



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **M. S.**, právně zast. JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem v Praze, Na Poříčí 12, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 1. 2009, č. j. 11 Ca 197/2008 – 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce (dále „stěžovatel“) napadá výše označený rozsudek Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), jímž byly zamítnuty jeho žaloby proti v žalobě identifikovaným rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 3. 2008; těmito byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti rozhodnutím správce daně I. stupně ze dne 11. 4. 2007. Těmito rozhodnutími byla zastavena řízení ve věci žádosti stěžovatele o povolení obnovy řízení ve věcech dodatečných platebních výměrů na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I., II., III. a IV. Q roku 1998 a jednotlivých kalendářních měsíců roku 1999, a dále povolení obnovy řízení ve věcech dodatečných platebních výměrů na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 1997, 1998 a 1999.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen s. ř. s.), a to nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a vady řízení před soudem spočívající v nesprávném postupu při spojení věcí.

Stěžejní kasační námitky směřují proti posouzení včasnosti resp. opožděnosti žádosti stěžovatele o povolení obnovy řízení spočívající v tom, že dodatečné platební výměry nebyly žalovaným ani městským soudem považovány za úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen zákon o správě daní), a proto lhůta k povolení obnovy řízení dle stěžovatele neuplynula a žádost byla podána včas. Dle stěžovatele soud I. stupně posoudil věc po právní stránce nesprávně, neboť i přes jím uváděnou judikaturu, ze znění zákona o správě daní tyto závěry nevyplývají. Stěžovatel rozděluje svoji argumentaci na námitky stran DPH a DPFO, namítá, že alespoň o každé dani mělo být soudem I. stupně rozhodováno samostatně.

Ohledně daně z přidané hodnoty stěžovatel nesouhlasí s tím, že platební výměr není považován za úkon směřující k vyměření daně a uvádí, že vyměření daně je dle jeho názoru jediné, k čemu platební výměr směřuje. Proto má za to, že lhůta dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní počala běžet v roce zpravení o dodatečných platebních výměrech a žádost o obnovu řízení tak byla podána včas.

V případě daně z příjmů fyzických osob stěžovatel nesouhlasí s argumentací soudu I. stupně, že úkon směřující k vyměření daně dle citovaného ustanovení může učinit jen správce daně. Stěžovatel uvádí, že je třeba takto nahlížet i na takové úkony, jako jsou daňová přiznání či hlášení, na jejichž základě lze vyměřit dle ust. § 46 odst. 1 nebo 5 zákona o správě daní, ačkoliv se jedná o úkony daňového subjektu. Úkonem, dle názoru stěžovatele, pak může být např. i žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí dle ust. § 55b odst. 1 zákona o správě daní. Stěžovatel sice ve své žádosti o přezkoumání daňového rozhodnutí ze dne 11. 2. 2003 neuvedl správně, proti kterému rozhodnutí brojí, a to ani po výzvě, z jeho obsahu je to ale dle názoru stěžovatele zcela zřejmé. Není tedy správným ani závěr soudu I. stupně, že v daném případě nebylo lze z pouhého obsahu posoudit, že jde o žádost o povolení opravného prostředku. Podání stěžovatele ze dne 11. 2. 2003 bylo dle stěžovatelova názoru úkonem dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Stěžovatel navrhl zrušení rozsudku městského soudu.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že pokud jde o úkony dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní, nemůže přerušeni prekluzivní lhůty způsobit jakýkoliv úkon správce daně, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně. Dodatečný platební výměr je však již výsledkem úkonů směřujících k vyměření, tzn. je samotným vyměřením resp. doměřením. Žalovaný uvedl, že postupoval při posouzení věci v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a poukázal na rozsudek č. j. 2 Afs 52/2005 - 94.

Žalovaný dále uvádí, že v daném případě nebyla podána ani samotná žádost o přezkoumání daňového rozhodnutí. V případě podání, jež má stěžovatel na mysli a které bylo podáno dne 11. 2. 2003, se jednalo o reakci na exekuční příkaz a bylo jako odvolání proti exekučnímu příkazu označeno. Nadto byl stěžovatel výzvou ze dne 24. 3. 2003 vyzván, aby doplnil náležitosti odvolání dle ust. § 48 odst. 5 zákona o správě daní. Stěžovatel na uvedenou výzvu reagoval, přičemž nikterak nepochybnil své podání ze dne 11. 2. 2003 a naopak je z jeho odpovědi patrné, že se jedná o doplnění náležitostí odvolání proti exekučnímu příkazu. Stěžovatel byl zcela srozuměn s tím, že je jeho podání vyřizováno jako odvolání proti exekučnímu příkazu a tento postup nebyl stěžovatelem v průběhu dalšího řízení v této věci nikterak zpochybněn. Žalovaný poukazuje na to, že shodné stanovisko zaujal i městský soud.

Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že měly být vydány minimálně dva rozsudky, jedná se dle žalovaného o formalitu, neboť městský soud se v odůvodnění rozsudku vypořádal se všemi námitkami vztahujícími se jak k dani z přidané hodnoty tak i dani z příjmů a je proto nerozhodné, že svoji argumentaci shrnul do jednoho rozsudku. Žalovaný zmínil nedůvodnost kasačních námitek a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Ze spisového materiálu byly zjištěny následující, pro posouzení věci rozhodné, skutečnosti:

U stěžovatele byla v roce 2000 provedena daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob, daně silniční a daně z přidané hodnoty za roky 1996 až 1999. V případě daně z přidané hodnoty za první, druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí roku 1998 a jednotlivé kalendářní měsíce roku 1999 pak byla v roce 2002 zahájena další daňová kontrola. Na základě výsledků daňových kontrol pak byly vydány dne 7. 6. 2001 dodatečné platební výměry na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1997, 1998 a 1999 a dne 29. 1. 2003 byly vydány dodatečné platební výměry na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období I., II., III. a IV. čtvrtletí roku 1998 a jednotlivých kalendářních měsíců roku 1999. Platební výměry nabyly právní moci. Proti platebním výměrům stěžovatel nebrojil řádnými opravnými prostředky ani žalobou v správním soudnictví. V roce 2003 vydal správce daně exekuční příkaz na stěžovatelem neuhrazené dlužné daně; ve věci exekučních příkazů je vedeno samostatné řízení.

Stěžovatel podáními ze dne 29. 12. 2006 požádal o povolení obnovy řízení ve věcech dodatečných platebních výměrů na dani z přidané hodnoty a dani z příjmů fyzických osob. O těchto žádostech rozhodl správce daně I. stupně, Finanční úřad pro Prahu 10 rozhodnutími ze dne 11. 4. 2007 (pozn: *jednotlivá rozhodnutí jsou identifikována pod čísly jednacími a jsou uvedena v rozsudku městského soudu*) tak, že řízení zastavil s odůvodněním, že žádosti o obnovu řízení byly podány po uplynutí zákonem stanovené lhůty. Proti uvedeným rozhodnutím podal stěžovatel odvolání, která byla žalovaným zamítnuta. Pokud jde o daň z přidané hodnoty, žalovaný v odůvodněních rozhodnutí uvedl, že žádosti o obnovu řízení, podané stěžovatelem k poštovní přepravě dne 29. 12. 2006, byly podány po zákonem stanovené lhůtě, která uplynula dnem 31. 12. 2005, neboť úkonem dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní bylo zahájení daňové kontroly dne 23. 10. 2000, resp. dne 13. 6. 2002. Lhůta pro vyměření či doměření daně tak skončila nejpozději dne 31. 12. 2005. Ve věci daně z příjmů fyzických osob byla rozhodnutí žalovaného odůvodněna tak, že v dané věci bylo úkonem dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní zahájení daňové kontroly dne 23. 10. 2000. Lhůta pro vyměření, resp. doměření tak uplynula dnem 31. 12. 2003. Žádosti o obnovu řízení ve věcech daně z příjmů fyzických osob však byly podány až dne 29. 12. 2006, tedy po zákonem stanovené lhůtě. Žalovaný rovněž uvedl, že za úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní nelze považovat podání stěžovatele ze dne 11. 2. 2003, které později v řízení označil za žádosti o přezkoumání dodatečných platebních výměrů s tím, že uvedené podání je svým označením i obsahem odvoláním proti exekučnímu příkazu.

Správními žalobami se stěžovatel domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Městský soud v Praze nejprve usnesením spojil všechny stěžovatelem podané žaloby ke společnému projednání a rozhodnutí pod spisovou značkou 11 Ca 197/2008. Poté shora označeným rozsudkem žaloby zamítl s tím, že žádosti o obnovu řízení byly podány opožděně, neboť ve shodě s usnesením rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006 č. j. 2 Afs 52/2005 - 94

je platební výměr výsledkem vyměření a nikoli úkonem směřujícím k vyměření s účinky dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Soud I. stupně uvedl, že při posuzování včasnosti žádosti stěžovatele o obnovu řízení dle ust. § 54 nelze vycházet z data vydání či doručení dodatečných platebních výměrů na DPH proto, že dodatečný platební výměr nelze považovat za úkon směřující k vyměření popř. doměření. Za tento úkon je třeba považovat zahájení daňové kontroly. Městský soud uvedl, že aniž by se blíže zabýval otázkou oprávněnosti správce daně zahájit opakovaně daňovou kontrolu v roce 2002, v případě DPH je zřejmé, že tříletá lhůta pro doměření uplynula nejpozději dne 31. 12. 2005. Proto byla žádost o obnovu řízení ze dne 29. 12. 2006 podána opožděně.

Pokud jde o rozhodnutí, týkajících se daně z příjmů fyzických osob, soud I. stupně nepřisvědčil žalobnímu tvrzení stěžovatele spočívající v tom, že úkonem přerušujícím běh lhůty dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní je úkon daňového subjektu. V této věci soud uvedl, že již přímo z ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní vyplývá, že musí jít o úkon správce daně, neboť o vlastním úkonu daňového subjektu by nebylo třeba tento subjekt správcem daně zpravovat. Soud I. stupně poukázal na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, v němž soud jednoznačně vyjádřil, že musí jít o úkon správce daně. K žalobní námitce stran úkonu ze dne 11. 2. 2003, který byl způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty, městský soud uvedl, že v případě odvolání proti exekučnímu příkazu, nelze takové podání mající za následek běh nové lhůty považovat, jednak proto, že se o úkon správce daně nejedná, a také z důvodu, že z obsahu podání ze dne 11. 2. 2003 nelze dovodit, že jím měl stěžovatel v úmyslu dosáhnout běhu nové lhůty. Z obsahu podání naopak vyplývá, že se jedná skutečně o odvolání proti exekučnímu příkazu a také ze stěžovatelova dalšího jednání nevyplývají žádné další pochybnosti o obsahu a důvodu jeho podání. Posouzením úkonů stěžovatele tak bylo bezpečně zjištěno, že se v daném případě nejedná o mimořádný opravný prostředek – přezkoumání daňového rozhodnutí, nýbrž o opravný prostředek uplatněný ve fázi exekučního řízení.

První stížní námitkou je posouzení zachování resp. zmeškání zákonné lhůty pro podání žádosti o povolení obnovy řízení. Při jejím posouzení se Nejvyšší správní soud ztotožnil se závěry městského soudu, k nimž pouze dodává následující:

Podmínky pro užití mimořádného opravného prostředku – obnova řízení, jakož i postup při něm, upravují ust. § 54 a § 55 zákona o správě daní. Řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se tak mj. obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí. Žádost o obnovu řízení se podává u správce daně, který ve věci rozhodl v prvním stupni, a musí být podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

Dle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní, pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Dle odst. 2 cit. ust., byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání

nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové příznání nebo hlášení podat.

V taxativně stanovených důvodech obnovy řízení je tedy vyjádřen její cíl: umožnit nové správné a spravedlivé rozhodnutí ve věci, pokud při původním rozhodování nebyly z určitých důvodů dostatečně objasněny všechny skutkové okolnosti, popřípadě proces trpěl některými podstatnými vadami. Tento obecný zájem je ovšem determinován právě ustanovením o lhůtách pro podání žádosti o obnovení řízení (nebo případy její nepřipustnosti). Za uvedenou hranici již však opět převažuje potřeba zachování právní jistoty nad potřebou znovu rozhodnout. Dojde-li ke zmeškání zákonných lhůt, v nyní souzené věci objektivní lhůty dle ust. § 47 odst. 1, resp. 2 zákona o správě daní, nemůže dojít k obnovení řízení, a to ani tehdy, pokud by skutečně existovaly důvody pro nápravu, resp. odstranění právních či skutkových vad vzniklých v původním řízení.

V případě, kdy se stěžovatel dovolává dodržení objektivní lhůty pro obnovení řízení a to vydáním, resp. doručením dodatečných platebních výměrů na dani z přidané hodnoty po provedené daňové kontrole, je pak nutno zkoumat zachování lhůty pro vyměření dle ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní. Otázkou vlivu vydání platebního, resp. dodatečného platebního výměru na běh prekluzivní lhůty se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, který usnesením ze dne 16. května 2006, č. j. 2Afs 52/2005 - 94 (plné znění tohoto usnesení rozšířeného senátu je dostupné na www.nssoud.cz) vyslovil, že: „...platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“

Rozšířený senát vycházel z toho, že jak platební výměr, tak dodatečný platební výměr, jsou rozhodnutími ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní, neboť ukládají povinnosti (event. přiznávají práva) a jsou tak realizací zásady o ukládání povinností způsobem zákonem stanoveným. Rozšířený senát dále uvedl, že: „...ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přiblížit z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1).....“

Lhůta, kterou daňový řád pro vyměření či doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla stanovit výjimku. V daném případě je taková výjimka upravena v § 47 odst. 2 daňového řádu, podle něhož, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejspozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové příznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové příznání nebo hlášení podat. 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.

Běží-li základní tříletá lhůty pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušování běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní,

vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ je výjimečné a z důvodů závažných.....

Při posouzení otázky se v první řadě nabízí výklad jazykový, podle něhož za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně nelze považovat úkon, kterým již daň vyměřena či dodatečně stanovena je. Tedy obecně řečeno, má-li úkon k něčemu směřovat, pak musí následovat to, k čemu směřuje – tím k čemu směřuje úkon přerušující lhůtu je právě vyměření nebo doměření daně, které se provádí zpravidla právě platebním výměrem.

Tento výklad lze však výrazně podpořit, vycházíme-li i ze smyslu a účelu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Tím je nepochybně přerušování lhůty a založení běhu lhůty nové proto, aby správce daně mohl daň vyměřit či dodatečně stanovit – platebním výměrem již tak činí. Všecké úkony směřující k vyměření daně jsou prováděny proto, aby daň byla vyměřena, jejich smyslem je zjištění všech skutečností rozhodných pro správné vyměření daně. Tyto úkony (výzva, kontrola atd.) také vytvářejí prostor pro součinnost daňového subjektu, zajišťují jeho vědomost o tom, že se řízení vede a umožňují mu aktivně ovlivňovat výsledek řízení. Lhůta je úkonem přerušena právě proto, že již tento úkon a úkony bezprostředně následující k vyměření či doměření daně směřují. Jde tedy o úkon, kterým je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně.

Pokud by byl tento smysl a účel přiznán úkonu, jímž je platební či dodatečný platební výměr, muselo by se říci, že rozhodnutí o dani je úkonem, jehož smyslem je založení běhu lhůty pro její vyměření v jiné výši, pokud v budoucnu budou zjištěny okolnosti stávající vyměření zpochybňující. Není přitom jasné, že tomu tak skutečně bude, a nejsou prováděny žádné navazující úkony k tomu směřující. Fakticky tak je lhůta k vyměření daně znovu otvírána, aniž je k tomu důvod a aniž je naplněna činností směřující k tomuto výsledku. Platební výměr ovšem má být vyvrcholením předchozího daňového řízení, nikoliv jeho faktickým začátkem.....

Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházející 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 vylouženo, čím lze lhůtu znovu otevřít.....

Prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně je ochranou daňového subjektu, stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejich mezi připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů - tedy, že zde je dána nějaká konkrétní pochybnost, která vyžaduje založení nového běhu lhůty; ta však není spojena s vydáním platebního výměru.

Názor, že lhůtu by bylo možno znovu otevřít bez konkrétního důvodu a jen pro eventuelní budoucí možné pochybnosti, by byl nepřipustně extenzivním pohledem na tento institut. Je-li daň jednou pravomocně vyměřena, pak takové vyměření je zásadně konečné, tedy nezměnitelné a závažné, neboli má tyto esenciální vlastnosti právní moci rozhodnutí. Právní moc totiž nastoluje jistotu v právních vztazích a průlom do ní je proto vždy třeba chápat jako zásah do právní jistoty a z tohoto důvodu musí jít toliko o mimořádné a odůvodněné případy. Z uvedeného rovněž vyplývá, že k výkladu těchto předpokladů, jakožto výjimek, je nutno přistupovat velmi restriktivně. Tak by tomu ovšem nebylo v případě, že by platební výměr sám o sobě byl úkonem, který by uzavřel běh původní lhůty a otevřel lhůtu novou. Názor, že platebním výměrem je zahájena nová lhůta pro jiné vyměření či doměření proto za dané právní úpravy nemůže obstát“.

Závěry rozšířeného senátu plně dopadají i na posuzovanou věc. Ostatně ani stěžovatel neuvádí žádné argumenty, které by závěry vyjádřené v citovaném usnesení, na který se odvolal již městský soud, zpochybňovaly. Dodatečné platební výměry na dani z přidané hodnoty vydané dne 29. 1. 2003 nejsou úkonem přerušujícím běh lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Kvalifikovaným úkonem bylo v tomto případě zahájení daňové kontroly v roce 2000 a lhůta podle odst. 1 ustanovení § 47 skončila 31. 12. 2003. Za další úkon přerušujícím běh lhůty by pak mohla být považována další daňová kontrola zahájená v r. 2002, v daném případě lhůta uplynula nejpozději dnem 31. 12. 2005. Zdejší soud neshledal ve správním spisu žádné jiné úkony, se kterými by ve světle dosavadní judikatury - srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, ze dne 18. 10. 2007, č. j. 7 Afs 201/2006 - 106 (všechny dostupné na www.nssoud.cz), bylo možné spojovat účinek přerušování běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní. Nebyl-li učiněn další úkon, který by mohl přerušit běh lhůty k doměření daně, byla žádost o obnovu řízení podaná dne 29. 12. 2006 podána zjevně opožděně. Závěr městského soudu i žalovaného o opožděnosti podané žádosti je proto správný.

Odpověď na druhou otázku, zda úkon směřující k vyměření nebo doměření daně dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní může učinit jen správce daně a nikoli daňový subjekt, rovněž vyplývá z cit. ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní; citované ustanovení zakotvuje pravidlo, aby tento úkon učinil správce daně vůči daňovému subjektu a subjekt byl o tomto úkonu kvalifikovaným způsobem zpraven. Otázku, kterou nastolil stěžovatel, který zastává opačný názor, řeší rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu. Jak je uvedeno např. v rozsudku NSS, na něž odkázal i městský soud, ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005-96: „...úkon přerušující běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, musí směřovat k vyměření daně (či k jejímu dodatečnému stanovení) a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven. Jedná se tedy pouze o úkon učiněný vůči daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně. Úkon daňového subjektu, např. podání dodatečného daňového přiznání, uvedené náležitosti nespĺňuje.“ Také např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2005, č. j. 5 Afs 187/2004 - 46 (vše přístupno na www.nssoud.cz) vychází ze zásady, že je pojmově vyloučeno, aby byl daňový subjekt zpraven o svém vlastním úkonu. Zákon spojuje tyto účinky pouze s úkony správce daně, nikoli s úkony daňového subjektu, a proto nelze ani v tomto případě stěžovateli přisvědčit.

Jakkoli je dále stěžovatelem namítáno, že byla podána dne 11. 2. 2003 ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 1997, 1998 a 1999 žádost o přezkoumání daňových rozhodnutí dle ust. § 55b zákona o správě daní, Nejvyšší správní soud shodně s názorem městského soudu konstatuje, že tomu tak v daném případě nebylo; toto tvrzení nemá oporu ve spisovém materiálu. Podání ze dne 11. 2. 2003, jež má stěžovatel na mysli, odpovídá nejen svým označením, nýbrž i svým obsahem odvolání, konkrétně se jednalo o odvolání proti exekučnímu příkazu ze dne 7. 1. 2003. Stěžovatel tímto odvoláním nezaměnitelně a jednoznačně specifikoval rozhodnutí – exekuční příkaz, proti kterému brojil a to nejen v záhlaví, ale také i dále v textu předmětného podání. Nadto je třeba konstatovat, že ani po výzvě správce daně k doplnění náležitostí odvolání, stěžovatel předmět podání nikterak nezpochybňoval, z jeho reakce na výzvu nevyplývají žádné pochybnosti o obsahu a smyslu jeho podání a navíc výslovně v podání ze dne 4. 4. 2003 uvádí, že vyhovuje výzvě k odstranění vad a důvodem jeho odvolání jsou dále uváděné skutečnosti. Z obsahu této písemnosti rozhodně nevyplývá úmysl stěžovatele dosáhnout běhu nové lhůty. Lze tedy přisvědčit právnímu zhodnocení žalovaného i soudu I. stupně, že bylo v daném případě bezpečně zjištěno, nejen skrze gramatický výklad, nýbrž posouzením úkonů stěžovatele, že tento podal odvolání proti exekučnímu příkazu a nikoli mimořádný opravný prostředek, tedy podání jiné a vztahující se k jiné fázi řízení – v tomto případě exekučnímu.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že ani v případě daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997, 1998 a 1998 nedošlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty. Tyto daně byly předmětem daňové kontroly zahájené v roce 2000. Zahájení daňové kontroly je nutno považovat za úkon směřující k vyměření či doměření daně, přičemž lhůta uplynula dnem 31. 12. 2003. Žádosti o obnovu řízení podané dne 29. 12. 2006 byly i v tomto případě podány opožděně.

V poslední řadě nemůže akceptovat zdejší soud ani názor stěžovatele, že nebyly dány důvody ke spojení věcí v řízení před městským soudem a měly být vydány minimálně dva rozsudky, jeden ve věci daně z příjmů a druhý ve věci daně z přidané hodnoty.

Podle ustanovení § 39 odst. 1 s. ř. s. samostatné žaloby směřující proti těmto rozhodnutím anebo proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, může předseda senátu usnesením spojit ke společnému projednání.

Z uvedeného ustanovení vyplývá, že správní soud je povinen, než přistoupí k aplikaci ustanovení § 39 s. ř. s., uvážit vždy skutkový a právní rámec té které projednávané věci. Ke spojení se zpravidla hodí věci, které buď spolu skutkově souvisejí nebo se týkají týchž účastníků. Dle názoru Nejvyššího správního soudu městský soud postupoval při spojení věcí zcela v souladu se zákonem. Jak vyplývá z napadeného rozsudku, městský soud se podrobně vypořádal se všemi vznesenými námitkami a učinil tak způsobem umožňujícím přezkoumatelnost vydaného rozsudku, přitom z odůvodnění vyplývá, jakými úvahami byl soud při jejich posuzování veden a z jakého právního i skutkového stavu vycházel. Je proto v daném případě nerozhodné, že soud shrnul svoji argumentaci do jednoho rozhodnutí. Uplatněná kasační námitka tudíž není důvodná.

Nejvyšší správní soud, s ohledem na výše uvedené, neshledal kasační stížnost důvodnou, neshledal ani jiné vady, k nimž by musel dle § 109 odst. 3 s. ř. s. přihlížet z úřední povinnosti, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.) a žalovanému, který byl v řízení úspěšný, náklady řízení nevznikly, resp. je neúčtoval. Proto soud rozhodl, že žalovanému se nepřiznává náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 18. prosince 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu