 1 trestního zákoníku a trvá na tom, 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.

[14] 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 i rozhodnutí o námitce proti němu jsou nezákonné, neboť byly vydány po uplynutí lhůty pro placení daně stanovené v § 160 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatelka dodala, že pokud by zákonodárce chtěl, aby soudní řízení správní vedené v souvislosti se stanovením daně stavělo lhůtu pro placení daně, nepochybně by tak v § 160 daňového řádu výslovně stanovil.

[15] Podle stěžovatelky uplynula též lhůta pro stanovení daně dle § 148 odst. 1 daňového řádu a neexistuje tak exekuční titul. V této souvislosti rekapituluje skutkový stav věci ve shodě s tím, jak je popsán pod bodem [5] tohoto odůvodnění. Souhlasí přitom s názorem, 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 ZSDP), a to zahájení daňové kontroly (§ 148 odst. 3 daňového řádu). Rovněž souhlasí s názorem krajského soudu, že po dobu soudních řízení vedených v období od 19. 1. 2009 do 23. 2. 2010 před Krajským soudem v Hradci Králové pod sp. zn. 30 Ca 8/2009 – 30 Ca 16/2009, došlo ke stavení této lhůty. Lhůta pro stanovení daně tak uplynula dne 3. 2. 2011. Žalovaný sice rozhodnutími ze dne 22. 12. 2010 změnil dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007 (právní moc nastala ke dni 7. 1. 2011), tato rozhodnutí však byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 29. 1. 2013, č. j. 30 Af 6/2011-334. Okamžikem nabytí právní moci tohoto rozsudku přestala odvolací rozhodnutí existovat a současně již marně uplynula lhůta pro stanovení daně. Následně, rozhodnutími ze dne 10. 5. 2013 a ze dne 13. 5. 2013 Generální ředitelství cel dodatečné platební výměry zrušilo. Přestože Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179, zrušil rozsudek krajského soudu č. j. 30 Af 6/2011-334, a věc mu vrátil k dalšímu řízení, nemůže to nic změnit na tom, že již v době vydání rozsudku č. j. 30 Af 6/2011-334, lhůta pro stanovení daně uplynula, přičemž právní mocí rozsudku již také neexistovala pravomocná rozhodnutí o stanovení daně; dodatečné platební výměry, pak byly Generálním ředitelstvím v květnu 2013 zrušeny. Jinými slovy, žalobou napadená rozhodnutí o odvolání, která se po rozsudku kasačního soudu č. j. 8 Afs 17/2013-179, měla opět „vrátit do hry“, nemohla mít již žádný vliv na dodatečné platební výměry, které byly zrušeny samotným odvolacím orgánem.

[16] Stěžovatelka nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že se v projednávaném případě uplatní § 124a daňového řádu. Toto ustanovení je účinné teprve od 1. 1. 2015, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-179, však byl vydán ještě před jeho účinností. Šlo by tak o projev nepřipustné pravé retroaktivity. Stěžovatelka uzavřela, že lhůta pro stanovení daně uplynula a dodatečné platební výměry, coby exekuční titul, v době vydání exekučních příkazů již neexistovaly. Nařízení daňové exekuce proto postrádalo zákonný podklad.

pokračování

[17] Dále stěžovatelka namítala, že zákonnost exekučních příkazů byla zpochybněna i v důsledku rozhodnutí o odvolání proti platebním výměrům na penále. Žalovaný rozhodnutími ze dne 16. 6. 2017, 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, penále snížil. V důsledku snížení penále došlo dle stěžovatelky *de facto* také ke snížení dlužné částky. Trvá na tom, že žalovaný se měl v rozhodnutí o námitce s touto argumentací vypořádat; v opačném případě měl řízení o námitce přerušit do vydání rozhodnutí Generálního ředitelství cel o odvolání proti platebním výměrům na penále. Ani krajský soud se v napadeném rozsudku s touto argumentací nevypořádal; podle stěžovatelky měl rovněž vyčkat do rozhodnutí o odvoláních proti uvedeným platebním výměrům, které představovaly část exekučních titulů. V této souvislosti stěžovatelka odkázala na rozsudek tohoto soudu ze dne 14. 9. 2011, č. j. 9 Afs 28/2011-181. Krajský soud uvedenou argumentaci zřejmě nechtěl vyslechnout; repliku žalovaného stěžovatelce zaslal pouhý den před rozhodnutím ve věci.

[18] Stěžovatelka konečně považovala zahájení daňové exekuce za nepřiměřené, neboť žalovaný přistoupil k vydání exekučního příkazu předčasně, aniž by předtím vyzval stěžovatelku ke splnění tvrzené daňové povinnosti, nebo využil jiných nástrojů, například zřízení zástavního práva.

[19] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a své vyjádření k žalobě. Nesouhlasí se stěžovatelkou ohledně nezákonnosti exekučního příkazu, respektive rozhodnutí o námitce proti exekučnímu příkazu. Uvedl, že podstatnou část exekvované částky představuje spotřební daň vyměřená dodatečnými platebními výměry. Platebními výměry, které stěžovatelka napadla, jí bylo sděleno pouze příslušenství této daně – penále. Důvodem snížení penále bylo snížení počtu dnů prodlení. Podle žalovaného nelze předmětné řízení považovat za výjimečný případ, ve kterém může dojít k prolomení zásady dle § 75 odst. 1 s. ř. s. V daňovém řízení není nijak výjimečné, že vykonatelnost rozhodnutí předchází jeho právní moci (§ 109 odst. 5 daňového řádu).

[20] K námitce týkající se podpisu oprávněné úřední osoby žalovaný uvedl, že rozhodnutí byla stěžovatelce doručena prostřednictvím datové schránky a je výkladově ustáleno, že i nepodepsané písemnosti zasílané z datové schránky se považují za podepsané. Úřední osoba (§ 12 daňového řádu) prokazuje svoje oprávnění k úkonům při správě daní služebním průkazem, pokud tak stanoví zákon, popřípadě jiným způsobem. Za takový způsob lze považovat i uvedení jména a pracovního zařazení ve smyslu § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu. Z žádného ustanovení daňového řádu nevyplývá, že by rozhodnutí správce daně byl oprávněn podepisovat pouze ředitel celního úřadu a ostatní úřední osoby by se musely prokazovat speciálním oprávněním. I kdyby však podpis absentoval, nespojuje s tím daňový řád (na rozdíl od § 32 odst. 7 ZSDP) žádné důsledky. Žalovaný v rozhodnutí o námitkách odkazoval na interní akt řízení, aby tak odstranil veškeré pochybnosti stěžovatelky o oprávnění úřední osoby uvedené v exekučním příkazu.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] 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.

[22] Kasační stížnost je důvodná.

III. 1. Nepřezkoumatelnost

[23] Podle stěžovatelky krajský soud nedostatečně vypořádal její argumenty týkající se výše penále. Z odůvodnění rozsudku na straně 9 je však patrné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak o věci uvážil. Ostatně s právním hodnocením krajského soudu stěžovatelka polemizuje a z její argumentace je patrné, že s tímto posouzením nesouhlasí; to by však v případě nepřezkoumatelného rozhodnutí pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů nebylo možné. Tato námitka je tedy nedůvodná.

[24] Stěžovatelka dále spatřovala nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu v tom, že se dostatečně nezabýval jejími námitkami týkajícími se podpisu exekučního příkazu a rozhodnutí o námitce oprávněnými úředními osobami. Ani tato námitka není důvodná. Krajský soud se s výtkami stěžovatelky vypořádal na straně 9-10 rozsudku, kde mimo jiné uvedl, že rozhodnutí žalovaného splňuje veškeré náležitosti § 102 daňového řádu, včetně podpisu oprávněné úřední osoby, jež byla v souladu s vnitřním předpisem žalovaného č. 13/2016 oprávněna rozhodnutí podepsat. Z originálů datových zpráv odeslaných stěžovatelce pak vyplývá, že napadená rozhodnutí byla opatřena platným certifikovaným elektronickým podpisem. Pokud by žalovaný ověřoval, zda byla konkrétní osoba oprávněna dokument podepsat, nejedná se o provádění důkazů ve smyslu § 115 daňového řádu (kde by stěžovatelce příslušela odpovídající procesní práva), nýbrž jen o ověření, zda byla podepsaná osoba oprávněna rozhodnutí podepsat.

III. 2. Obecně k přezkumu exekučního příkazu

[25] Co se týče meritorního přezkoumání rozsudku krajského soudu, zde je nutné upozornit, že skutkově i právně zcela totožnou věcí mezi týmiž účastníky se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudku ze dne 18. 7. 2019, č. j. 2 Afs 249/2017-66, jímž zrušil rozsudek krajského soudu ze dne 22. 5. 2017, č. j. 52 Af 28/2016-245. Předmětem žalobního přezkumu v uvedené věci byl samotný exekuční příkaz; ve věci nyní projednávané je jím rozhodnutí o námitkách proti tomuto příkazu. Třetí senát neshledal důvody, pro které by se měl od závěrů druhého senátu odchýlit, proto z nich v dalším odůvodnění vychází.

[26] Krajský soud především správně odkázal na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2004-54, č. 791/2006 Sb. NSS, z něhož se podává, že soudní přezkum exekučního příkazu je omezen toliko na zkoumání existence exekučního titulu a jeho vykonatelnost, vhodnost a proporcionalitu způsobu a rozsahu provedení exekuce. Nedopadá tak na důvodnost samotného exekučního titulu.

[27] Stěžovatelka své námitky soustředila do následujících okruhů problémů:

- a. neexistence exekučního titulu (dodatečné platební výměry, které mají být exekučním titulem, byly rozhodnutím odvolacího orgánu zrušeny a toto zrušení nebylo následně eliminováno jejich „obžívnutím“ na základě působení ustanovení § 124a daňového řádu),
- b. uplynula lhůta pro stanovení daně (jde o okolnost významnou i v exekučním řízení),
- c. uplynula i lhůta pro placení daně,
- d. nebyla zohledněna změna výše penále po vydání exekučního příkazu.
- e. nařízení exekuce je neproporcionální.

III. 3. Neexistence exekučního titulu

[28] Existence vykonatelného exekučního titulu je nutnou podmínkou vydání exekučního příkazu. V případě stěžovatelky mají být exekučním titulem dodatečné platební výměry ve spojení s rozhodnutími odvolacího orgánu, kterými byly tyto platební výměry určitým způsobem měněny.

[29] Jak uvedl druhý senát v rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017-66, mohlo by se *prima facie* jevit, že exekuční tituly (dodatečné platební výměry za únor až duben 2006, ze dne 21. 11. 2007, č. j. 9203/07-066300-024, č. j. 9204/07-066300-024, a č. j. 9205/07-066300-024, ve spojení s rozhodnutími odvolacího orgánu ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021, o odvoláních proti těmto výměrům) byly „*potvrzeny*“ Krajským soudem v Hradci Králové rozsudkem ze dne 13. 10. 2015, č. j. 30 Af 6/2011-541, neboť (tímto v pořadí posledním rozsudkem) byla žaloba proti rozhodnutím o odvoláních proti uvedeným platebním výměrům 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 č. j. 2678-3/2010-060100-021 zčásti. V tomto ohledu se také může jevit, že dodatečné 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 námítky ohledně již jednou kasačním soudem vyřešené právní otázky. Tak tomu ovšem není, neboť uvedené soudy se otázkou existence platebních výměrů nijak výslovně nezabývaly.

[30] Výše uvedené dodatečné platební výměry ze dne 21. 11. 2007 byly odvolacím orgánem zrušeny jeho rozhodnutími z 10. 5. 2013 a 13. 5. 2013, a to 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 v dalším řízení, v (pořadí posledním) rozsudku č. j. 30 Af 6/2011 541, procesní osud věci toliko stručně zmiňuje v částech XII. a XIII. odůvodnění, 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. Ani Nejvyšší správní soud se v usnesení č. j. 8 Afs 173/2015-127 této otázce nevěnoval.

[31] V nyní projednávané věci však mají být exekučním titulem právě ony zrušené dodatečné platební výměry ve spojení s rozhodnutími odvolacího orgánu, a to v rozsahu, ve kterém 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 však samo o sobě nemůže být 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 nahradit.

[32] V řízení nevyvstaly pochyby o tom, že odvolací rozhodnutí ze dne 22. 12. 2010 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 rozsahu, v jakém nebyla rozsudkem krajského soudu zrušena).

[33] Není ani pochyb o tom, že platební výměry ze dne 21. 11. 2007 č. j. 9203/07-066300-024, č. j. 9204/07-066300-024 a č. j. 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, k tomu 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. NSS, 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 „obživení“ na základě zákonné úpravy, která by takový důsledek za specifických okolností předpokládala.

[34] Takovou zákonnou úpravou by jistě mohl být § 124a daňového řádu. Jak ovšem vyložil druhý senát v odstavcích [35]-[37] rozsudku č. j. 2 Afs 249/2019-66, § 124a daňového řádu se může vztahovat jen na situace, které vůbec mohou naplnit hypotézu právní normy v tomto ustanovení. Touto hypotézou je zrušení (výlučně v řízení o kasační stížnosti) takového pravomocného rozsudku krajského soudu, na jehož základě bylo správcem daně vydáno nové rozhodnutí ve věci, v souladu s právním názorem vysloveným krajským soudem. Jen je-li naplněna hypotéza, uplatní se dispozice právní normy, jíž je neúčinnost nového rozhodnutí správce daně. Centrálním bodem § 124a daňového řádu je zrušující rozsudek 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 instituční 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 popřehného právního názoru, se má od okamžiku vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu nahlížet tak, že nadále již nemá mít žádné právní účinky.

[35] Druhý senát dále dovodil, že okamžikem, ke kterému je třeba posuzovat možnost aplikace § 124a daňového řádu, je vydání rozhodnutí Nejvyššího správního soudu; účinek § 124a daňového řádu se tedy uplatní pouze na situace, kdy zrušující rozhodnutí kasačního soudu bylo vydáno nejdříve 1. 1. 2015, tj. od okamžiku nabytí účinnosti tohoto ustanovení (viz odstavce [38]-[40] rozsudku č. j. 2 Afs 249/2017-66). S ohledem na právě uvedené je třeba uzavřít, že i v nyní projednávané věci rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 17/2013-79, nemohl mít účinek ve smyslu § 124a daňového řádu, jelikož byl vydán před 1. 1. 2015. V takovém případě proto 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 dodatečných platebních výměrů ze dne 21. 11. 2007, č. j. 9203/07-066300-024, 9204/07-066300-024 a 9205/07-066300-024.

[36] V nyní projednávané věci tedy vedle sebe existují dvě navzájem obsahově rozporné trojice odvolacích rozhodnutí, a to jednak rozhodnutí z 22. 10. 2010, č. j. 2694-3/2010-060100-021, č. j. 2677-3/2010-060100-021 a č. j. 2678-3/2010-060100-021, a jednak rozhodnutí 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; obě trojice odvolacích rozhodnutí jsou existentní a vyvolaly či vyvolávají právní účinky. K problematice souběžné existence dvou obsahově rozporných rozhodnutí lze pro stručnost opět odkázat na rozsudek druhého senátu č. j. 2 Afs 249/2017-66, odstavce [42]-[43]; podstatné je, že jde sice o situaci nežádoucí, nikoli však rozpornou se zákonem.

pokračování

[37] Lze tedy shrnout, že odvolacími rozhodnutími ze dne 10. 5. 2013 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 potvrdzovalo či měnilo) závazně určuje povinnost zaplatit peněžitou částku na daňové povinnosti a umožňuje zaplacení této částky eventuálně exekučně vymoci. V takovém případě část exekučních titulů, jež byly podkladem vydání exekučního příkazu (v nyní projednávané věci bylo žalobou napadeno rozhodnutí o námitce proti tomuto exekučnímu příkazu), ve skutečnosti exekučním titulem být nemůže. V tomto ohledu je tedy právní názor krajského soudu nesprávný a kasační stížnost je v této části důvodná.

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

[38] Právní závěr, že na situaci stěžovatelky nebyl použitelný § 124a daňového řádu, je nutným a dostatečným důvodem pro závěr, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, neboť krajský soud se přiklonil k právnímu závěru opačnému.

[39] 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 přihlídnout 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.

[40] Stejně tak není důvodu zkoumat, zda není prekludováno právo daň vybrat, a právní otázky s tím spojené. Není tedy třeba se vyjadřovat zejména k 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 se část skutkové situace související s placením daně odehrála před účinností daňového řádu (například jde o daň za zdaňovací období před účinností daňového řádu).

[41] Změna platebních výměrů na penále provedená odvolacím daňovým orgánem po vydání exekučního příkazu (exekuční příkaz byl vydán 8. 3. 2016, námitky proti němu byly zamítnuty dne 22. 6. 2016, platební výměry byly 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).

[42] 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 rámcem nosných důvodů rozhodnutí

[43] Nad rámcem nosných důvodů je třeba krajský soud upozornit, že část exekučních titulů, jež byly podkladem vydání exekučního příkazu (aprobovaného rozhodnutím o zamítnutí námitek), konkrétně platební výměry na penále, nebyla dotčena právním názorem Nejvyššího správního soudu, jež se týká časové působnosti § 124a daňového řádu.

[44] V dalším postupu krajského soudu proto může vyvstat právní otázka, zda lze nařídít 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

[45] Krajský soud nesprávně posoudil právní otázku časové působnosti § 124a daňového řádu, z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. a věc současně vrátil k dalšímu řízení, v němž je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[46] Vzhledem k tomu, že byl napadený rozsudek zrušen, rozhodne krajský soud v dalším řízení rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 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 23. srpna 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu