



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M É N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Z. D.**, zast. advokátem JUDr. Tomášem Hemelíkem CSc., se sídlem AK Rooseveltova 101, Říčany, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Háčkova 14, Plzeň, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2006, č. j. 58 Ca 77/2003 - 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** 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 :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Plzni (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 4. 2003, č. j. 10614/150/2002; tímto bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni ze dne 24. 9. 2002, kterým bylo podle ust. § 27 odst. 1 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní“) zastaveno řízení o návrhu na povolení obnovy řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1993.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“).

Stěžovatel uvádí, že již v návrhu na obnovu řízení ze dne 20. 8. 2002 jako důvod uvedl, že podle ust. § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní vyšly najevo nové skutečnosti, které měly podstatný vliv na rozhodnutí, jakož i to, že rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky, o které bylo následně rozhodnuto jinak (§ 54 odst. 1 písm. c/ cit. zákona). Oba tyto důvody nastaly v důsledku rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem, který v trestní věci vedené proti stěžovateli konstatoval, že se tento nedopustil trestného činu zkrácení daně podle § 148 trestního zákona, a který ve svém odůvodnění konstatuje, že stěžovateli žádný závazek vůči státu z popisované transakce nevznikl. Vynesením zprošťujícího rozsudku nepochybně vyšla najevo nová skutečnost mající podstatný vliv na rozhodnutí, jakož bylo i rozhodnuto ve věci předběžné otázky ve smyslu ust. § 28 zákona o správě daní, když o této si nemohl správce daně učinit úsudek sám. Trestní řízení bylo pravomocně ukončeno dne 22. 2. 2002. Stěžovatel má za to, že zodpovězení předběžné otázky bylo jedním ze základů, podle něhož měl správce daně rozhodovat a pokud tak učinil dříve, rozhodl zjevně nesprávně a v rozporu se stavem, který byl potvrzen rozhodnutím v trestní věci. Protože ust. § 54 odst. 3 cit. zákona nepředvídá delší lhůty, v nichž může být předběžná otázka řešena, nezbyvá, než analogicky užít ustanovení správního řádu o přerušení řízení až do rozhodnutí o předběžné otázce. V posuzovaném případě došlo k pravomocnému rozhodnutí o ní dne 22. 2. 2002, lhůta k podání návrhu na obnovu řízení tedy nemohla doběhnout už 31. 12. 1999, protože bez odpovědi na předběžnou otázku nemohlo být řízení o vyměření daně ukončeno. Protože krajský soud posoudil právní otázku nesprávně, navrhuje stěžovatel, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, přitom neshledal vady řízení a jiné skutečnosti, které by měly za následek nezákonnost nebo nicotnost rozhodnutí, k nimž by musel přihlídnout ex offio ve smyslu ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem stran běhu objektivní lhůty k podání návrhu na obnovu řízení podle ust. § 54 odst. 3 zákona o správě daní.

Tvrzená nezákonnost, spočívající v nesprávném právním posouzení věci soudem v předcházejícím řízení, spočívá buď v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikována nesprávná právní věta, popř. je sice aplikována správná právní věta, ale tato je nesprávně vyložena. Vztah mezi skutkovým zjištěním a právním posouzením lze charakterizovat tak, že jde o aplikaci právní normy na konkrétní případ nebo situaci.

Z obsahu spisového materiálu vyplynulo, že na základě výsledků daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 1993, provedené u stěžovatele v roce 1996 Finančním úřadem v Plzni (dále „správce daně“), mu byla platebním výměrem ze dne 25. 7. 1996 dodatečně doměřena daň ve výši 8 078 872 Kč. V rámci daňové kontroly bylo mimo jiné zjištěno, že stěžovatel dne 1. 10. 1993 uzavřel kupní smlouvu, na základě které převedl nemovitost – H. D. za kupní cenu stanovenou znalcem ve výši 18 000 000 Kč; tuto částku zaúčtoval do tržeb za prodej nemovitosti. Správce daně zjistil v průběhu kontroly další doklady, znějící na další částku ve výši 17 000 000 Kč a dále zjistil, že na základě smlouvy o smlouvě budoucí uzavřené dne 10. 3. 1993 byla určena smluvní cena nemovitosti za částku 35 000 000 Kč. Rovněž bylo zjištěno, že firma S. a. s. celkovou částku 35 000 000 Kč, kterou

stěžovatel přijal, má zaúčtovanou jako poskytnutou zálohu na koupi předmětné nemovitosti. Na základě výsledků daňové kontroly podal správce daně v souladu s ust. § 24 zákona o správě daní dne 8. 1. 1997 podnět orgánům činným v trestním řízení pro podezření z trestného činu zkrácení daně. V říjnu 1997 podal stěžovatel k zamítnutému odvolání ve věci doměřené daně žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem, řízení bylo zastaveno pro zmeškání lhůty ve smyslu ust. § 250b odst. 1 o. s. ř. Dne 21. 8. 2002 obdržel správce daně návrh na obnovu řízení, k návrhu byl přiložen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 11. 2001, kterým soud stěžovatele podle § 226 písm. c) trestního řádu zprostil obžaloby z trestného činu podle § 148 odst. 1 a 3 trestního zákona. Usnesením Vrchního soudu v Praze bylo vzato na vědomí zpětvzetí odvolání podaného krajským státním zástupcem a rozsudek dne 22. 2. 2002 nabyl právní moci.

Správce daně ve věci návrhu na povolení obnovy řízení vydal dne 24. 9. 2002 rozhodnutí, kterým řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní zastavil, neboť návrh byl podán až po uplynutí objektivní lhůty stanovené v § 54 odst. 3 cit. zákona a tudíž byla zmeškána zákonná lhůta, kterou nelze dále prodloužit nebo navrátit v předešlý stav. Odvolání podané proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 29. 4. 2003, č. j. 10614/150/2002; podanou žalobu poté zamítl krajský soud rozsudkem, který je předmětem kasačního řízení.

Nejvyšší správní soud především předesílá, že není a ani nemůže být předmětem řízení zde vedeného posoudit to, zda a jakým způsobem stěžovatel skutečně zkrátil daňovou povinnost. Skutečnosti obsažené ve zprošťujícím rozsudku, týkající se skutkového stavu věci, jsou zde proto zcela irelevantní. Bylo věcí stěžovatele, aby případně na vedené trestní řízení, v němž byla předběžná otázka řešena, upozornil již v průběhu odvolacího řízení, resp. tuto skutečnost uplatnil v žalobě podané ve věci samotného doměření daně, a především, aby tuto žalobu podal včas.

Předmětem soudního přezkumu v projednávané věci je toliko procesní rozhodnutí o zastavení řízení z důvodu zmeškání lhůty. Otázku, kterou přísluší v řízení před Nejvyšším správním soudem zodpovědět, je tedy pouze to, zda byla či nebyla zachována lhůta pro povolení obnovy řízení dle § 54 odst. 3 zákona o správě daní a zda se žalovaný, jakož i krajský soud, dopustil nezákonnosti rozhodnutí pro nesprávné právní posouzení výše nastolené otázky.

Ve smyslu ust. § 54 odst. 1 zákona o správě daní, řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, nastane-li některý z důvodů taxativně zde uvedených.

Žádost o obnovu řízení musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení (subjektivní lhůta), nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit (objektivní lhůta). Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit jejich navrácení v předešlý stav (§ 54 odst. 3 cit. zákona).

Podle ust. § 47 cit. zákona nelze daň z příjmů fyzických osob vyměřit ani doměřit po uplynutí 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání; byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření či doměření daně, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit nebo doměřit však daň lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (odst. 2 cit. ust.). Ve stanovených lhůtách

musí být daň vyměřena pravomocně, nepostačí tedy, je-li vydáno nepravomocné rozhodnutí (srovn. rozsudek NSS 5 Afs 42/2004 – 61 ze dne 31. 5. 2006, publ. in Sb. NSS č. 954/2006, přístupno též na www.nssoud.cz).

Lhůta, kterou zákon o správě daní pro vyměření či doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká, na druhou stranu však zaniká např. i nárok na vrácení odpočtu daně, zaniká tedy i jakýkoli nárok daňového subjektu přímo související s prekludovanou daňovou povinností. Nutno zde totiž vycházet rovněž z ustanovení § 46 odst. 7 in fine, zákona o správě daní, podle kterého stejný postup jako při doměření daně (tedy zvýšení daňové povinnosti) se uplatní i tehdy, je-li výsledkem vyměřovacího řízení daňová povinnost nižší. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla počítání a stanovení lhůt stanovit výjimku. V daném případě je taková výjimka upravena v § 47 odst. 2 cit. zákona a jen za těchto podmínek může být lhůta založená v odst. 1 cit. ustanovení přerušena, tedy dosud uplynulá doba se stává právně bezvýznamnou a lhůta začne běžet znovu od počátku. Zákon současně předpokládá, že k tomu může dojít i opakovaně – stanoví však nepřekročitelnou hranici desetiletou.

Běh prekluzivní lhůty v případě stěžovatele u daně z příjmů za rok 1993 započal 1. 1. 1994, její běh byl přerušen úkonem - daňovou kontrolou v roce 1996. Nová tříletá prekluzivní lhůta tedy počala běžet znovu od 1. 1. 1997 a její konec nastal, když již nebyl její běh přerušen žádným dalším úkonem, dnem 31. 12. 1999. Tímto dnem došlo k prekluzi daně za rok 1993.

Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušení běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející právní jistotu daňového subjektu, ale i správce daně o výši daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ jen výjimečně a z důvodů závažných.

Otázkou, co lze považovat za úkon, který je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní se zabýval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94 (publ. in Sb. NSS č. 953/2005, přístupno též na www.nssoud.cz). Dospěl přitom k závěru, že: *„Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem. Jestliže zákon takový postup umožnil, ale nestanovil sám, co se rozumí tímto úkonem, musí být vyloženo, čím lze lhůtu znovu otevřít.“*

Stěžovateli nelze především přisvědčit v tom, že správce daně byl povinen vyčkat rozhodnutí o předběžné otázce, když si o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebyl oprávněn dle § 28 odst. 2 zákona o správě daní učinit úsudek sám, a teprve poté rozhodnout. Po tuto dobu měl aplikovat analogicky ustanovení o přerušení řízení dle správního řádu.

Vychází-li Nejvyšší správní soud z chápání „úkonu“, který může navodit účinky přerušení lhůty, tak, jak k němu ve své judikatuře dospěl rozšířený senát, nelze dospět k jinému závěru, než že takovým úkonem nemohlo být ani postoupení trestního oznámení ze dne 8. 1. 1997, ale ani rozhodnutí o odvolání ve věci daně z příjmů ze dne 7. 8. 1997, které

by obnovilo běh lhůty od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2000. Nelze s přihlédnutím k výše uvedenému přisvědčit stěžovateli ani v tom, že běh tříleté lhůty by mohl přivodit vydaný výkaz nedoplatků ze dne 28. 1. 2002, který svou povahou rovněž nemůže být úkonem s výše zamýšlenými důsledky, nadto byl učiněn až po uplynutí prekluzivní lhůty, jejíž běh skončil ke dni 31. 12. 1999.

Jak je z uvedeného zřejmé, podal-li stěžovatel návrh na povolení obnovy řízení až dne 21. 8. 2002, učinil tak sice v běhu subjektivní lhůty, zjevně však již ve lhůtě, kdy již nebylo možno daň vyměřit ani doměřit, tedy po uplynutí zákonné objektivní lhůty.

Je obecně nepřipustné užití analogie ve veřejném právu, neobsahuje-li příslušný právní předpis, dle kterého je postupováno, k takovému postupu výslovné zmocnění. Zákon o správě daní ustanovení vhodné pro analogii legis neobsahuje, resp. naopak výslovně užití správního řádu v ust. § 99 vylučuje. Nicméně je nutno připustit, jak již ostatně konstatoval Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 (publ. in Sb. NSS č. 735/2006, přístupno též na www.nssoud.cz) i v případech, kdy právní úprava (zde § 99 cit. zákona) vylučuje užití správního řádu, uplatní se obecné právní zásady správního práva procesního.

V případě stěžovatele však tyto úvahy jsou zcela liché. Byla-li totiž žádost o obnovu řízení již sama o sobě nezpůsobilá přivodit zahájení řízení, neboť byla podána po zákonem stanovené lhůtě, postrádají smyslu další úvahy o možném přerušení řízení. Nadto není zřejmé, jaké řízení mělo být přerušeno, když řízení o vyměření daně již bylo ukončeno, a to před samotným zahájením trestního řízení, v němž byla předběžná otázka řešena, a řízení o povolení obnovy zahájeno být ani nemohlo, tudíž nemohlo být ani přerušeno.

Nejvyšší správní soud pouze *obiter dictum* konstatuje, že měl-li snad na mysli stěžovatel ustanovení § 29 odst. 1 zákona č. 71/1967 Sb., (správní řád v té době účinný), toto skutečně obligatorně stanovilo povinnost správnímu orgánu přerušit řízení, jestliže bylo zahájeno řízení o předběžné otázce, přitom po dobu přerušného řízení lhůty neběží (§ 29 odst. 5 cit. zákona). Nejvyšší správní soud musí však konstatovat, že ani dané ustanovení by na věc stěžovatele nemohlo dopadat, když v průběhu vyměřovacího řízení ještě řízení o předběžné otázce zahájeno nebylo, tudíž k přerušení řízení nebyl dán důvod, a v případě řízení o obnově (které nadto nemohlo být zahájeno) již bylo řízení o předběžné otázce pravomocně ukončeno.

Skutečnosti, které z trestního spisu vyplynuly, by mohly být případně i důvodem obnoveného řízení ve smyslu ust. § 54 odst. 1 písm. a) zákona o správě daní a poplatků, musely by však být primárně naplněny zákonné procesní podmínky pro jeho zahájení. V projednávané věci však stěžovatel žádost o obnovu řízení podal zjevně po uplynutí lhůty zákonem stanovené, přitom tuto lhůtu nebylo možno ani prodloužit ani navrátit v předešlý stav (§ 54 odst. 3 cit. zákona).

Žalovaný tak postupoval zcela v souladu se zákonem, když rozhodl v intencích ust. § 27 odst. 1 písm. d) cit. zákona a řízení zastavil z důvodu zmeškání zákonné lhůty.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud se tvrzeného nesprávného právního posouzení nedopustil.

Nejvyšší správní soud, na základě výše uvedeného, neshledal důvody kasační stížnosti uplatněné podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. opodstatněné, a proto postupem podle § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 a § 120 s. ř. s.

Stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení, žalovanému, který měl ve věci úspěch, náklady řízení přesahující jeho běžnou činnost nevznikly.

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

V Brně dne 12. října 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu