



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Michala Mazance v právní věci žalobce: **Z. K.**, zastoupeného JUDr. Tomášem Fuchsem, advokátem, se sídlem Panská 2/4, Brno, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2008, čj. 39/19 920/2008-392, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2011, čj. 6 Ca 277/2008 - 54,

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 n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad Brno III (dále jen „správce daně“) stanovil žalobci dodatečným platebním výměrem ze dne 8. 6. 1998, čj. 69102/98/290913/8132, základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1996 ve výši 3 908 674 Kč, doměřil mu daň ve výši 1 482 080 Kč a vyměřil mu daňovou ztrátu ve výši 4 295 521 Kč. Finanční ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) zamítlo odvolání žalobce proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru rozhodnutím ze dne 28. 9. 1998, čj. FŘ/110/4736/98-202.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí finančního ředitelství žalobu ke Krajskému soudu v Brně (dále též „krajský soud“), který zrušil rozhodnutí ze dne 28. 9. 1998 a vrátil věc finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. Finanční ředitelství změnilo svoje rozhodnutí rozhodnutím ze dne 22. 12. 1999, čj. FŘ/110/4736a/98-202 tak, že stanovilo žalobci základ daně na částku 0 Kč, vyměřilo mu daň ve výši 0 Kč a daňovou ztrátu ve výši 2 036 463 Kč.

[3] Následně nařídilo Ministerstvo financí (dále jen „ministerstvo“) přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 22. 12. 1999. V řízení o přezkumu rozhodnutí podle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) posléze stanovilo finanční ředitelství žalobci základ daně ve výši 3 908 674 Kč, vyměřilo daň ve výši 1 482 080 Kč a daňovou ztrátu ve výši 4 079 777 Kč. K odvolání žalobce změnilo ministerstvo napadené rozhodnutí rozhodnutím ze dne 16. 7. 2008, čj. 39/19 920/2008-392, tak, že ve výroku změnilo chybné označení rozhodnutí o odvolání.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 7. 2008 žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Namítl, že právo na vyměření daně z příjmů za rok 1996 bylo promlčeno. Poslední platný úkon učinilo finanční ředitelství před více než osmi lety. Žalobce rovněž namítl, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s § 50 odst. 6 daňového řádu, protože žalovaný pouze opravil písařskou chybu v předchozím rozhodnutí.

[5] Městský soud zamítl žalobu rozsudkem ze dne 8. 11. 2011, čj. 6 Ca 277/2008 - 54. Neshledal důvodnou námitku o zániku práva na doměření daně. Rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 22. 12. 1999 bylo žalobci doručeno dne 3. 1. 2000, tedy ve lhůtě podle § 47 daňového řádu. Rovněž byla splněna podmínka, aby byl přezkum tohoto rozhodnutí nařízen do dvou let ode dne jeho právní moci. Pro přezkoumání daňových rozhodnutí je v § 55b odst. 2 daňového řádu stanovena speciální dvouletá lhůta, která se uplatní místo lhůty stanovené v § 47. Proto lze provést přezkumné řízení i po uplynutí lhůty pro vyměření nebo doměření daně. Desetiletou prekluzivní lhůtu dle § 47 odst. 2 daňového řádu je však nutno posuzovat v přezkumném řízení i v případném navazujícím odvolacím řízení. V případě daně z příjmů fyzických osob za rok 1996 počala plynout desetiletá lhůta od konce roku 1997, nicméně neběžela po dobu řízení před soudem (§ 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“). Neplynula tedy 442 dní. Žalobou napadené rozhodnutí však bylo žalobci doručeno 22. 7. 2008, tj. 204 dní od konce roku 2007. Bylo tedy doručeno před uplynutím desetileté prekluzivní lhůty.

III.

[6] Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu včas podanou kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Namítl nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu. Soud se nevypořádal s absencí jakéhokoliv platného rozhodnutí finančních orgánů v období od 23. 6. 2000 do 29. 6. 2004. Rovněž se nezabýval prekluzivními lhůtami podle § 47 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu. Neplatné rozhodnutí ze dne 12. 7. 2000 nemělo vliv na běh lhůt. Finanční orgány vyměřily stěžovateli řádně a včas daň z příjmu rozhodnutím ze dne 22. 12. 1999. Poslední úkon učinilo finanční ředitelství 23. 6. 2000. Poté se však opět uplatnil § 47 daňového řádu. Lhůta k vyměření daně tedy počala běžet dne 1. 1. 2001 a skončila 31. 12. 2003. Nejbližší úkon však finanční orgány učinily až 29. 6. 2004, tedy po uplynutí prekluzivní lhůty.

[8] K aplikaci § 41 s. ř. s. stěžovatel uvedl, že tento zákon nabyl účinnosti dne 1. 1. 2003, a nebylo možné jej použít na řízení ve správním soudnictví podle předchozí právní úpravy. Od jeho účinnosti probíhalo pouze řízení u městského soudu, jež bylo zastaveno, protože stěžovatel vzal žalobu zpět, a dále řízení u Nejvyššího správního soudu, které se týkalo nedoručeného rozhodnutí žalovaného. Tato řízení s ohledem na jejich předmět nebyla řízeními o přezkoumání rozhodnutí správního orgánu dle § 41 s. ř. s. Běh prekluzivní lhůty tedy nebyl přerušen v období mezi 1. 1. 2001 a 31. 12. 2003 a později doručená rozhodnutí finančních orgánů ve věci vyměření daně z příjmů za rok 1996 byla v rozporu s § 47 daňového řádu.

IV.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na vyjádření k žalobě. K námitce chybějícího platného rozhodnutí v období od 23. 6. 2000 do 29. 6. 2004 uvedl, že pro přezkoumání daňových rozhodnutí je stanovena speciální lhůta podle § 55b odst. 2 daňového řádu, která se uplatní místo lhůty podle § 47. Pro řízení však byla rozhodná objektivní desetiletá lhůta podle § 47 odst. 2 daňového řádu a ta byla dodržena.

V.

[10] Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Kasační stížnost obsahuje dvě kasační námitky. První vychází z přesvědčení, že i v řízení o přezkoumání daňových rozhodnutí podle § 55b daňového řádu se uplatní lhůta pro vyměření resp. doměření daně, stanovená v § 47 odst. 1 daňového řádu.

[13] Předně není správné tvrzení, že je rozsudek městského soudu v tomto ohledu nepřezkoumatelný. Městský soud na páté straně rozsudku přehledně vyložil, že v řízení vedeném podle § 55b daňového řádu se uplatní speciální dvouletá lhůta pro zahájení tohoto řízení a lhůta podle § 47 odst. 1 se na tyto případy nevztahuje. To však neplatí pro objektivní desetiletou lhůtu upravenou v § 47 odst. 2 věta druhá daňového řádu, kterou je třeba dodržet i v řízení o přezkoumání daňových rozhodnutí. Pokud stěžovatel spatřoval nepřezkoumatelnost rozsudku v tom, že městský soud podrobně nevysvětlil, proč považuje za důležité, že ve věci chybí jakékoli platné rozhodnutí finančních orgánů od 23. 6. 2000 do 29. 6. 2004, pak tento názor vychází z nesprávného předpokladu, že i pro řízení dle § 55b daňového řádu se uplatní lhůta pro vyměření daně dle § 47 odst. 1. Městský soud však nezaujal tento právní názor. Proto mu nelze vytýkat nedostatek odůvodnění v tomto ohledu, ale je třeba posoudit, zda je tento právní názor správný.

[14] Nejvyšší správní soud se již v minulosti zabýval problematikou lhůt pro vyměření daně ve vztahu k mimořádným opravným prostředkům v daňovém řízení. Především je třeba zmínit usnesení rozšířeného senátu ze dne 9. 3. 2010, čj. 1 Afs 97/2008 - 88, ve kterém zdejší soud judikoval, že „*úkony správce daně provedené v řízení podle § 55b daňového řádu nemají účinek předvídaný v § 47 odst. 2 věta první tohoto zákona, tedy přerušení lhůty pro vyměření daně nebo její dodatečné stanovení a založení běhu lhůty nové*“. Rovněž v usnesení ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 - 73, rozšířený senát zdejšího soudu zdůraznil, že daňový řád stanoví pro možnost využití mimořádných opravných prostředků zvláštní lhůty, které představují speciální úpravu vůči obecné úpravě v § 47 odst. 1 daňového řádu. Lhůta dle tohoto ustanovení se uplatní pouze v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů přímo odkazuje, kdy je tedy lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku. Pokud je tato zvláštní lhůta pro zahájení daného řízení zachována, nemůže již tříletá prekluzivní lhůta dle § 47 odst. 1 daňového řádu ovlivnit další běh tohoto řízení, resp. zabránit jeho řádnému dokončení.

[15] Nejvyšší správní soud odkazuje v podrobnostech na odůvodnění uvedených usnesení rozšířeného senátu, která jsou dostupná na www.nssoud.cz. Není sporu, že městský soud zaujal právní názor, který koresponduje názoru vyjádřenému ve shora uvedených usneseních. Rovněž je nepochybné, že byla dodržena zákonná dvouletá lhůta pro zahájení řízení podle § 55b daňového řádu. Přezkoumání bylo nařízeno žalovaným 23. 6. 2000, „původní“ rozhodnutí

o odvolání nabylo právní moci 2. 10. 1998. Právní názor městského soudu je proto správný a kasační námitka nedůvodná.

[16] Druhá kasační námitka se týká aplikace § 41 soudního řádu správního. Podle tohoto ustanovení stanoví-li zvláštní zákon mimo jiné lhůty pro záměr práva ve věcech daní, neběží takové lhůty po dobu řízení před soudem.

[17] Stěžovatel je s městským soudem ve shodě v tom, že i pro řízení podle § 55b daňového řádu se uplatní objektivní desetiletá lhůta stanovená v § 47 odst. 2 věta druhá daňového řádu. V kasační stížnosti uvádí dvě soudní řízení, která v této věci proběhla. Je přesvědčen, že nebyla způsobila stavět běh desetileté lhůty.

[18] Nejvyšší správní soud připouští, že procesní situace, která se vytvořila od března 1997, kdy bylo podáno daňové přiznání v projednávané věci, byla mimořádně nepřehledná. V podrobnostech odkazuje na chronologický přehled, který včlenil do svého rozsudku městský soud. Postačí připomenout, že poté, kdy bylo původní rozhodnutí o odvolání k žalobě zrušeno krajským soudem, byl dne 23. 6. 2000 nařízen přezkum rozhodnutí o odvolání podle § 55b daňového řádu. Následovala změna odvolacího rozhodnutí, vydaného předtím v důsledku zrušení krajským soudem, tentokrát v neprospěch stěžovatele. Žalovaný poté zamítl odvolání žalobce rozhodnutím z 3. 1. 2001. Doručování naposledy uvedeného rozhodnutí žalovaného bylo předmětem sporu mezi účastníky řízení, který byl veden u Vrchního soudu v Praze. Ten nejprve řízení zastavil pro opožděnost žaloby, neboť vycházel z toho, že žalobce nepravdivě utvrdil žalovaného o adrese pro doručování a nemůže se následně domáhat neúčinnosti doručení. Tento názor však neobstál u Ústavního soudu, který usnesení Vrchního soudu v Praze zrušil v zásadě proto, že soudním výkladem byla konstruována další podmínka pro vznik fikce doručení, kterou však daňový řád neobsahoval. V návaznosti na rozhodnutí Ústavního soudu se žalobce následně domáhal u městského soudu ochrany proti nečinnosti, žalobu však vzal posléze zpět, neboť žalovaný v mezidobí dne 29. 6. 2004 „konečně“ doručil rozhodnutí z 3. 1. 2001. Městský soud poté rozhodoval rovněž o žalobě proti rozhodnutí z 3. 1. 2001 a rozsudkem ze dne 11. 11. 2005 čj. 5 Ca 162/2004 - 40, toto rozhodnutí zrušil. V důsledku toho žalovaný zrušil rozhodnutí finančního ředitelství v Brně vydané v přezkumném řízení. Finanční ředitelství znovu rozhodlo v neprospěch stěžovatele a s výhradou, že následně žalovaný ještě jedenkrát ověřoval neplatnost vydaného rozhodnutí v důsledku neúplnosti poučení o opravných prostředcích, bylo posléze vydáno rozhodnutí o odvolání, které bylo napadeno žalobou v této věci.

[19] Pro rozhodnutí o kasační stížnosti mají rekapitulované okolnosti význam v tom, že skutečně vyvstala otázka dodržení objektivní desetileté lhůty a rovněž proto, že v jejím průběhu bylo vedeno více soudních řízení, u kterých bylo možné uvažovat o stavení lhůty dle § 41 s. ř. s.

[20] Pro rozhodnutí o kasační stížnosti je zcela zásadní to, jak se k těmto okolnostem postavil městský soud v rozsudku napadeném kasační stížností. Z hlediska běhu objektivní desetileté lhůty zohlednil totiž pouze soudní řízení vedené u městského soudu pod sp. zn. 5 Ca 162/2004. Posoudil, jak dlouho soudní řízení trvalo, s tím, že po tuto dobu došlo ke stavení lhůty pro doměření daně. Ani stěžovatel v kasační stížnosti netvrdil, že by soudní řízení vedené pod uvedenou spisovou značkou nebylo řízení o „věci samé“ nebo že by soud špatně zhodnotil jeho délku pro účely stavení lhůty. Postačí proto konstatovat, že ani městský soud nevycházel z toho, že by ke stavení lhůty došlo v důsledku probíhajícího řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti nebo v důsledku řízení u Vrchního soudu v Praze (*pozn. NSS*: stěžovatel chybně uvádí u Nejvyššího správního soudu).

[21] Proto je nadbytečné uvažovat o tom, zda i řízení o žalobě na ochranu proti nečinnosti může stavit běh lhůty podle § 47 odst. věta druhá daňového řádu. Rovněž nebylo třeba zabývat se tím, zda lze pravidlo o stavení lhůt uplatnit i pro soudní řízení, která proběhla před účinností soudního řádu správního, za situace, kdy předchází procesní úprava správního soudnictví, obsažená v občanském soudním řádu, neobsahovala pravidlo obsahově odpovídající § 41 s. ř. s. (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2009, čj. 30 Ca 205/2007 - 43). Rovněž takové úvahy by nemohly nic změnit na tom, že městský soud zohlednil pouze řízení vedené u něj pod sp. zn. 5 Ca 162/2004 a nikoli soudní řízení, která probíhala před účinností soudního řádu správního. Není pochyb, že toto řízení proběhlo od svého počátku podle soudního řádu správního a bylo způsobilé stavit lhůtu k doměření daně v souladu s § 41 s. ř. s.

[22] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného neshledal uplatněné stížní námítky důvodnými. Kasační stížnost proto zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[23] Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá tedy právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 *a contrario* za použití § 120 s. ř. s.). Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.), soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal, neboť mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti podle obsahu spisů nevznikly.

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

V Brně 5. února 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu