



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: **RNDr. J. J., CSc.**, zastoupeného Mgr. Ing. Martinem Zvěřinou, advokátem se sídlem Dukelská 21, České Budějovice, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 27. 3. 2009, čj. 39/98841/2008-392, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2012, čj. 8 Ca 147/2009 – 37,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 3. 2012, čj. 8 Ca 147/2009 – 37, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 27. 3. 2009, čj. 39/98841/2008-392, **se zrušuje** a věc **se vrací** Generálnímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci náklady řízení ve výši 10 640 Kč, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Ing. Martina Zvěřiny.

O d ů v o d n ě n í :

I.1

1. Finanční úřad v Českých Budějovicích dodatečným platebním výměrem ze dne 6. 4. 1999, čj. 72940/99/077910/4698, doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1995 ve výši 985 083 Kč. K odvolání žalobce Finanční ředitelství v Českých Budějovicích rozhodnutím ze dne 10. 3. 2000, čj. 4128/110/1999, změnilo platební výměr tak, že snížilo doměřenou daň na 957 219 Kč.

2. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Krajský soud rozsudkem ze dne 13. 12. 2000, čj. 10 Ca 245/2000 – 39, zrušil rozhodnutí finančního ředitelství a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

3. Rozhodnutím ze dne 18. 1. 2001, čj. 816/110/2001, finanční ředitelství změnilo platební výměr ze dne 6. 4. 1999 tak, že snížilo doměřenou daň na 952 919 Kč.

4. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích, který ji rozsudkem ze dne 18. 7. 2001, čj. 10 Ca 150/2001 – 37, zamítl.

I.2

5. Podáním doručeným Finančnímu úřadu v Českých Budějovicích dne 27. 6. 2002 žalobce podal žádost o obnovu řízení ve věci platebního výměru ze dne 6. 4. 1999.

6. Rozhodnutím ze dne 27. 9. 2002, čj. 6829/110/202, Finanční ředitelství v Českých Budějovicích zastavilo řízení o žádosti o povolení obnovy řízení. Ministerstvo financí zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 21. 12. 2004, čj. 53/15378/2004/533, které bylo žalobci doručeno dne 24. 2. 2006.

7. Žalobce napadl rozhodnutí ministerstva žalobou u Městského soudu v Praze. Městský soud rozsudkem ze dne 18. 9. 2007, čj. 10 Ca 102/2006 – 38, zrušil rozhodnutí ministerstva a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

8. Rozhodnutím ze dne 29. 5. 2008, čj. 39/40619/2008-392, ministerstvo zrušilo rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 27. 9. 2002.

9. Finanční ředitelství zamítlo žádost žalobce o povolení obnovy řízení rozhodnutím ze dne 20. 8. 2008, čj. 4616/08-1100. Odvolání žalobce ministerstvo zamítlo rozhodnutím ze dne 27. 3. 2009, čj. 39/98841/2008-392.

II.

10. Žalobce napadl rozhodnutí ministerstva ze dne 27. 3. 2009 žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 22. 3. 2012, čj. 8 Ca 147/2009 – 37, zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc ministerstvu k dalšímu řízení.

11. Podle městského soudu žalovaný nesprávně posoudil překážku podle § 56a odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Povinností finančního ředitelství bylo posoudit nejen, zda jeho rozhodnutí předcházelo pravomocný rozsudek krajského soudu v dané věci, ale i (1) zda důkazy, které byly dodatečně předloženy daňovým subjektem jako příloha k žádosti o obnovu řízení, nemohly být bez jeho zavinění uplatněny v řízení dříve, (2) zda tyto důkazy mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí a (3) zda je soud posoudil v předchozím řízení. Finanční ředitelství mohlo teprve na základě vyhodnocení všech uvedených podmínek uzavřít, že návrh na obnovu řízení je nepřijatelný podle § 56a odst. 2 daňového řádu. Městský soud opřel tento závěr zejm. o nález Ústavního soudu ze dne 15. 7. 2009, sp. zn. II. ÚS 29/04, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2006, čj. 1 Afs 36/2006 – 87, č. 1078/2007 Sb. NSS, ze dne 28. 3. 2007, čj. 1 Afs 124/2006 – 59, č. 1887/2009 Sb. NSS, ze dne 14. 6. 2007, čj. 1 Afs 117/2006 – 64, a usnesení rozšířeného senátu ze dne 17. 7. 2007, čj. 2 Afs 51/2006 – 58, č. 1355/2007 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

12. V nyní posuzované věci žalobce tvrdil, že objevil nové důkazy, a to výpisy z bankovního účtu ze dne 14. 2. 1996 a ze dne 15. 2. 1996 a výpisy z účtu majitele zaknihovaných cenných papírů ve Středisku cenných papírů. Vzhledem k tomu, že se jednalo o účetní doklady třetí osoby (společnosti Exxon, s. r. o.), nebylo možné bez dalšího vyvrátit, že tyto doklady nebyly žalobci v době vydání správního rozhodnutí k dispozici a nemohly být bez zavinění žalobce uplatněny. Městský soud proto nesouhlasil s žalovaným, že všechny skutečnosti, kterými žalobce nově argumentoval, byly v době původního daňového řízení všeobecně známy a neexistovala žádná překážka, která by žalobci bránila tyto skutečnosti uplatnit.

III.

13. Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (*pozn. NSS: Kasační stížnost podalo Ministerstvo financí, které v rozhodné době jako nadřízený správní orgán finančního ředitelství rozhodlo o odvolání žalobce. S účinností od 1. 1. 2011, došlo zákonem č. 199/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a některé další zákony, ke změně pravomoci rozhodovat o odvolání proti rozhodnutí vydanému finančním ředitelstvím a tato pravomoc přešla na Generální finanční ředitelství, srov. rozsudky ze dne 17. 8. 2011, 1 Afs 52/2011 – 70, či ze dne 28. 2. 2013, čj. 9 Afs 20/2012 – 102).*

14. Podle stěžovatele městský soud nehodnotil obsah správního spisu ve vzájemných souvislostech, pokud uzavřel, že stěžovatel nevyvrátil tvrzení žalobce, že získal přístup k nově předloženým dokumentům až poté, kdy rozhodnutí v původním daňovém řízení nabylo právní moci. Městský soud nepřihlédl k právnímu názoru vyjádřenému v rozhodnutí ze dne 27. 3. 2009 a ve vyjádření k žalobě. Stěžovatel proto zopakoval, že je všeobecně známo, že společnost, která podniká, vede účetnictví a má k dispozici doklady o účetních případech, tedy i bankovní výpisy. Žalobce si mohl tyto doklady vyžádat u svého obchodního partnera, domníval-li se, že představovaly důkaz potvrzující oprávněnost uplatněných nákladů za nákup akcií. Žalobce se navíc zúčastnil výslechu svědka K., který vypověděl, že žalobce nezaplatil finanční částky za nákup akcií jemu, ale společnosti EXON Praha, spol. s r. o., ve které byl svědek K. jednatelem. Žalobce na tuto informaci nijak nereagoval. Pokud nebyly v daňovém řízení vyžádány další doklady, stalo se tak v důsledku zavinění žalobce, který zůstal nečinný ve vztahu k tvrzení svědka K.. Stěžovatel proto setrval na stanovisku, že předložené doklady nejsou novými skutečnostmi ani novými důkazy, které by osvědčily důvodnost pro povolení obnovy řízení.

15. Závěrem stěžovatel upozornil, že se městský soud nezabýval otázkou prekluze, tedy zda jsou finanční orgány oprávněny vyměřit daň po uplynutí objektivní desetileté lhůty. V posuzované věci se totiž jedná o daň za zdaňovací období roku 1995. Je přitom zřejmé, že se žalobce soudní cestou fakticky domáhá vrácení věci do původního daňového řízení, v němž bylo prováděno dokazování. Prekluzivní lhůta k vyměření daně však již uplynula.

IV.

16. Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

V.

17. 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.).

18. Kasační stížnost je důvodná.

19. Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že městský soud pochybil, pokud nepřihlédl k uplynutí desetileté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Uplynutím této lhůty zaniká právo státu daň vyměřit či doměřit. Soud je povinen přihlédnout k této skutečnosti z úřední povinnosti (blíže viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1418/07, či ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08).

20. Vlivem běhu prekluzivní lhůty na řízení o povolení obnovy řízení se zabýval rozšířený senát zdejšího soudu v usnesení ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007 – 73, č. 2055/2010 Sb. NSS, v němž uzavřel, že „v případě včasného podání žádosti o obnovu řízení již běh lhůty podle § 47 odst. 1 daňového řádu nijak neovlivní další průběh řízení o povolení obnovy a v případě jejího povolení ani další průběh obnoveného řízení (včetně příp. navazujícího řízení o odvolání proti novému rozhodnutí v obnoveném řízení). Obdobně to platí v případě včasného nařízení obnovy z úřední povinnosti. Na tato navazující řízení se ovšem opět v plném rozsahu uplatní desetiletá lhůta podle § 47 odst. 2 daňového řádu, resp. její část, která v okamžiku podání žádosti o obnovu, příp. v okamžiku nařízení obnovy z úřední povinnosti ještě zbyvá.“ Jinými slovy, pokud desetiletá prekluzivní lhůta podle § 47 odst. 2 daňového řádu uplyne, nelze pokračovat v řízení o povolení obnovy či v obnoveném řízení, a to ani tehdy, byla-li žádost o obnovu podána včas, tedy ve lhůtě podle § 54 odst. 3 daňového řádu. Obdobný závěr o vlivu uplynutí desetileté prekluzivní lhůty rozšířený senát přijal také ve vztahu k ostatním opravným prostředkům podle části páté daňového řádu s výjimkou prominutí daně podle § 55a daňového řádu (viz také usnesení ze dne 9. 3. 2010, čj. 1 Afs 97/2008 – 88, č. 2069/2010 Sb. NSS, bod 34, v němž rozšířený senát potvrdil, že přezkumné řízení podle § 55b daňového řádu musí být dokončeno ve lhůtě deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání).

21. Nejvyšší správní soud se proto musel zabývat otázkou běhu desetileté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu.

22. Pro určení počátku desetileté prekluzivní lhůty je rozhodný názor Ústavního soudu vyjádřený v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a to s ohledem na shodné znění § 47 odst. 2 daňového řádu a § 47 odst. 1 téhož zákona ve znění před novelou provedenou zákonem č. 304/2009 Sb. (srov. rozsudek ze dne 30. 9. 2010, čj. 5 Afs 77/2009 – 130). Počátek běhu desetileté prekluzivní lhůty je tedy určen koncem zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv až od konce zdaňovacího období, v němž mělo být podáno daňové přiznání. V nyní posuzované věci je proto nepochybné, že desetiletá prekluzivní lhůta začala běžet od 1. 1. 1996.

23. Nejvyšší správní soud neshledal nutnost prolomit závaznost nálezu sp. zn. I. ÚS 1611/07 z důvodu porušení zásady předvídatelnosti v důsledku zásadní změny judikatury (srov. rozsudek ze dne 7. 3. 2012, čj. 8 Afs 64/2011 – 65). Přestože desetiletá prekluzivní lhůta začala běžet dávno před tím, než Ústavní soud přijal zmiňovaný výklad § 47 daňového řádu, byl tento okamžik stanoven bez ohledu na vědomí žalobce. Počátek desetileté prekluzivní lhůty je svázán výlučně s právní událostí, v konkrétním případě s koncem předmětného zdaňovacího období, (ne)vědomí konkrétního subjektu tak nemůže počátek běhu prekluzivní lhůty nikterak odsunout či zvrátit (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 8. 2007, čj. 1 Afs 20/2006 – 60, č. 1438/2008 Sb. NSS). Zároveň není sporné, že žalobce podal žádost o povolení obnovy řízení včas, tedy ve lhůtě stanovené v § 54 odst. 3 daňového řádu. Skutečnost, že v průběhu řízení o povolení obnovy řízení desetiletá prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 téhož zákona uplynula, pak již nezávisela na jeho vůli. Otázka předvídatelnosti zásadní změny judikatury proto nebyla v posuzované věci rozhodná.

24. Desetiletá prekluzivní lhůta není přerušena úkony správce daně směřujícími k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, ale může být zastavena v důsledku zahájení soudního řízení vedeného podle soudního řádu správního a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení (viz § 41 s. ř. s.). Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají (blíže viz rozsudek ze dne 28. 2. 2008, čj. 1 Afs 9/2008 – 59).

25. Podle Nejvyššího správního soudu se v případě § 41 s. ř. s. jedná o úpravu procesní, nikoliv hmotněprávní, proto je možné ji použít i na běh prekluzivních lhůt, které počaly běžet ještě před nabytím účinnosti soudního řádu správního, tj. před 1. 1. 2003 (blíže viz rozsudek ze dne 31. 5. 2012, čj. 9 Afs 72/2011 – 218, č. 2676/2012 Sb. NSS). Skutečnost, že desetiletá prekluzivní lhůta začala v nyní posuzované věci běžet již dne 1. 1. 1996, proto nebrání použití § 41 s. ř. s.

26. Stavění lhůty se ale uplatní pouze ve vztahu k soudnímu řízení (případně jeho části) vedenému po 1. 1. 2003. Na rozdíl od soudního řádu správního totiž předchozí právní úprava obsažená v části páté hlavě druhé občanského soudního řádu ve znění účinném před 1. 1. 2003 neobsahovala zvláštní ustanovení o stavění lhůt po dobu soudního řízení (blíže viz rozsudek ze dne 14. 5. 2010, čj. 5 Afs 38/2009 – 120, či ze dne 30. 9. 2010, čj. 5 Afs 77/2009 – 130).

27. Soudní řízení vedená v nyní posuzované věci Krajským soudem v Českých Budějovicích pod sp. zn. 10 Ca 245/2000 a sp. zn. 10 Ca 150/2001, která byla pravomocně ukončena před 1. 1. 2003, proto nemohla mít vliv na běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu.

28. Nejvyšší správní soud proto uzavřel, že desetiletá prekluzivní lhůta uběhla dne 31. 12. 2005, aniž by byla zastavena podle § 41 s. ř. s.

29. Řízení vedené Městským soudem v Praze pod sp. zn. 10 Ca 102/2006 bylo zahájeno žalobou podanou dne 25. 4. 2006, tedy již po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty, nemohlo proto běh prekluzivní lhůty jakkoliv ovlivnit.

30. S ohledem na uplynutí desetileté prekluzivní lhůty, v důsledku něhož již nebylo možné pokračovat v řízení o povolení obnovy řízení, se Nejvyšší správní soud již nezabýval dalšími námitkami stěžovatele.

31. Nejvyšší správní soud shledal rozsudek městského soudu nezákonným, proto jej zrušil (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Současně zrušil i rozhodnutí ministerstva ze dne 27. 3. 2009, protože bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty stanovené v § 47 odst. 2 daňového řádu, přičemž k prekluzi soud musí přihlídnout z úřední povinnosti. Nejvyšší správní soud proto postupoval podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., podle něhož může sám rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu, pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, a vrátil věc stěžovateli (nyní Generálnímu finančnímu ředitelství) k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude stěžovatel vázán názorem Nejvyššího správního soudu (podle § 78 odst. 5 s. ř. s.). Postup, který se nabízí, je zastavit řízení o žádosti žalobce o povolení obnovy řízení.

32. Vzhledem k tomu, že tímto rozsudkem je řízení před správními soudy skončeno, rozhodl Nejvyšší správní soud rovněž o celkových nákladech soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšným byl v dané věci žalobce, protože výsledkem

řízení před správními soudy bylo zrušení správního rozhodnutí, které napadl žalobou. V průběhu řízení o kasační stížnosti žalobci žádné náklady nevznikly, protože nepodal ke kasační stížnosti žádné vyjádření. V předcházejícím řízení před městským soudem byl žalobce úspěšný a žalovanému byla výrokem č. II. napadeného rozsudku uložena povinnost uhradit žalobci k rukám jeho zástupce náklady řízení ve výši 10 640 Kč. Rozhodnutí městského soudu bylo výrokem I. tohoto rozsudku Nejvyšším správním soudem zrušeno, a to včetně výroku o nákladech řízení, který je výrokem akcesorickým. Žalobce je však nutno i nadále považovat v řízení před městským soudem za úspěšného a právo na náhradu nákladů vůči žalovanému má i nadále oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s. Toto právo, které by po zrušení rozsudku městského soudu zaniklo, je tedy i nadále deklarováno výrokem III. tohoto rozhodnutí. Pokud již byly náklady řízení žalovaným zástupci žalobce uhrazeny, není samozřejmě vhodné je vracet a opět platit. Výrok III. je nutno chápat jako zachování podkladu pro již v minulosti přiznané právo.

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

V Brně 22. července 2013

JUDr. Jan Passer
předseda senátu