



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Investičního fondu Morava, a. s., v likvidaci**, se sídlem Zlín, Dlouhá 2699, zastoupeného JUDr. Milanem Vašíčkem, MBA, advokátem se sídlem Brno, Lidická 57, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31 (dříve Finanční ředitelství v Brně), v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2012, č. j. 30 Af 76/2011 - 38,

takto:

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2012, č. j. 30 Af 76/2011 - 38, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 14. 3. 2011, č. j. 2326/11-1200-702271, **se zrušuje.**
- III.** Rozhodnutí Finančního úřadu ve Zlíně ze dne 11. 2. 2000, č. j. 27384/00/303915/3407, **se zrušuje.**
- IV.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a kasační stížnosti částku 22 730 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

Rozhodnutím Finančního ředitelství v Brně (dále též „žalovaný“) ze dne 14. 3. 2011, č. j. 2326/11-1200-702271, bylo, ve smyslu ustanovení § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu ve Zlíně (dále též „správce daně“) ze dne 11. 2. 2000, č. j. 27384/00/303915/3407, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů, vybíraná zvláštní sazbou daně za fyzické osoby, za zdaňovací

období roku 1999, a to ve výši 4 031 598 Kč. Žalovaný ve svém rozhodnutí dospěl k závěru, že všechna zjištění plynoucí z provedené daňové kontroly ukazují ve vzájemných souvislostech na zřetelný záměr akcionářů žalobce (Ing. M. N. a Ing. P. N.) obejít ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) bodu 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 1999 (dále jen „zákon o dani z příjmů“), a to navozením takového způsobu zdanění, který minimalizoval základ daně pro uplatnění srážkové daně z podílu na likvidačním zůstatku akcionáře akciové společnosti. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 27. 9. 2012, č. j. 30 Af 76/2011 - 38, byla žaloba zamítnuta.

Jak vyplynulo z odůvodnění napadeného rozsudku, Krajský soud v Brně (který ve věci rozhodoval již popáté) argumentačně vyšel ze svého rozsudku ze dne 29. 2. 2012, č. j. 30 Af 77/2011, kterým zamítl obsahově prakticky shodnou žalobu jiného žalobce (Investičního fondu Čechy, a. s. v likvidaci). Přestože byl tento rozsudek napaden kasační stížností (Nejvyšším správním soudem evidovanou pod sp. zn. 2 Afs 33/2012), vycházel krajský soud i v nyní projednávané věci ze závěrů v něm uvedených, s výjimkou právního názoru na prekluzi práva, který doznal v průběhu času určitého vývoje.

Poté, co krajský soud odmítl jako neopodstatněné tvrzení žalobce o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného (z důvodu údajně nejasného označení aplikované hmotněprávní úpravy a jejího znění), uvedl, že sdílí názor žalovaného, že posuzované úkony akcionářů žalobce jsou neplatné pro obcházení účelu zákona, ve smyslu ustanovení § 39 občanského zákoníku z r. 1964 (dále jen „občanský zákoník“). Vycházel přitom z odborné literatury a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2005, č. j. 1 Afs 4/2004 - 100 (všechny rozsudky zdejšího soudu jsou dostupné z <http://www.nssoud.cz>), který v obdobné věci upozornil na nutnost odlišení případů dissimulace právních úkonů od případů, kdy právní úkony vyjadřují skutečnou vůli zúčastněných subjektů, avšak vedou k obcházení zákona (jednání *in fraudem legis*). V konkrétní rovině krajský soud uvedl, že žalobce svými, zákonem dovolenými, úkony přímo snížil daňový základ, a tím zkrátil výši daně z příjmů z podílu na likvidačním zůstatku akcionáře akciové společnosti [§ 36 odst. 2 písm. a) bod 7 zákona o dani z příjmů]. Prokazatelně si přitom musel být vědom předpokládané výše likvidačního zůstatku a doby jeho výplaty, a tím pádem i výše daně, kterou bude nutno odvést. Za této situace pak, se záměrem vyhnout se plnění daňové povinnosti, uzavřeli majoritní akcionáři žalobce smlouvy s osobami blízkými nebo mezi sebou navzájem a své akcie převedli za cenu, která se v souhrnu blížila výši likvidačního zůstatku. Krajský soud nenabyl pochyb o tom, že jediným smyslem celé transakce byla maximalizace osobního prospěchu původních akcionářů; o účelovosti tohoto postupu svědčí zejména to, že původní akcionáři cenné papíry postoupili až ve chvíli, kdy jim byla známa konkrétní (a nikoli pouze hypotetická) výše likvidačního zůstatku a kdy byla připravena valná hromada žalobce, která měla definitivně o rozdělení likvidačního zůstatku rozhodnout. Účelovosti nasvědčuje i doba splatnosti kupní ceny akcií, která umožnila, aby byl likvidační zůstatek vyplacen přímo k rukám části původních akcionářů prostřednictvím osob blízkých nebo jinak se žalobcem spojených, na něž byly cenné papíry v závěru likvidace převedeny. Krajský soud proto přitakal žalovanému, který tento právní úkon posoudil jako neplatný a odmítl na něj nahlížet jako na pouhou daňovou optimalizaci.

Dále se krajský soud zabýval námitkou prekluze práva daň (dodatečně) doměřit. S odkazem na § 264 odst. 4 daňového řádu, § 47 odst. 1 a 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“) a § 41 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“) nejprve zkoumal, zda žalovanému již neuplynula desetiletá prekluzivní lhůta pro vyměření daně. Vycházel přitom z právního názoru vysloveného v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73

pokračování

(publikován pod č. 2055/2010 Sb. NSS) a v rozsudcích tohoto soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59 a ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004 - 90, dle kterých je zmiňovaná lhůta vždy konečným limitem pro vyměření či změnu daňové povinnosti.

Pokud jde o zmiňovanou objektivní, desetiletou lhůtu, ta, s ohledem na fakt, že podle § 41 s. ř. s. je po dobu řízení před správním soudem stavena, zůstala dosud zachována, neboť řízení před správními soudy trvala celkem 7 let a 28 dnů. Ohledně subjektivní tříleté lhůty krajský soud shledal, že měla marně uplynout dne 31. 12. 2003, její běh však byl několikrát přerušen nebo staven. Po podrobném výčtu úkonů, které měly za následek opětovný běh této lhůty, a doby, po kterou se tato lhůta stavěla v důsledku probíhajících řízení před správními soudy, dospěl krajský soud k závěru, že do doby nabytí účinností nové procesní úpravy daňového řízení (daňového řádu) dosud neuplynula (stejně jako lhůta objektivní). K důsledkům vstupu daňového řádu v účinnost potom krajský soud odkázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 31. 5. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, dle kterého na lhůtu pro prekluzi práva, jejíž běh započal před 1. 1. 2011, nelze aplikovat § 148 odst. 5 daňového řádu, dle kterého lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím deseti let od jejího počátku (bez toho, že by na její běh mělo vliv případné řízení před správními soudy). Krajský soud tedy uzavřel, že ani námitku prekluze neshledal jako důvodnou.

Proti tomuto rozsudku brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odvolávající se na důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel především namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku prekluze práva žalovaného vyměřit mu daň z příjmů, přičemž poukázal na rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012 - 33, který se po skutkové a právní stránce shoduje s nyní souzenou věcí. Krajský soud nevypočítal správně běh tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 1 ZSDP, neboť ta uplynula již 31. 12. 2002, nikoli 31. 12. 2003, jak se uvádí v napadeném rozsudku. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, a na usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb., je nutno v uvedených lhůtách vyměřit daň pravomocně. Dále stěžovatel poukazuje na skutečnost, že ke dni 31. 12. 2002 ještě nebyl účinný soudní řád správní. Z těchto důvodů dovozuje, že lhůta pro vyměření daně z příjmů uplynula dávno před vydáním rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2011; do té doby existoval pouze nepravomocný platební výměr správce daně, který se stal pravomocným dne 16. 3. 2011.

K právní kvalifikaci jednání svých původních akcionářů stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně předjímá neplatnost právních úkonů (smluv o převodu cenných papírů), ze které odvozuje správnou výši daňového základu, aby neplatnost mohl následně konstatovat i finálně, pro rozpor se skutečnou výší základu daně. Z aplikačního hlediska je však takový postup vadný, protože krajský soud vydává za správný základ daně jakýsi hypotetický základ, založený na předpokladu neplatnosti právního úkonu. Správná výše daňového základu je však taková, ze které byla v tomto případě odvedena daň, zohledňující uskutečněnou transakci jako platnou. Neplatnost transakce pro obcházení zákona může být dovozována teprve následně, na základě konfrontace zpochybnovaného jednání a konkrétního ustanovení zákona, které má být obcházeno, přičemž vymezení tohoto ustanovení nesmí primárně vycházet z předpokladu (fakticky závěru), který má být teprve učiněn. Právně aplikační postup žalovaného je však opačný. Nejprve bylo jasně vymezeno údajné obcházené ustanovení zákona a teprve poté byl vyvozován závěr o neplatnosti jednání, aniž by bylo již zpočátku vycházeno z neplatnosti převodních smluv proto, že vedou ke snížení údajně správného základu daně. Stěžovatel opětovně poukazuje na neexistující povinnost maximalizovat svou daň, respektive na neexistující zákaz ji jakkoli

snižovat a minimalizovat. Odvolává se přitom na čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Krajský soud ani náznakem nevymezil rozdíl mezi dovolenou optimalizací výše daně a nedovoleným obcházením zákona. Stěžovatel připomíná, že na místo původních akcionářů nastoupili akcionáři noví a jejich podíl na likvidačním zůstatku byl stěžovatelem krácen srážkovou daní v zákonné sazbě. Daňová povinnost tedy vznikla jiným osobám než původním akcionářům, byť podstatně nižší, než jakou o ní měl žalovaný představu. Jelikož bylo naplněno ustanovení § 36 odst. 2 písm. a) bod 7 zákona o dani z příjmu, nemohlo se jednat o jeho obejití. Aby bylo možné o obcházení zákona hovořit, musela by existovat norma, která zakazuje optimalizaci výše daně, respektive stanoví povinnost její maximalizace.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejprve zrekapituloval dosavadní průběh daňového řízení. Zdůraznil, že v průběhu odvolacího řízení jím byla vydána výzva ze dne 17. 10. 2000, č. j. 3269-d/2000/FR/120, která byla zástupci stěžovatele doručena dne 18. 10. 2000. Účelem této výzvy bylo ověření skutečnosti rozhodné pro posouzení správnosti předchozího vyměření daně. Prekluzivní lhůta by tak skončila dne 31. 12. 2003; to ovšem za předpokladu, že by posléze nedošlo k jejímu stavení, v souvislosti s nabytím účinnosti s. ř. s. (viz § 41 s. ř. s.). Nadto žalovaný připomíná i další své úkony, které měly mít za následek přerušování běhu prekluzivní lhůty dle § 47 ZSDP, a to výsledky svědků z listopadu 2006 a výzvu ze dne 6. 12. 2010, č. j. 17366/10-1200-702271. V tom se nyní souzená věc odlišuje od případu řešeného v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012 - 33. Stran definice úkonu, kterým se přerušuje běh prekluzivní lhůty, žalovaný uvádí, že musí jít o úkon učiněný ještě před jejím uplynutím, musí směřovat k vyměření nebo dodatečnému stanovení daně a daňový subjekt musí být o tomto úkonu zpraven (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 105, vycházející z usnesení rozšířeného senátu tohoto soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikovaného pod č. 953/2006 Sb. NSS); může se přitom jednat i o úkony učiněné v průběhu odvolacího řízení. Ohledně problematiky obcházení zákona odkazuje žalovaný na odůvodnění rozsudku krajského soudu, s nímž se plně ztotožňuje a které považuje za plně srozumitelné. Pokud snad v něm stěžovatel postrádal pasáž týkající se rozdílů mezi daňovou optimalizací a nedovoleným obcházením zákona, pak měl namítat nepřezkoumatelnost rozsudku ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., což neučinil.

Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel replikou, v níž vyjádřil nesouhlas s tím, že by snad výzva ze dne 17. 10. 2000 mohla být kvalifikována jako úkon přerušující běh prekluzivní lhůty. S odkazem na rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 8. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 105, upozorňuje, že se musí jednat o úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, přičemž zmiňovaná výzva byla pouze žádostí o odstranění vad odvolání stěžovatele proti platebnímu výměru, respektive žádostí o doplnění některých listin. Je přitom zřejmé, že běh lhůty pro vyměření daně lze prodlužovat jen výjimečně a ze závažných důvodů, a proto úkon správce daně musí být výrazem jeho procesní aktivity a vycházet z pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření daně. Dle judikatury je účelem ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla-li vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.

Vzhledem k tomu, že v době po podání kasační stížnosti nabyt účinnosti zákon č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (1. 1. 2013), kterým došlo k reorganizaci orgánů daňové správy, musel zdejší soud zohlednit fakt, že nyní vykonává působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům nově zřízené Odvolací finanční ředitelství [§ 7 písm. a) tohoto zákona]. Jelikož současně došlo ke zrušení původního žalovaného

pokračování

(Finančního ředitelství v Brně), nachází se v jeho postavení již zmiňované Odvolací finanční ředitelství, se kterým je proto v řízení o kasační stížnosti dále jednáno.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost je důvodná.

Před samotným právním posouzením věci považuje Nejvyšší správní soud za vhodné stručně shrnout skutkový stav, který nebyl stěžovatelem ani v řízení před žalovaným, ani v řízení před správními soudy, nijak rozporován. Podstata věci spočívala v tom, že Ing. M. N. a Ing. P. N. nakupovali od roku 1997 akcie stěžovatele, až nabyli souhrnného počtu 358 425 ks akcií z celkového počtu 762 995 ks. Oba akcionáři měli akcie v dlouhodobém držení a zejména Ing. M. N. uplatňoval aktivně svá akcionářská práva; mj. žádosti o svolání mimořádné valné hromady, konané dne 28. 7. 1998, která rozhodla o vstupu stěžovatele do likvidace. V březnu roku 1999 (v závěru likvidace, v okamžiku, kdy již byla známa výše likvidačního zůstatku) prodali oba jmenovaní (na základě obsahově shodných kupních smluv) akcie stěžovatele novým akcionářům (osobám blízkým nebo spojeným s činností stěžovatele) za cenu 91 Kč za jednu akcii; podíl na likvidačním zůstatku připadající na 1 akcii činil 92,79 Kč. Podstatnou skutečností je, že podle právní úpravy účinné ke dni provedení výše popsané transakce byly příjmy z prodeje cenných papírů nabytých poplatníkem v rámci kupónové privatizace a příjmy z prodeje ostatních cenných papírů, přesáhla-li doba mezi jejich nabytím a prodejem dobu 6 měsíců, osvobozeny od daně z příjmu fyzických osob [§ 4 odst. 1 písm. w) zákona o dani z příjmu]. U nových akcionářů stěžovatel poté odvedl daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou [§ 36 odst. 2 písm. a) bod 7 zákona o dani z příjmu] pouze z rozdílu mezi výší podílu na likvidačním zůstatku připadajícího na 1 akcii a cenou, za kterou byly akcie novými akcionáři nakoupeny (tento rozdíl činil 1,79 Kč na jednu akcii). Výše popsané jednání označili žalovaný i krajský soud za obcházení účelu zákona. Účelovosti má nasvědčovat předně průběh jednání valné hromady konané dne 14. 4. 1999, na níž noví akcionáři odsouhlasili, že nárok na vyplacení likvidačního zůstatku budou mít pouze ti akcionáři, kteří byli ke dni zrušení společnosti (28. 7. 1998) zapsáni v evidenci zaknihovaných cenných papírů. Tento souhlas však kolidoval s jejich osobními zájmy, protože žádný z nových akcionářů do této skupiny nepatřil. Účelově navozený právní stav respektovala i společnost GLOBin, s. r. o., která, v rozporu s výsledky jednání zmiňované valné hromady, vyplatila podíly na likvidačním zůstatku novým akcionářům. Účelovost celého postupu má dokreslovat i splatnost kupních cen akcií, která byla sjednána na 60 dnů, přičemž tento termín se kryl s datem, v němž proběhla výplata podílů na likvidačním zůstatku. Z výpisů příslušných bankovních účtů bylo potom zjištěno, že prakticky ihned poté, co noví akcionáři obdrželi výplatu podílu na likvidačním zůstatku od společnosti GLOBin, s. r. o., převedli tyto finanční prostředky na účty původních akcionářů, tedy na účty Ing. M. N. a Ing. P. N.

Pokud jde o jednotlivé kasační námitky, na prvním místě je třeba postavit najisto, zda právo daňových orgánů na vyměření daně neprekludovalo, neboť v případě, že by tomu tak bylo, bylo by z povahy věci již bezpředmětné zabývat se otázkou správnosti posouzení shora popsaných jednání původních i nových akcionářů.

K povaze prekluze, jakožto institutu, který se vyskytuje v různých právních odvětvích, se v nálezu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, vyjádřil Ústavní soud tak, že za její společný rys lze považovat povinnost orgánů moci veřejné přihlížet k její existenci z úřední povinnosti. Tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny,

tj. zánik samotného subjektivního práva; účelem jakéhokoli procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.

Podle § 47 odst. 1 a 2 ZSDP platilo, že 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. Byl-li však 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 přitom 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 přiznání nebo hlášení podat.

S účinností od 1. 1. 2011 byl ZSDP nahrazen daňovým řádem. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu platí, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Z § 148 odst. 3 daňového řádu vyplývá, že byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn. Konečně § 148 odst. 5 daňového řádu stanoví, že lhůta pro stanovení daně končí nejpozději uplynutím 10 let od jejího počátku podle § 148 odst. 1 daňového řádu.

Pro posouzení zachování prekluzivní lhůty v projednávané věci je podstatné, zda při vlastním běhu lhůty došlo k jejímu přetržení (a tím k rozběhnutí nové subjektivní lhůty) nebo k stavení (dočasnému zastavení běhu obou lhůt). Právě otázka stavení běhu lhůty je významná z pohledu úpravy správního soudnictví účinné od 1. 1. 2003, v rámci které bylo nově zakotveno, že po dobu řízení před soudem neběží mj. lhůty pro zánik práva ve věcech daní (§ 41 s. ř. s.). Smyslem zavedení zásady, uvedené v ustanovení § 41 s. ř. s., bylo reagovat na poznatky předchozí praxe, kdy se nezřídkou stávalo, že po zrušení správního rozhodnutí soudem neměly již daňové orgány časový prostor pro provedení nového řízení a vydání rozhodnutí, neuplynula-li prekluzivní lhůta dokonce již v průběhu samotného soudního řízení. Tento předpoklad ostatně potvrzuje i důvodová zpráva k návrhu s. ř. s., v němž bylo obsahově totožné ustanovení zařazeno jako § 40 (viz důvodová zpráva, zvláštní část, k § 39 - 40, sněmovní tisk č. 1080/0, 3. volební období 1998 - 2002, <http://www.psp.cz>). Účelem ustanovení § 41 s. ř. s. tedy je pozastavení běhu příslušné lhůty pro případné další využití jejího zbytku, přičemž části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59).

Ustanovení § 41 s. ř. s., jakožto ustanovení procesního charakteru, dopadá i na běh prekluzivních lhůt, které počaly běžet ještě před nabytím účinnosti s. ř. s., tj. před 1. 1. 2003. V případech probíhajících soudních řízení, týkajících se přezkumu fiskálních rozhodnutí, zahájených před 1. 1. 2003, tak počínaje tímto datem došlo ke stavení běhu prekluzivních lhůt, což potvrzuje i dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu (například rozsudky ze dne 14. 5. 2010, č. j. 5 Afs 38/2009 - 120, a ze dne 30. 9. 2010, č. j. 5 Afs 77/2009 - 130). Stavení je přitom nutno vztáhnout nejen k subjektivní tříleté prekluzivní lhůtě, ale i k objektivní lhůtě desetileté, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č. j. 1 Afs 130/2004 - 90, či z usnesení rozšířeného senátu zdejšího soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, publikovaného pod č. 2055/2010 Sb. NSS, na které ostatně v napadeném rozsudku správně odkázal i krajský soud.

pokračování

Jak však bylo výše uvedeno, v současnosti existuje nová úprava běhu lhůt pro vyměření daně, tedy úprava daňového řádu. Zatímco podle (nezměněného) ustanovení § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem neběží (dochází i nadále ke stavení jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty pro vyměření daně), podle současné právní úpravy v daňovém řádu ke stavení objektivní lhůty již nedochází. Výše uvedené lze dovodit ze systematiky celého ustanovení § 148 daňového řádu, které stavení běhu lhůty upravuje samostatně v odst. 4, aby následně v odst. 5 upravilo maximální možnou délku prekluzivní lhůty; tuto lhůtu pak nelze ani stavět, ani přerušovat. Tento závěr je i v souladu se záměrem zákonodárce (*ratio legis*), který v důvodové zprávě k návrhu nového daňového řádu konstatoval, že je zde stanovena „*maximální desetiletá lhůta, po kterou je možno lhůty obnovovat, a tedy stanovit daň*“ (viz důvodová zpráva, sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období 2006 - 2010, <http://www.psp.cz>). Novým daňovým řádem stanovena desetiletá objektivní lhůta tedy představuje maximální časový limit pro stanovení daně, byť s několika výjimkami (§ 148 odst. 6 a 7 daňového řádu) a působnost ustanovení § 41 s. ř. s., pokud jde o jeho návaznost na objektivní prekluzivní lhůtu, tak s účinností k 1. 1. 2011 zanikla jako důsledek tzv. nepřímé novelizace, provedené § 148 daňového řádu. Ustanovení § 148 odst. 5 daňového řádu je nicméně povahy hmotněprávní a lze je tak aplikovat pouze na prekluzivní lhůty, které počaly běžet za jeho účinnosti, tedy od 1. 1. 2011. Tento závěr však platí pouze za předpokladu, že příslušné přechodné ustanovení, tj. ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu nestanoví jinak. Podle tohoto ustanovení platí, že *běh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající stavení běhu lhůty pro stanovení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí jeho účinnosti, staví běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.* Mezi právní skutečnosti předpokládané přechodným ustanovením § 264 odst. 4, větou třetí daňového řádu (výše zvýrazněnou), lze nepochybně podřadit i soudní řízení zahájené na základě žaloby. Podání žaloby totiž představuje právní úkon, který je výkonem práva a jako takový je právní skutečností spočívající ve volném chování, s nímž právní norma spojuje vznik určitých právních následků (účinků); tyto účinky – zde stavení objektivní prekluzivní lhůty – tedy i za účinnosti daňového řádu přetrvávají. Uvedené závěry vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 12. 2012, č. j. 9 Afs 72/2011 - 218, který ostatně krajský soud v odůvodnění svého rozsudku obsáhle citoval.

Se zřetelem k vlivu řízení vedených před správními soudy na běh prekluzivních lhůt, jejichž počátek se odvíjí od úpravy ZSDP, lze tedy shrnout, že k jejich stavení (ve smyslu § 41 s. ř. s.) dochází u subjektivních lhůt i poté, co nabyl účinnosti daňový řád. Objektivní desetiletá lhůta má nyní absolutní povahu a její stavení, z důvodů vyplývajících z ustanovení § 41 s. ř. s., je tak vyloučeno; toto pravidlo se neuplatní pouze za předpokladu, že řízení před správními soudy bylo zahájeno v době před 1. 1. 2011, přičemž účinky stavení běhu této lhůty mají pouze ta řízení (jejich části), překračující datum 31. 12. 2002.

Krajský soud tato teoretická východiska při svém rozhodování respektoval, pochybil však při jejich aplikaci na danou věc, a to zejména pokud jde o vyhodnocení dopadu některých konkrétních skutkových zjištění na běh prekluzivních lhůt

Především je nutno korigovat skutkové závěry krajského soudu, pokud jde o výčet všech soudních řízení vedených v této věci, respektive výpočet dob jejich trvání a s tím související dopady ustanovení § 41 s. ř. s. na předmětné daňové řízení. Nelze především přehlédnout, že spisové značky soudních řízení uvedených v odstavci [54] odůvodnění napadeného rozsudku,

stejně jako časové intervaly, po které se běh desetileté prekluzivní lhůty měl stavit, nemají v předloženém spisu oporu. Tyto nesprávné údaje lze pravděpodobně přičíst na vrub záměně s údaji vztahujícími se ke skutkově téměř shodnému soudnímu řízení jiného žalobce, respektive stěžovatele (jedná se o opakovaně zmiňované řízení evidované krajským soudem pod sp. zn. 30 Af 77/2011 a zdejším soudem pod sp. zn. 2 Afs 33/2012). Tento nedostatek odůvodnění napadeného rozsudku je nicméně možné bez větších potíží odstranit v řízení o kasační stížnosti; vrácení věci krajskému soudu k novému řízení, jen z důvodu korekce části odůvodnění, bez toho, že by takový postup měl vliv na výsledek řízení, by byl v příkrém rozporu s požadavkem ekonomie řízení a postrádal by pro účastníky praktický dopad.

Dále je třeba vyjít z toho, že předmětná daň z příjmů vybíraná zvláštní sazbou se týká zdaňovacího období roku 1999. Již v témže roce (dne 14. 6. 1999) byla zahájena u stěžovatele daňová kontrola, která je obvykle úkonem způsobujícím běh nové tříleté lhůty od konce předmětného zdaňovacího období (§ 47 odst. 2 ZSDP), avšak v tomto případě tento vliv neměla, neboť stavena může být pouze lhůta, která již počala běžet (zde se rozběhla až dne 1. 1. 2000). Důvodem, proč se daňová kontrola zahájená v červnu 1999 vztahovala mj. již i na tento rok, bylo ukončení činnosti daňového subjektu, k níž (podle údajů ve správním spise) mělo dojít dne 12. 4. 1999. V takovém případě byl daňový subjekt povinen podle § 40 odst. 9 ZSDP podat daňové přiznání nejpozději do konce následujícího měsíce. Ostatně správce daně ve zprávě o daňové kontrole také konstatuje, že daňové přiznání, podané dne 2. 6. 1999, je opožděné. Zmiňovaná daňová kontrola tedy na běh prekluzivní lhůty vliv neměla a lhůta pro doměření daně se tak rozběhla dne 1. 1. 2000.

Pokud jde o objektivní prekluzivní lhůtu, její konec měl, z důvodu výše uvedeného, připadnout na 31. 12. 2009. K jejímu prvnímu stavení, z důvodu zahájení řízení před správním soudem, však nedošlo dne 13. 11. 2002, jak tvrdí krajský soud. Dle předloženého spisu byla žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 9. 2002, č. j. 5813/2002/FR/120, evidovaná Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 29 Ca 355/2002, soudu doručena nikoli 13. 11. 2002, ale již dne 12. 11. 2002; toto pochybení však nemá na věc žádný vliv. Podstatné totiž je, že krajský soud přehlédl fakt, že ke stavení prekluzivní lhůty mohlo dojít nejdříve dne 1. 1. 2003, kdy nabyl účinnosti s. ř. s. (a tedy i jeho § 41), jak bylo ostatně již v podrobnostech vyloženo. Jednotlivá řízení před krajským a Nejvyšším správním soudem pak trvala v součtu nikoli 7 let a 28 dní, jak nesprávně v bodu [54] napadeného rozsudku uvádí krajský soud (přičemž nesprávnost provedených výpočtů je, jak bylo výše několikrát poznamenáno, umocněna záměnou se soudními řízeními, která se týkala jiného stěžovatele), ale jen necelých 7 let. Přesným údajem o celkové délce stavení objektivní prekluzivní lhůty Nejvyšší správní soud nedisponuje, neboť z předloženého spisu jsou seznatelná jen data doručení rozsudků žalovanému, nikoli data, k nimž nabyla právní moci, lze nicméně důvodně předpokládat, že se obě data mohla lišit maximálně v řádech dnů. Provádět v tomto směru dokazování by bylo zcela nadbytečné, neboť doručil-li žalovaný stěžovateli své poslední rozhodnutí dne 16. 3. 2011, nemohla desetiletá lhůta ještě zdaleka uplynout, neboť po dobu zhruba sedmi let neběžela. Shora vytýkané nepřesnosti odůvodnění napadeného rozsudku proto nemají vliv na správnost úvahy, že k nabytí právní moci rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 3. 2011 došlo ještě před uplynutím desetileté prekluzivní lhůty.

Co se týče subjektivní prekluzivní lhůty, zde krajský soud pochybil již v premise, že tato lhůta měla uplynout dne 31. 12. 2003 (odstavec [55] odůvodnění napadeného rozsudku). I zde je třeba připomenout, že povinnost podat v dané věci daňové přiznání stěžovateli vznikla již v průběhu roku 1999; pokud tříletá lhůta podle § 47 odst. 1 ZSDP počala běžet *od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání* (31. 12. 1999), skončila již dne 31. 12. 2002. Přitom zde vůbec není rozhodný výkladový problém spojený s posuzováním

pokračování

lhůt (tzv. „3+0“ nebo „3+1“), neboť povinnost podat daňové přiznání se zde nepřesouvá do roku následujícího po zdaňovacím období (§ 40 odst. 3 ZSDP), a není tedy důvod vážit postup podle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, či usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2011, č. j. 5 Afs 15/2009 - 122, publikovaného pod č. 2229/2011 Sb. NSS.

Zbývá tedy posoudit, zda v období do 31. 12. 2002 došlo v daňovém řízení k úkonu, který by vedl k přetržení subjektivní prekluzivní lhůty; pokud by tomu tak nebylo, bylo by bezpředmětné zabývat se tím, zda i případné další úkony po tomto datu provedené splňovaly kvalitu úkonu předpokládaného ustanovením § 47 odst. 2 ZSPD. Právo doměřit daň by v takovém případě zaniklo k uvedenému datu a konečné rozhodnutí ve věci ze dne 14. 3. 2011 by tak již bylo vydáno bez opory v zákoně.

Nejprve je však nutno i zde odmítnout jako chybnou úvahu krajského soudu o vlivu soudního řízení vedeného u něj pod sp. zn. 29 Ca 355/2002 na běh posuzované lhůty. Toto řízení bylo zahájeno dne 12. 11. 2002, tedy ještě za účinnosti předchozí úpravy správního soudnictví (v režimu části páté občanského soudního řádu, ve znění do 31. 12. 2002) a účinky plynoucí z ustanovení § 41 s. ř. s. tak na něj (do 31. 12. 2002) nemohly mít žádný vliv. To, logicky, nutně platí i pro v pořadí první soudní řízení vedené v této věci pod sp. zn. 29 Ca 73/2001 (rozsudek ze dne 8. 7. 2002, č. j. 29 Ca 73/2001 - 37). Lze tedy konstatovat, že možnost stavení subjektivní prekluzivní lhůty z důvodu probíhajícího řízení před správními soudy byla v tomto případě pojmově vyloučena a lze se tak plně soustředit na otázku jejího možného přetržení.

Správní soudy se k problematice úkonů, splňujících podmínky ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, v minulosti již mnohokrát vyjádřily. Z judikatury tak lze vysledovat, že takovým úkonem obvykle může být místní šetření, provedené dle ustanovení § 15 ZSDP, zahájení daňové kontroly, ve smyslu ustanovení § 16 ZSDP, výzva k předložení daňového přiznání dle § 40 ZSDP, či výzva k odstranění pochybností daňového přiznání nebo prokázání údajů v něm uvedených, ve smyslu ustanovení § 43 ZSDP. Nebudou jimi naopak žádost o prominutí daně, ve smyslu ustanovení § 55a ZSDP, rozhodnutí o nepovolení nezakmnného řízení (§ 55b ZSDP) a dokonce ani platební výměr, vydaný dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. b) ZSDP (blíže viz např. nález Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 728/2000 či rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004, publikovaný pod č. 634/2005 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, publikované pod č. 953/2006 Sb. NSS).

Právě posledně vyslovený judikaturní závěr je pro nyní projednávanou věc významný, neboť ve lhůtě do 31. 12. 2002 byl správcem daně vydán platební výměr (11. 2. 2000) a odvolání proti němu bylo rozhodnutím žalovaného zamítnuto (29. 12. 2000); po zrušení tohoto rozhodnutí krajským soudem (rozsudek ze dne 8. 7. 2002, č. j. 29 Ca 73/2011 - 37) bylo vydáno nové rozhodnutí o odvolání (16. 9. 2002) – i to však bylo krajským soudem zrušeno a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení (rozsudek ze dne 29. 7. 2004, č. j. 29 Ca 355/2002 - 48). Platební výměr je úkonem, kterým je daň vyměřena (nejde tedy o úkon *směřující* k jejímu vyměření) a nemohl tedy k přetržení prekluzivní lhůty vést. Samotné *vydání* rozhodnutí o vyměření či doměření daně v rámci otevřené tříleté prekluzivní lhůty podle § 47 ZSDP je přitom jen jednou z podmínek, aby právo vyměřit nebo doměřit daň nebylo prekludováno. Druhou podmínkou je nabytí právní moci tohoto rozhodnutí, neboť teprve tímto okamžikem je ve věci daňové povinnosti rozhodnuto konečným způsobem. K tomu sice v posuzovaném případě došlo (nabytím právní moci výše zmiňovaných rozhodnutí o odvolání), ta však byla vždy soudem zrušena. Fakt, že v pořadí druhé rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci před

31. 12. 2002, a do tohoto data nebylo zrušeno, přitom nemá na uvedené závěry žádný vliv - jakkoli takové rozhodnutí do doby svého zrušení fakticky i právně existovalo, jednalo se o rozhodnutí nezákonné, které nemohlo vést k zákonnému vyměření (doměření) daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 8 Afs 149/2005 - 147).

Zbývá tedy posoudit názor žalovaného, že úkonem, který vedl k přetržení prekluzivní lhůty byla výzva ze dne 17. 10. 2000, č. j. 3269-d/2000/FR/120, kterou byl stěžovatel vyzván k doplnění odvolání. Žalovaný zmiňuje i další úkony, které měly splňovat požadavky ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP (například výslechy svědků, které se uskutečnily v listopadu roku 2006, či jeho výzva ze dne 6. 12. 2010, č. j. 17366/10-1200-702271, kterou stěžovatele vyzval k doplnění podaného odvolání), posouzení povahy těchto úkonů má ovšem význam pouze za situace, kdy bude najisto postaveno, že prvně zmiňovaný úkon skutečně k přetržení předmětné lhůty vedl.

Nejvyšší správní soud se v minulosti vícekrát pokusil podat obecnou definici pojmu „úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení“. Lze zmínit například rozsudek ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003 - 109, dle kterého „[p]řerušování prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, vybrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 (...) podle něhož při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho.“ V rozsudku ze dne 21. 2. 2007, č. j. 5 Afs 155/2006 - 90, pak zdejší soud konstatoval, že: „[ú]kon přerušující lhůtu musí (...) 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 47 odst. 2 [ZSDP] je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem.“

Problematikou úkonů směřujících k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení učiněných správcem daně v odvolacím řízení se pak zdejší soud zabýval například v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, publikovaném pod č. 2026/2010 Sb. NSS, kde konstatoval, že: „[o]dvolací orgán je v průběhu odvolacího řízení při odstraňování vad předchozího řízení nebo při jeho prověřování či doplňování o nová zjištění oprávněn ke všem úkonům, jimiž je oprávněn zjišťovat skutkový stav věci správce daně I. stupně. Provedení těchto úkonů může též uložit správci daně I. stupně (§ 50 odst. 3 věta čtvrtá zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nebo je může provést ke jeho žádosti jiný věcně příslušný správce daně téhož nebo nižšího stupně (§ 5 odst. 1 citovaného zákona). Takovými úkony mohou být i úkony provedené v rámci místního šetření bez ohledu na to, který z orgánů je učiní. Úkon správce daně v odvolacím řízení může být úkonem podle § 47 odst. 2 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přerušujícím běh prekluzivní lhůty a zakládajícím běh lhůty nové za podmínky, že vychází z určitých pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a prováděný úkon odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Tyto účinky nemá úkon provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušování běhu prekluzivní lhůty“. Další posun v podrobnějším vymezení úkonů dle § 47 odst. 2 ZSDP v odvolacím řízení pak přinesl rozsudek ze dne 7. 6. 2012, č. j. 9 Afs 8/2012 - 39, v němž Nejvyšší správní soud uvedl, že: „[v]ýzva odvolacího orgánu k dodatečnému vysvětlení určitých sporných skutečností či předložení dalších důkazů je zcela legitimním procesním prostředkem, současně však automaticky nemá za následek přerušování prekluzivní lhůty a nastolení lhůty nové. Takto zjednodušený výklad úkonu směřujícího k vyměření daně, resp. jejímu dodatečnému stanovení, by v podstatě znamenal, že jakákoliv výzva správce daně, učiněná v odvolacím řízení za účelem doplnění tohoto řízení či odstranění případných vad, by bez dalšího způsobila obnovení tříleté prekluzivní lhůty. Účelem zavedení prekluzivních lhůt pro vyměření daně však bylo stimulovat správce daně k včasnému výkonu jeho práv a povinností a z hlediska

pokračování

právní jistoty daňových subjektů pak nastolit situaci, kdy po jejich uplynutí zanikají i jejich povinnosti. Proto není možné každý úkon správce daně považovat za kvalifikovaný úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale je nutno pečlivě posuzovat obsah každé odvolacího orgánem učiněné výzvy, a to jak z hlediska jejího účelu, tak z hlediska charakteru výzvou požadovaných skutečností.“ Konečně v rozsudku ze dne 20. 6. 2013, č. j. 7 Afs 50/2013 - 26, Nejvyšší správní soud svůj přístup k dané problematice formoval tak, že: *„byly-li pochybnosti správcem daně vysloveny jednou (zde v průběhu kontroly), je vyloučeno, aby tytéž pochybnosti (...) byly ‚novou informací‘ nasvědčující tomu, že daňová povinnost (...) v rozhodném zdaňovacím období zřejmě může být vyšší. Uvedené platí tím spíše, byla-li již dříve z téhož titulu daň (...) vyměřena (platebními výměry). Opačný výklad by umožňoval, aby správce daně např. z ‚procesní opatrnosti‘ neprovedl ve vyměřovacím řízení některý z v úvahu připadajících důkazů, jež by mohl mít vliv na zjišťované skutečnosti, a jeho prostřednictvím by byl v budoucnu sto dosáhnout opětovného běhu nové prekluzivní lhůty. Takový výklad nelze připustit.“*

Z výše uvedené judikatury vyplývá, mimo jiné, požadavek na přísně individuální posouzení povahy úkonů, které by potenciálně mohly založit přetržení lhůty ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 ZSDP, a to i v rámci odvolacího řízení. Tento přístup má své opodstatnění s ohledem na povahu odvolacího daňového řízení, neboť jakkoli odvolací orgán musí v první řadě přezkoumat platební výměr v rozsahu, v jakém byl napaden odvoláním, je vedle toho povinen zabývat se jím i z hledisek specifikovaných v § 50 odst. 3 věte druhé ZSDP; tím se uskutečňuje jedna ze základních zásad daňového řízení, plynoucí z ustanovení § 2 ZSDP, tj. povinnost postupovat tak, aby byla daňová povinnost stanovena správně. Projevem této zásady v odvolacím řízení je, že odvolací orgán *není (...) vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele* (§ 50 odst. 3 věta třetí ZSDP). Má-li správce daně rozhodující o odvolání takto široké pole rozhodovací pravomoci, není jisté doplňování dokazování v odvolacím řízení ničím neobvyklým a mimořádným, a tím spíše není důvod pojmát všechny výzvy k předložení (doplnění) důkazních prostředků *en bloc* jako úkony mající za následek stavení prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 ZSDP.

Při konkrétním posuzování úkonu učiněného daňovým orgánem (zde v odvolacím řízení) je tedy nutno vždy *ad hoc* posoudit, zda jde o procesní aktivitu daňového orgánu, odvíjející se od reálných pochybností o správnosti vyměřené daňové povinnosti daňového subjektu, a odpovídá-li povaha tohoto úkonu povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností. Kromě toho však musí rozsah zjišťovaných skutečností překračovat dosud zjištěný skutkový stav věci, tedy rozsah skutkových zjištění, které považoval prvostupňový orgán za skutkový základ posuzovaného případu, odpovídající požadavku na správné stanovení daňové povinnosti (§ 2 ZSDP). Jinými slovy, je třeba se zabývat, kromě naplnění výše uvedených kritérií, podávajících se z ustálené judikatury, také tím, zda byl správce daně druhého stupně prostřednictvím nově získaných důkazních prostředků seznámen s novými informacemi, které, vyšly-li by najevo již v řízení v prvním stupni, měly by za následek odlišné vymezení skutkového stavu věci (vymezeného například daňovou kontrolou nebo podaným daňovým přiznáním). Pokud by nově provedené důkazy toliko ověřily již dříve prověřovanou skutečnost, či jen potvrdily platnost závěrů vyslovených v řízení v prvním stupni nebo dokonce měly za následek pouhé vytříbení argumentace správce daně rozhodujícího v prvním stupni, nemohlo by se o úkon podle § 47 odst. 2 ZSDP jednat.

Z tohoto pohledu tedy Nejvyšší správní soud nahlížel na spornou výzvu žalovaného ze dne 17. 10. 2000, č. j. 3269-d/2000/FR/120, na základě níž měl stěžovatel žalovanému předložit prezenční listiny akcionářů přítomných na valné hromadě konané dne 14. 4. 1999, notářský zápis z valné hromady, která rozhodla o zrušení stěžovatele s likvidací, a výpisy z evidence zaknihovaných cenných papírů ke dni 7. 4. 1999 a ke dni zrušení stěžovatele (tj. k datu 28. 7. 1998). Nejvyšší správní soud nemá pochyb o tom, že se jednalo o úkon učiněný

vůči stěžovateli a řádně mu oznámený a že odpovídá povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností, nicméně nelze stejně jednoznačně říci, že tato výzva vychází z pochybností žalovaného o správnosti výše předchozího vyměření daně a že je reakcí na nově se objevivší pochybnosti o skutkovém základu věci.

Pro zodpovězení výše nastíněných otázek obrátil Nejvyšší správní soud svou pozornost nejprve k obsahu odvolání stěžovatele. Z něj je patrné, že stěžovatel napadal právní kvalifikaci jednání svých akcionářů, avšak skutkový stav tak, jak jej podal správce daně, nijak nezpochybnil. Stěžovatel tedy v odvolání nepředestřel odlišnou verzi reality od té, kterou popsal správce daně ve zprávě o výsledku daňové kontroly, nenavrl žádné důkazy k jejímu prověření, ale v zásadě se pouze ohrazoval proti závěru správce daně, že snad akcionáři svým jednáním něco simulovali či předstírali. Je tedy evidentní, že iniciativa k doplnění dokazování o další listiny nevzešla od stěžovatele, ale výlučně od žalovaného. Ten, pravděpodobně poté, co dne 10. 10. 2000 vyžádal od správce daně dokumenty k odvolání stěžovatele, a poté, co od něj obdržel notářský zápis osvědčující průběh valné hromady konané dne 14. 4. 1999, seznal, že pro rozhodnutí o odvolání se mu ve spisu nedostává dostatečných podkladů. Impulsem k zaslání výše uvedené výzvy bylo pro žalovaného (alespoň s ohledem na to, co je možné vyvodit z obsahu spisu) nejspíše zjištění, že: „[n]árok na vyplacení podílu na likvidačním zůstatku mají ti akcionáři, kteří byli ke dni zrušení společnosti vedeni v evidenci zaknihovaných cenných papírů.“ (viz bod osmý výše zmíněného notářského zápisu). Zde je nutno upozornit, že ze spisu ani z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není zřejmé, proč žalovanému nebyl správcem daně zaslán i notářský zápis z valné hromady, která rozhodla o zrušení stěžovatele s likvidací, byť jej měl správce daně k dispozici ve stejný okamžik, jako uvedený notářský zápis z valné hromady konané dne 14. 4. 1999. Pokud totiž žurnalizace spisu správce daně odpovídá chronologickému zařazování jednotlivých listin, lze důvodně usuzovat, že notářský zápis ze dne 28. 7. 1998 měl správce daně k dispozici nejpozději ve stejný den, jako zápis ze dne 14. 4. 1999, který byl žalovanému zaslán na základě jeho žádosti ze dne 10. 10. 2000. Měly-li tedy daňové orgány takovou listinu k dispozici, nemůže její vyžádání od daňového subjektu představovat úkon, který by splňoval shora uvedené požadavky na úkon způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. Stran ostatních vyžádaných důkazních prostředků lze konstatovat, že se jednalo o listiny, které správce daně, potažmo žalovaný, k dispozici neměli, a za pomoci nichž mělo být v řízení o odvolání najisto postaveno, zda stěžovatel skutečně porušil povinnost postupovat podle § 2 odst. 7 ZSDP, tedy zda měl posoudit jednání akcionářů jako simulované právní úkony, s odpovídajícími daňovými konsekvencemi. Ač tedy žalovaný vyžádal od stěžovatele listiny nové, neměly být jejich prostřednictvím potvrzeny či vyvráceny nové pochybnosti, ale naopak pochybnosti, na nichž (dle zprávy o výsledku daňové kontroly) vystavěl svůj závěr o nesprávném stanovení daňového základu pro provedení srážky daně z příjmů stěžovatelem již správce daně.

Jak již bylo naznačeno výše, logicky navazujícím postupem po zjištění, že podíl na likvidačním zůstatku mohl být vyplacen jediné akcionářům, kteří byli ke dni zrušení stěžovatele vedeni v evidenci zaknihovaných cenných papírů, bylo ověření, kteří akcionáři o přijetí bodu osmého zápisu z valné hromady konané dne 14. 4. 1999 hlasovali. K tomuto zjištění směřovaly právě ony žalovaným vyžádané listiny a právě na tuto otázku (a žádnou jinou) odpověděly. Zjistil-li žalovaný na základě vyžádaných listin, že uvedený osmý bod na valné hromadě odhlasovaly osoby, které ke dni zrušení stěžovatele v evidenci zaknihovaných cenných papírů uvedeny nebyly, a tedy že fakticky hlasovaly proti vlastním zájmům, je plně pochopitelné, že se jen utvrdilo jeho podezření na obtížně obhajitelný motiv jednání jak původních, tak nových akcionářů stěžovatele, nemělo-li fakticky vést k nedovolenému snížení daňového základu. Tímto způsobem tedy žalovaný pouze a jen verifikoval shodný závěr správce daně, bez toho, že by tím došlo k jakékoli korekci ve skutkovém a právním hodnocení věci, a že by se tato zjištění promítla do vyměření daňové povinnosti.

pokračování

Bez významu přitom není ani úvaha, zda se žalovaný o skutečnosti zjištěné z vyžádaných listin při svém rozhodování reálně opíral. Žalovaný sice konstatoval, že: „[t]ento způsob rozdělení likvidačního zůstatku odsouhlasili všichni účelově přístupivší akcionáři (na valné hromadě rozhodovalo 282 425 hlasů a všechny patřily akcionářům, kteří akcie koupili v závěru likvidace) a hlasovali tak de facto proti svým osobním zájmům.“, avšak nikoli již ve svém prvním rozhodnutí ze dne 29. 12. 2000, č. j. 3269/2000/FŘ/120, kterým bylo rozhodováno o odvolání stěžovatele ze dne 6. 3. 2000, na které reagovala nyní posuzovaná výzva žalovaného dne 17. 10. 2000. Tato argumentace se objevuje až v rozhodnutí ze dne 16. 9. 2002, č. j. 5813/2002/FŘ/120 (viz jeho strana třetí), které žalovaný vydal teprve poté, co bylo předchozí rozhodnutí o odvolání zrušeno Krajským soudem v Brně (rozsudek ze dne 8. 7. 2000, č. j. 29 Ca 73/2001 - 37). Nelze proto (v reakci na výše citovanou ustálenou judikaturu) nabýt jistoty ani v tom směru, zda skutečně byla sporná výzva projevem pochybností žalovaného o skutkovém či právním stavu tak, jak byl zjištěn správcem daně ve zprávě o výsledku daňové kontroly. Časová posloupnost spíše naznačuje, že iracionalitu počínání akcionářů účastnících se valné hromady dne 14. 4. 1999 si žalovaný uvědomil teprve později, mimoděk a nezávisle na svých předchozích procesních krocích, a proto se zmínka o ní objevuje až v následujícím rozhodnutí o odvolání.

Přestože tuto hypotézu není možné spolehlivě potvrdit ani vyvrátit, vyhodnotil zdejší soud (mj. i s přihlédnutím k principu *in dubio pro libertate*) postup žalovaného ve prospěch daňového subjektu (stěžovatele), a to tak, že sporná výzva nepředstavovala úkon, kterým by se přerušila prekluzivní lhůta zakotvená v § 47 odst. 1 ZSDP. Při tomto posouzení měl zdejší soud na paměti i svůj výše již citovaný rozsudek publikovaný pod č. 2026/2010 Sb. NSS, v němž se zdůrazňuje, že účinky přerušení běhu prekluzivní lhůty nemá úkon „provedený výlučně nebo převážně za účelem přerušení běhu prekluzivní lhůty. Aniž by snad měl být tento úmysl žalovanému podsunut, je nezbytné setrvat na přísném přístupu k hodnocení úkonů přerušujících běh lhůt, které vždy alespoň do určité míry atakují právní jistotu daňového subjektu, s ohledem na jeho legitimní očekávání, že po uplynutí zákonem stanovené doby nebude ze strany státu zasahováno do jeho majetkové sféry. Za této situace proto nemohl Nejvyšší správní soud než konstatovat, že žalovanému ke dni 31. 12. 2002 marně vypršela tříletá lhůta k vyměření daňové povinnosti, a proto je kasační stížnost důvodná.

V návaznosti na výše uvedené je již nadbytečné zabývat se dalšími úkony, které podle mínění žalovaného měly běh tříleté prekluzivní lhůty přerušit později. Pro úplnost lze nicméně uvést, že ani další úkony, na něž žalovaný poukazuje, by k přetržení subjektivní lhůty nemohly vést. Pokud jde o výsledky svědků, ty jsou obvykle vnímány jako úkony podle § 47 odst. 2 ZSDP. V daném případě však nelze přehlédnout, že v listopadu roku 2006 byly tyto výsledky fakticky zopakovány, a to za účelem nápravy předchozího nesprávného procesního postupu žalovaného. Krajský soud v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 29 Ca 355/2002 - 50, i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 2. 8. 2006, č. j. 2 Afs 214/2004 - 79, konstatovali, že akcionářům stěžovatele, kteří byli vyslechnuti v září roku 1999, svědčilo postavení svědků, nikoli osob předzvědých, a proto měl správce daně o místě a času výsledků informovat stěžovatele, což neučinil. Aby tedy mohly daňové orgány při svém rozhodování přihlédnout ke skutečnostem, které na základě těchto výsledků vyšly najevo, přistoupil Finanční úřad v Kroměříži (který prováděl výsledky akcionářů i v září roku 1999) v průběhu odvolacího řízení k zopakování těchto výsledků v listopadu 2006 za přítomnosti zástupce stěžovatele. Je tak zřejmé, že pokud byly původní výsledky pro vadný postup daňového orgánu nepoužitelné, nemohou pro správce daně a žalovaného představovat beneficium opětovně běžící prekluzivní lhůty; to vše s přihlédnutím k závěrům výše citovaného rozsudku ze dne 20. 6. 2013, č. j. 7 Afs 50/2013 - 26. Za úkon ve smyslu § 47 odst. 2 ZSDP nelze konečně pokládat ani výzvu k doplnění odvolání ze dne 6. 12. 2010, č. j. 17366/10-1200-702271, neboť jejím účelem bylo pouze dát stěžovateli možnost vyjádřit se k novému zdůvodnění (ve stejné výši) vyměřené částky

daně, které provedl žalovaný v návaznosti na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 7. 2010, č. j. 30 Af 54/2010 - 94. Jednalo se fakticky o informaci o právní překvalifikování jednání akcionářů na právní úkon, který svým obsahem nebo účelem odporuje zákonu nebo jej obchází nebo se přičí dobrým mravům (§ 39 občanského zákoníku). Nešlo tak o úkon žalovaného, který je výrazem jeho procesní aktivity a který by vycházel z pochybností o správnosti výše předchozího vyměření daně, směřoval k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a odpovídal povaze a rozsahu zjišťovaných skutečností.

Podle § 110 odst. 1, věty první před středníkem s. ř. s. platí, že *dospěje-li Nejvyšší správní soud k tomu, že kasační stížnost je důvodná, rozsudkem zruší rozhodnutí krajského soudu a věc mu vrátí k dalšímu řízení, pokud ve věci sám nerozhodl způsobem podle odst. 2.* Podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. *zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může podle povahy věci sám rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu nebo vyslovení jeho nicotnosti; ustanovení § 75, § 76, a § 78 se použijí přiměřeně.* Podle § 78 odst. 3 s. ř. s., který se má přiměřeně užit, pak platí, že *zrušuje-li soud rozhodnutí, podle okolností může zrušit i rozhodnutí správního orgánu nižšího stupně, které mu předcházelo.*

Pravomoc Nejvyššího správního soudu k současnému zrušení rozhodnutí správního orgánu není vázána na návrh stěžovatele; je to kasační soud, který zváží, zda je namístě pouze zrušení rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení, či zda je racionální současně zrušit i rozhodnutí správního orgánu (včetně rozhodnutí správního orgánu prvního stupně). V daném případě je zřejmé, že rozhodnutí správního orgánu mělo být krajským soudem zrušeno a že z povahy věci je věcné vypořádání dalších žalobních námitek zcela bezpředmětné. Krajský soud by, s odkazem na tento rozsudek, pouze svým rozsudkem přednesl závazný právní zdejšího soudu daňovým orgánům.

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu. Věc mu však nevrátil k dalšímu řízení, neboť současně zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správce daně. S ohledem na to, že uplynula prekluzivní lhůta k doměření daně, není další pokračování předmětného daňového řízení možné. Proto nebyla žalovanému (postupem dle § 78 odst. 4 s. ř. s.) věc vrácena k dalšímu řízení a došlo pouze ke zrušení předmětných rozhodnutí.

Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl; proto musí rozhodnout i o náhradě nákladů celého soudního řízení. O náhradě nákladů bylo rozhodováno ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého *nestanoví-li tento zákon jinak, 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.* Vzhledem k tomu, že žalovaný byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – stěžovatele, jeho náklady jsou tvořeny částkou 7000 Kč za zaplacené soudní poplatky (2000 Kč za žalobu, 5000 Kč za kasační stížnost) a částkou 11 500 Kč za 4 úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2012 (kdy za jeden úkon příslušela částka 2100 Kč) a za jeden úkon právní služby (replika ke kasační stížnosti) učiněný po 1. 1. 2013 (kdy za tento úkon přísluší částka 3100 Kč) - viz § 7, § 9 odst. 3 písm. f) advokátního tarifu. Přiznána byla též náhrada hotových výdajů zástupce, která činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 300 Kč za jeden úkon. Celkem tak náklady zastoupení tvoří částka 13 000 Kč. Pokud jde o jednotlivé uznané úkony právní služby, jde o převzetí a přípravu zastoupení, podání žaloby, podání kasační stížnosti, a repliky v řízení o žalobě a o kasační stížnosti. Zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 57 odst. 2 s. ř. s. platí, že *je-li zástupcem účastníka*

pokračování

advokát, který je plátcem daně, patří k nákladům řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad určených podle § 35 odst. 2 věty druhé. Náklady řízení za zastoupení včetně daně tedy činí 15 730 Kč; včetně nákladů na soudní poplatky jde celkem o částku 22 730 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. března 2014

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu