



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Daniely Zemanové, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **PneuMAX, s. r. o., v likvidaci**, se sídlem Šemberova 66/9, Olomouc, zastoupené Mgr. Markem Gocmanem, advokátem se sídlem 28. října 219/438, Ostrava – Mariánské Hory, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2012, č. j. 23986/11-3110-012138, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 6. 2014, č. j. 22 Af 145/2012 – 108,

takto:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Řízení u správních orgánů

[1] Rozhodnutím ze dne 10. 6. 2011 zamítlo Finanční ředitelství v Ostravě návrh žalobkyně na povolení obnovy daňových řízení ve věcech dodatečných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2003 a 2004 a na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce července 2003.

[2] Odvolání, které žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí, zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 11. 7. 2012 a rozhodnutí vydané v prvním stupni potvrdil.

II. Rozhodnutí krajského soudu

[3] Krajský soud v Ostravě zamítl žalobu, kterou žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného. Zdůraznil, že žalobkyně nikdy nezpochybnila správnost výpočtu běhu objektivní lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení, jak ji provedly správní orgány obou stupňů;

proto se soud již nezabýval závěrem správních orgánů o tom, že lhůta uplynula marně. Rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelné; žalovaný se nevěnoval otázce souladu použitých zákonných norem s ústavním pořádkem, to mu ovšem jako správnímu orgánu nepřísluší. Žalovaný nemůže odmítnout aplikovat zákon, i kdyby si myslel, že je protiústavní (takový postup by byl projevem libovůle); ostatně takovou pravomoc nemá ani soud, který by v takové situaci nanejvýš mohl podat návrh k Ústavnímu soudu. Krajský soud to však neudělal, protože nemá žádné pochyby o souladu užitých norem s ústavním pořádkem.

[4] Krajský soud nesouhlasil s takovým výkladem § 54 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, podle nějž by měl správní orgán přihlížet k uplynutí objektivní lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení jen tehdy, pokud by důvodem pro obnovu byly skutečnosti, které by měly vést ke změně původního rozhodnutí v neprospěch daňového subjektu. Toto ustanovení míří pouze na situaci, kdy obnovu řízení navrhuje daňový subjekt; na lhůtu pro nařízení obnovy řízení z úřední povinnosti pamatuje § 55 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by zákonodárce chtěl limitovat daňový subjekt pouze subjektivní lhůtou, pravděpodobně by objektivní lhůta vůbec stanovena nebyla. Neužije se tu ani zásada *in dubio mitius*, protože § 54 odst. 3 ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků je formulován zcela jednoznačně a nepřipouští jiný výklad než ten, který zaujal žalovaný.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v kasační stížnosti namítla nesprávné posouzení právní otázky a nedostatek důvodů rozhodnutí krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Nejprve připomněla, že správce daně v minulosti dovodil povinnost stěžovatelky odvést daň z příjmů a daň z přidané hodnoty z titulu kupní smlouvy, která podle jeho názoru byla uzavřena mezi stěžovatelkou jako prodávající a obchodní společností BRANO, a. s., jako kupující; vycházel přitom z rozhodnutí Krajského soudu v Ostravě a Vrchního soudu v Olomouci ze dne 26. 4. 2005 a 11. 5. 2006. Ke stěžovatelčinu dovolání však Nejvyšší soud obě tato rozhodnutí zrušil dne 30. 4. 2009 a oba soudy nižších stupňů pak ve svých rozsudcích ze dne 15. 10. 2010 a 13. 9. 2011 shodně konstatovaly, že mezi stranami žádná kupní smlouva uzavřena nebyla. Podle stěžovatelky tím byl dán důvod pro obnovu řízení, protože ve skutečnosti nenastala situace, s níž zákon spojuje vyměření a vybírání daní.

[6] Krajský soud se nevypořádal s námitkou, podle níž orgány veřejné moci svými rozhodnutími, která byla následně zrušena, založily stav, v jehož důsledku bylo zasaženo do stěžovatelčiny majetkových práv, a tento závadný stav neodstranily. Krajský soud nevyvrátil stěžovatelčin názor, podle nějž musí mít zájem na spravedlivém rozhodnutí přednost před požadavkem na rozhodnutí o obnově v zákonné lhůtě. K tomu Ústavní soud mnohokrát judikoval, že pokud jsou možné různé interpretace norem jednoduchého práva, musejí být normy vykládány ústavně konformním způsobem. Příslušná ustanovení o prekluzivních lhůtách lze aplikovat pouze tehdy, pokud by při obnově byla daň vyměřena v neprospěch daňového subjektu. V případě stěžovatelky, která byla procesně aktivní a cestou dovolání nakonec dosáhla změny původních soudních rozhodnutí, se ustanovení § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků nepoužije pro rozpor s ústavně zaručeným právem vlastnit majetek a ukládat daně pouze ze zákonných důvodů. Jestliže tedy podle rozhodnutí soudů vůbec nenastala skutečnost, s níž zákon spojuje vznik daňové povinnosti, měl správce daně povolit obnovu řízení.

[7] Vlastnické právo při kolizi s právní jistotou má nepochybně přednost, zde konkrétně i proto, že tvrzená právní jistota zasahuje pouze do práv stěžovatelky a případnou změnou pravomocného rozhodnutí by nebyl dotčen nikdo jiný. Krajský soud se v této souvislosti

pokračování

nevypořádal s rozhodovací praxí Ústavního soudu, která netoleruje doslovný výklad zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatelka proto navrhla, aby rozsudek krajského soudu byl zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti shrnul to, co již dříve uvedl v odůvodnění svého rozhodnutí i ve vyjádření k žalobě. Podle něj nenastala situace, kdy je k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, protože užitá kogentní ustanovení zákona o správě daní a poplatků více výkladů nepřipouštějí, lhůty jsou stanoveny prekluzivně a správní orgán je nemůže překročit. Stěžovatelka nevyužila všech prostředků k obraně svých práv: nepodala totiž proti rozhodnutí o stanovení daně správní žalobu a vedla soudní řízení pouze v soukromoprávní rovině, ačkoli věděla, že výsledek soudního řízení bude mít podstatný vliv na rozhodnutí v daňovém řízení. Při podání správní žaloby by se uplatnil § 41 s. ř. s. a stěžovatelka mohla dosáhnout toho, že by objektivní lhůta pro povolení obnovy řízení neuplynula v roce 2009 a obnova řízení mohla být i poté povolena. Kasační stížnost je podle žalovaného nedůvodná a měla by být zamítnuta.

IV. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení; dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná, má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[10] V této věci Nejvyšší správní soud řešil jedinou spornou právní otázku – výklad § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, resp. v něm stanovené objektivní lhůty pro podání žádosti o obnovu řízení. To, že ve věci nastala okolnost podle § 54 odst. 1 písm. c) zákona o správě daní a poplatků – tedy že příslušný orgán rozhodl dodatečně jinak o předběžné otázce (zde o platnosti kupní smlouvy), která byla podstatná pro výši stanovené daně, nebylo mezi stranami sporné.

[11] Podle § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků musí být žádost o obnovu řízení podána do šesti měsíců ode dne, kdy se žadatel prokazatelně dozvěděl o důvodech obnovy řízení, nejpozději však před uplynutím lhůty, ve které zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit. Tyto lhůty nelze prodloužit ani povolit navrácení v předešlý stav.

[12] Stěžovatelka tvrdí, že se krajský soud jednak nedostatečně vypořádal s její námitkou poukazující na zásah do ústavně zaručeného vlastnického práva, jednak že i nesprávně věcně hodnotil její argumenty, což jej vedlo k zamítnutí žaloby.

[13] Tyto námitky nejsou důvodné. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku vysvětlil, proč se žalovaný nemohl zabývat tvrzenou neústavní aplikací § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků; sám pak vyložil důvody, pro které nemohl přistoupit k „ústavně konformnímu“ výkladu tohoto ustanovení, který navrhovala stěžovatelka. Jeho rozhodnutí proto není nepřezkoumatelné.

[14] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje i s hmotně právními závěry, které zaujal krajský soud. Použité ustanovení zákona o správě daní a poplatků není v rozporu s ústavním pořádkem - ostatně ani stěžovatelka si to nemyslela a nenavrhovala soudu, aby ve smyslu čl. 95 odst. 2 Ústavy České republiky předložil věc Ústavnímu soudu; domnívala se však, že toto ustanovení lze vyložit vícerozpůsobem a že správní orgány a krajský soud ne zvolily ten, který je ústavně konformní a který více šetří práva daňového subjektu.

[15] I Nejvyšší správní soud má za to, že není možný takový výklad § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle nějž by možnost podat návrh na obnovu řízení byla omezena prekluzivní lhůtou pro vyměření daně jen tehdy, jestliže by při obnově byla daň vyměřena v neprospěch daňového subjektu. Tento výklad jde proti vlastnímu smyslu žádosti o obnovu řízení: daňový subjekt by stěžím podával žádost, pokud by nové okolnosti popsané v § 54 odst. 1 písm. a) – c) zákona o správě daní a poplatků nasvědčovaly tomu, že daň byla stanovena v nižší výši a že by s ohledem na nové okolnosti měla být zřejmě doměřena. Pro takový případ stanoví zákon o správě daní a poplatků v § 55 odst. 2, že obnovu řízení může správce daně nařídit z úřední povinnosti. I zde váže zákon tento procesní úkon na stejnou prekluzivní lhůtu (*Správce daně nařídí obnovu řízení z úřední povinnosti, pokud nezaniklo právo na vyměření daně*). Jak daňový subjekt (který se domnívá, že by mu nově měla být vyměřena daňová povinnost nižší) při podání žádosti o povolení obnovy řízení, tak správce daně (který naopak s ohledem na nové okolnosti hodlá vyměřit daň vyšší) při nařízení obnovy řízení jsou tak omezeni stejnou lhůtou. Jejich postavení je v tomto ohledu rovnocenné, žádný z nich není zvýhodněn či znevýhodněn.

[16] Ona prekluzivní lhůta je vymezena v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků jako lhůta „*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*“. Ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků pak upravuje (kromě přerhování a opětovného běhu tříleté lhůty) i nejzazší hranici, kdy lze daň vyměřit a doměřit: ta je dána uplynutím „*deseti 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*“. To, že podání návrhu na obnovu řízení, resp. nařízení obnovy řízení, je limitováno prve zmíněnou tříletou lhůtou, a nikoli až uplynutím doby deseti let od konce rozhodného zdaňovacího období, plyne z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. rozsudek ze dne 19. 6. 2008, čj. 7 Afs 28/2008-51, usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, čj. 7 Afs 20/2007-73, publikované pod č. 2055/2010 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 30. 4. 2013, čj. 8 Afs 29/2012-56). Stejná lhůta ostatně platí i pro dodatečné daňové přiznání a pro opravu zřejmých omylů a nesprávností (§ 41 a § 56 zákona o správě daní a poplatků).

[17] Stěžovatelčino tvrzení, podle nějž má zájem na spravedlivém rozhodnutí přednost před požadavkem na rozhodnutí o obnově v zákonné lhůtě, považuje Nejvyšší správní soud za zjednodušující. Jak je zřejmé z textu § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, lhůta pro obnovu řízení je stanovena jednoznačně a není možné ji výkladem nějak „prodloužit“ či k ní nepřihlízet. Spravedlnost ve stěžovatelčině pojetí je velmi subjektivní a je vedena snahou dosáhnout zrušení původního rozhodnutí o vyměření daně bez ohledu na procesní omezení, která zákon v tomto ohledu stanoví. Úkolem zákona (ani soudu, který jej vykládá) však není nastolovat „spravedlnost ve výsledku“; ostatně takový cíl překračuje i možnosti normativního právního systému jako takového a orgánů veřejné moci zřízených k jeho provádění.

[18] Zákon zpravidla nehledí na to, jaké dopady bude mít na jednotlivé adresáty svých norem; podstata jeho působení spočívá v tom, že stanoví stejná výchozí pravidla pro všechny, kdo se nalézají ve stejné situaci. Výsledek řízení ve věci stěžovatelčiny žádosti o obnovu řízení tedy není podle Nejvyššího správního soudu nespravedlivý – pouze se stěžovatelka v důsledku specifických procesních okolností ocitla ve skupině těch daňových subjektů, které se dočkaly rozhodnutí o předběžné otázce příliš pozdě na to, aby jim mohlo prospět. Vedle toho tu ale bude skupina daňových subjektů, které přivítají takové „pozdní“ rozhodnutí o předběžné otázce ve své věci s úlevou, protože kdyby bylo vydáno v běžící prekluzivní lhůtě pro vyměření daně, správce daně by pravděpodobně nařídil obnovení řízení a doměřil by jim daň. Nejvyšší správní soud přitom vylučuje, že by právní norma měla být použita, nebo naopak ignorována

pokračování

jen na základě toho, zda její důsledky v konkrétní situaci prospívají určitému daňovému subjektu, nebo zda mu nevyhovují.

[19] To souvisí i s pojmem právní jistoty, která podle stěžovatelky nemůže převážít nad ústavně zaručeným vlastnickým právem, tím spíše, že případnou změnou pravomocného rozhodnutí by nebyl dotčen nikdo jiný než ona sama. Právní jistotu však nelze vykládat úzce jen jako jistotu daňového subjektu, že mu daň už nemůže být doměřena: tento pojem zahrnuje i jistotu správce daně, že úhrn zaplacených daní, které byly řádně stanoveny rozhodnutími požívajícími presumpce správnosti nebo výslovně potvrzenými v řízení před soudem, se již po uplynutí příslušných prekluzivních lhůt nebude zmenšovat. Právní úpravu obnovy daňového řízení pokládá Nejvyšší správní soud za vyváženou, protože dává daňovému subjektu i správci daně stejné možnosti, resp. podmiňují jejich způsobilost dosáhnout nového řízení a nového rozhodnutí ve stejné míře okolnostmi, které nastávají nezávisle na jejich vůli.

[20] Je pravda, že stěžovatelka byla procesně aktivní a u civilních soudů se nakonec domohla závěru, že kupní smlouva nebyla platně uzavřena; to však nemění nic na shora řečeném. Zákon o správě daní a poplatků nepodmiňuje úspěšnost návrhu na obnovu řízení procesní aktivitou daňového subjektu; naopak rozhodnutí o předběžné otázce, které v důsledku může prospět daňovému subjektu, bude třeba vydáno i bez jeho přičinění. Jak ovšem podotkl žalovaný, stěžovatelka by mohla zvýšit svou šanci na povolení obnovy řízení, kdyby podala proti dodatečným platebním výměrům, resp. proti odvoláním o nich, žalobu ke správnímu soudu (a poté případně i kasační stížnost): po dobu řízení před správními soudy by totiž neběžela lhůta pro vyměření daně a v okamžiku podání návrhu na obnovu řízení by ještě mohla být zachována.

[21] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s tím, že postupem správce daně a krajského soudu bylo porušeno stěžovatelčino ústavně zaručené právo vlastnit majetek a právo, aby jí daně a poplatky byly ukládány jen na základě zákona. Příjem, který stěžovatelka získala na základě kupní smlouvy (není totiž pochyb o tom, že kupní cena byla zaplacena a stěžovatelka platbu přijala), byl řádně zdaněn jako předmět daně z příjmů; dodala-li stěžovatelka movitou věc kupujícímu, šlo o zdanitelné plnění, které podléhalo dani z přidané hodnoty. Obě daně tedy byly stěžovatelce uloženy na základě zákona. Rozpor se zákonem ani s ústavně zaručenými právy nezakládá skutečnost, že právní náhled soudů na otázku platnosti kupní smlouvy se posléze změnil a že se tak stalo až se značným odstupem od právního jednání samotného i od doměření daně (daní). Stěžovatelka nikdy ani nevysvětlila – pokud závěr, že kupní smlouva nebyla platně uzavřena, vyplynul již z rozsudku Nejvyššího soudu z dubna 2009 – proč nenavrhl obnovu řízení po vydání tohoto rozsudku a vyčkávala až vydání navazujícího rozsudku krajského soudu v říjnu 2010.

[22] Nálezy Ústavního soudu citované v kasační stížnosti nemohou stěžovatelce prospět. Ačkoli Ústavní soud zde vyslovil i obecněji platné zásady, není zřejmé, jak a proč by se měly uplatnit právě ve stěžovatelčině věci. Ústavní soud sice netoleruje mechanický výklad zákona o správě daní a poplatků, který by byl v rozporu s ústavně zaručenými právy a svobodami, ale otázky projednávané v nálezech, které stěžovatelka cituje, nejsou s její věcí srovnatelné. Z nálezů nijak neplyne, že by správce daně mohl a měl v zájmu daňového subjektu nehledět ke lhůtě pro podání opravného prostředku; jde v nich spíše o otázky rozsahu procesních oprávnění správce daně (IV. ÚS 29/05), věcných (nikoli časových) podmínek použití mimořádných opravných prostředků (III. ÚS 77/05) nebo existence vlastního hmotně právního titulu pro zdanění (I. ÚS 621/02, resp. IV. ÚS 666/02, a IV. ÚS 650/05).

[23] Obecně lze říci, že lhůta sama o sobě nemůže být protiústavní, leda by šlo o lhůtu extrémně krátkou k uplatnění práv účastníka (viz nálezy ve věci Pl. ÚS 17/09 k sedmidenní lhůtě pro podání žaloby ve věcech mezinárodní ochrany), nebo by naopak byla extenzivně vykládána lhůta, která opravňuje správní orgán k zásahu do práv fyzické nebo právnické osoby – k tomu srov. nálezy ve věci I. ÚS 1611/07, kterým se Ústavní soud odklonil od dosavadního způsobu počítání běhu prekluzivní lhůty pro vyměření daně (počátkem běhu lhůty tu byl konec zdaňovacího období, v němž uplynula lhůta pro podání daňového přiznání – tzv. model „3 + 1“) a za počátek běhu lhůty považoval konec zdaňovacího období bezprostředně předcházejícího, kdy je již jasné, zda subjektu vznikla daňová povinnost (tzv. model „3 + 0“).

[24] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že správce daně i daňový subjekt musejí mít stanovena formálně stejná procesní omezení, za kterých mohou dosáhnout změny pravomocně vyměřené daně. Stěžovatelka jako daňový subjekt se naopak nemůže pod pláštíkem ochrany svých ústavně zaručených práv (která správce daně pochopitelně nemá) domoci toho, aby byl tento vyvážený vztah narušen (tj. aby správce daně měl na obnovu řízení a případné doměření daně pouze prekluzivní lhůtu, kdežto ona sama by mohla vyvolat obnovu řízení ve svůj prospěch kdykoli).

V. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud proto neshledal kasační stížnost důvodnou a zamítl ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[26] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s., podle něž 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. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení, protože se svou kasační stížností neuspěla; úspěšnému žalovanému pak v tomto soudním řízení nevznikly žádné náklady.

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

V Brně dne 27. října 2015

Daniela Zemanová
předsedkyně senátu