ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **J. N.**, zastoupeného JUDr. Lubomírem Pánikem, advokátem se sídlem Masarykova 43, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 27. 5. 2009, čj. 4145/09-1500-506118, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 3. 2012, čj. 15 Ca 113/2009 – 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I.

1. Rozhodnutím ze dne 14. 9. 1999, čj. 89150/99/178911/5635, Finanční úřad v Děčíně (dále jen „správce daně“) doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 ve výši 447 840 Kč.

2. Žalobce podal dne 25. 8. 2008 žádost o obnovu řízení. Rozhodnutím ze dne 30. 10. 2008, čj. 108427/08/178912/1008, správce daně zastavil řízení o žádosti o obnovu řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

3. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (dále jen „žalovaný“) zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení rozhodnutím ze dne 27. 5. 2009, čj. 4145/09-1500-506118.

II.

4. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, který ji rozsudkem ze dne 5. 3. 2012, čj. 15 Ca 113/2009 – 33, zamítl.

5. Krajský soud dovodil, že v posuzované věci došlo k marnému uplynutí objektivní i subjektivní lhůty. Lhůta pro povolení, resp. nařízení obnovy řízení podle § 54 odst. 3 daňového řádu není pevně určena a je vázána na lhůtu pro vyměření daně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2008, čj. 7 Afs 28/2008 – 51, č. 2591/2012 Sb. NSS, všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz; a nález Ústavního soudu ze dne 17. 11. 1998, Pl. ÚS 8/98). Konec objektivní lhůty k podání žádosti o obnovu řízení je tedy spojen s uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně podle § 47 daňového řádu.

6. Kupní smlouva, jejíž plnění bylo předmětem daně z příjmů fyzických osob, byla uzavřena dne 18. 6. 1997. Tříletá lhůta k vyměření daně tedy plynula od 31. 12. 1997 do 31. 12. 2000. Správce daně učinil vydáním výzvy k podání daňového přiznání dne 26. 2. 1999 úkon přerušující běh lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Dne 31. 12. 1999 proto začala běžet nová tříletá lhůta k vyměření daně, která uplynula dne 31. 12. 2002. Pokud žalobce podal návrh na obnovu řízení dne 25. 2. 2008, zjevně tak učinil po uplynutí lhůty k tomu stanovené. Za této situace správce daně rozhodl o zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu (srov. rozsudek Nevyššího správního soudu ze dne 2. 9. 2010, čj. 7 Afs 69/2010 – 103).

7. Nad rámec odůvodnění krajský soud dodal, že uplynula i subjektivní lhůta k podání žádosti o obnovu řízení podle § 54 odst. 3 daňového řádu. Čl. III kupní smlouvy stanovil, že kupní cena měla být zaplacena v hotovosti při podpisu této smlouvy. Žalobce podepsal smlouvu dne 19. 6. 1997. Neobdržel-li kupní cenu při podpisu smlouvy, tato skutečnost mu musela být známa a subjektivní lhůta k podání žádosti o obnovu řízení se odvíjela ode dne podpisu smlouvy.

III.

8. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

9. Stěžovatel byl toho názoru, že krajský soud nesprávně hodnotil počátek běhu lhůty. Stěžovatel připomněl, že usnesením ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. 36 Co 280/2008, Krajský soud v Ústí nad Labem, pobočka v Liberci, zrušil rozsudek Okresního soudu v Děčíně, sp. zn. 11 C 29/2000, který rozhodl o žalobě na určení vlastnického práva stěžovatele a dalších osob. Krajský soud v tomto rozhodnutí dovodil, že k zániku kupní smlouvy došlo již nezaplacením kupní ceny. K zániku právních účinků smlouvy tedy došlo bez dalšího v den jejího podpisu. Odstoupení od smlouvy jako druhotný důvod zániku smlouvy je nyní předmětem zkoumání, zjišťuje se, zda třetí nabyvatel byl v dobré víře. K prokázání neexistence smluvního vztahu a převodu vlastnického práva však postačuje uvedené stanovisko odvolacího soudu.

10. Podle stěžovatele v případě neexistence smlouvy a prokázání vlastnického práva převodců nevznikla daňová povinnost ani povinnost podat daňové přiznání. Desetiletá lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení byla dodržena. Krajský soud se nevypořádal s otázkou, zda při neexistenci převodu a nabývacího titulu pro převod vzniká daňová povinnost. Krajský soud se nevyjádřil ani k tomu, zda daňová povinnost a povinnost podat daňové přiznání vznikají i tehdy, je-li doloženo, že příjem neexistuje. Tuto skutečnost prokazují rozsudky okresního i krajského soudu o určení vlastnického práva.

11. Stěžovatel doplnil, že počátek běhu subjektivní lhůty nelze odvozovat od okamžiku, kdy měla být zaplacena kupní cena, nýbrž od okamžiku, kdy bylo prokázáno, že k zaplacení kupní ceny nedošlo a nedojde. Tato skutečnost přitom byla prokázána až v průběhu řízení

před okresním soudem. Stěžovatel uzavřel, že krajský soud nesprávně hodnotil lhůty k podání žádosti o obnovu řízení, protože není možné vycházet z kupní smlouvy, která zanikla. Krajský soud měl přihlédnout k tomu, zda na základě smlouvy došlo k převodu vlastnického práva a zda došlo k navýšení majetku stěžovatele.

IV.

12. Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na obsah správního spisu a spisu krajského soudu. Podle žalovaného se krajský soud řádně vypořádal se všemi námitkami stěžovatele a posoudil věc správně, řízení před krajským soudem nebylo stiženo žádnou vadou. Argumentace stěžovatele postrádala oporu v právní úpravě i ve spisech.

V.

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

14. Kasační stížnost není důvodná.

15. Nejvyšší správní soud nejprve připomíná, že žalovaný byl s účinností od 1. 1. 2013 zrušen (viz § 19 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky ve znění zákona č. 407/2012 Sb.). Jeho působnost nyní vykonává Odvolací finanční ředitelství [viz § 7 písm. a) téhož zákona].

16. Obnova řízení podle § 54 a násl. daňového řádu umožňuje, aby ve věci, o níž bylo již pravomocně rozhodnuto, bylo vydáno nové rozhodnutí, jestliže při původním rozhodování nebyly z určitých důvodů dostatečně objasněny všechny skutkové okolnosti, případně jestliže řízení bylo stiženo některými podstatnými vadami. Tento obecný zájem však trvá pouze určitou dobu, po jejímž uplynutí musí být postaveno najisto, že daňová povinnost zůstane nezměněna. V té chvíli již převažuje právní jistota nad potřebou znovu rozhodnout bez ohledu na to, zda důvody pro nápravu, resp. odstranění právních či skutkových vad původního řízení skutečně existují (viz rozsudek ze dne 18. 12. 2009, čj. 5 Afs 54/2009 – 75).

17. Tento časový mezník je upraven v § 54 odst. 3 daňového řádu, podle něhož musí být žádost o obnovu řízení 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). Nejvyšší správní soud vyložil toto ustanovení již v rozsudku čj. 7 Afs 28/2008 – 51, ve kterém uvedl, že „[ž]*ádost o povolení obnovy řízení musí být podána v rámci zákonem stanovených lhůt. Konec objektivní lhůty k podání žádosti (§ 54 odst. 3 daňového řádu) je pak spojen s uplynutím tříleté prekluzivní lhůty k vyměření nebo doměření daně (§ 47 citovaného zákona), jejíž počátek je určen § 47 odst. 1 citovaného zákona, popřípadě skutečností předpokládanou § 47 odst. 2 větou prvou téhož zákona.*“ K otázce, v jaké lhůtě má být podána žádost o obnovu řízení, se vyjádřil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 – 73, č. 2055/2010 Sb. NSS, v němž dovodil, že „[l]*hůta podle § 47 odst. 1 citovaného zákona se tedy v těchto řízeních* [v řízeních o mimořádných opravných prostředcích, pozn. NSS] *uplatní jen v případech, kdy na ni zvláštní úprava těchto institutů v tomto zákoně přímo odkazuje, a kdy je tak lhůta pro vyměření (doměření) daně přímou součástí zvláštní lhůty pro použití příslušného mimořádného opravného prostředku, případně pro podání dodatečného daňového přiznání. Zároveň lze tuto lhůtu v takových případech použít právě jen v uvedeném rozsahu, tj. jako součást zvláštní lhůty pro použití daného procesního institutu.*“ Rozšířený senát dále vyslovil, že objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení je totožná s prekluzivní lhůtou pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu. Tato lhůta přitom musí být zachována v okamžiku podání žádosti o obnovu řízení.

18. Výkladem § 47 odst. 1 daňového řádu, tj. otázkou, kdy zaniká právo vyměřit (doměřit) daň, se zabýval i Ústavní soud, podle kterého je tříletou prekluzivní lhůtu třeba počítat od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (viz nález ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, obdobně též nález ze dne 15. 3. 2010, sp. zn. I. ÚS 2082/09). Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu potvrdil závěry Ústavního soudu pro všechny typy daní, u nichž je dána povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (viz usnesení ze dne 12. 1. 2011, čj. 1 Afs 27/2009 – 98, č. 2230/2011 Sb. NSS, a čj. 5 Afs 15/2009 – 122, č. 2229/2011 Sb. NSS).

19. V posuzované věci lhůta pro vyměření (doměření) daně nepochybně uplynula. Krajský soud vycházel z předpokladu, že daňová povinnost stěžovatele vznikla uzavřením kupní smlouvy, na jejímž základě stěžovatel obdržel zdanitelný příjem. Lhůta pro vyměření, resp. doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 by tedy uplynula dne 31. 12. 2000. Dne 26. 2. 1999 však správce daně vydal výzvu k podání daňového přiznání podle § 40 daňového řádu, která byla stěžovateli doručena dne 25. 6. 1999 (srov. § 19 odst. 2 daňového řádu). Vzhledem k tomu, že tato výzva obsahovala veškeré náležitosti daňového rozhodnutí (viz § 32 odst. 2 daňového řádu) a byla daňovému subjektu řádně doručena, nepochybně představovala úkon „*směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení*“ (viz např. rozsudek ze dne 27. 1. 2005, čj. 1 Afs 27/2004 – 80). Prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 1 a 2 tedy začala běžet znovu ode dne 31. 12. 1999 a uplynula dne 31. 12. 2002.

20. Tvrzení stěžovatele, že daňová povinnost vůbec nevznikla, protože při podpisu kupní smlouvy nedošlo k zaplacení kupní ceny, nemohlo mít na uvedený závěr krajského soudu žádný vliv. Nevznikla-li totiž daňová povinnost při uzavření kupní smlouvy, vznikla nepochybně nejpozději na základě dodatečného platebního výměru ze dne 14. 9. 1999, kterým byla žalobci doměřena daň z příjmů fyzických osob. Toto rozhodnutí bylo žalobci doručeno dne 21. 9. 1999, právní moci nabylo dne 21. 10. 1999. I v tomto případě by tedy lhůta k vyměření daně uplynula dne 31. 12. 2002.

21. Jak bylo uvedeno shora, uplynutí lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 1 a 2 daňového řádu vymezuje konec objektivní lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení. Krajský soud tudíž správně dovodil, že objektivní lhůta pro podání žádosti o obnovu řízení uplynula dne 31. 12. 2002 a že správce daně byl oprávněn řízení zastavit podle § 27 odst. 1 písm. d) daňového řádu, podal-li stěžovatel žádost o obnovu řízení až dne 25. 2. 2008.

22. Vzhledem k tomu, že uplynula objektivní lhůta k podání žádosti o obnovu řízení, bylo nadbytečné zabývat se stížními námitkami týkajícími se plynutí lhůty subjektivní.

23. Závěrem zdejší soud doplňuje, že stěžovatel měl možnost brojit proti dodatečnému platebnímu výměru odvoláním podle § 48 daňového řádu, o čemž byl řádně poučen. Již prostřednictvím tohoto opravného prostředku mohl alespoň tvrdit, že z převodu nemovitosti neměl žádný příjem. Této skutečnosti si totiž nepochybně musel být vědom již v průběhu daňového řízení před správcem daně. Stěžovatel však sdělil tuto informaci správci daně až v žádosti o obnovu řízení. Jakkoliv zdejší soud nevylučuje, že by stěžovatel mohl prokázat zmiňovanými rozsudky okresního a krajského soudu o určení vlastnického práva, že z prodeje nemovitosti mu neplynul žádný příjem, správce daně k tomuto tvrzení a možným důkazům nemohl přihlédnout, protože již uplynula lhůta, v níž by mohl povolit, resp. nařídit obnovu řízení.

24. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

25. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně 30. dubna 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu