



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatelky **Mgr. D. K.**, zastoupené JUDr. Monikou Novotnou, advokátkou se sídlem v Praze 1, Platnéřská 2, za účasti **Finančního ředitelství v Ostravě**, se sídlem v Ostravě - Moravská Ostrava a Přívoz, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 9. 2004, č. j. 22 Ca 366/2003 – 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 9. 2004, č. j. 22 Ca 366/2003 – 29, byla zamítnuta žaloba stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 12. 8. 2003, č. j. 8691/150/2003, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově ze dne 25. 2. 2002, č. j. 15933/02/370910/6039, jímž bylo podle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) zastaveno řízení ve věci žádosti o opravu zřejmých omylů a nesprávností týkajících se vyměření daně z obratu za zdaňovací období roku 1991 a 1992. V odůvodnění rozsudku krajský soud označil námitku týkající se porušení § 16 zákona č. 73/1952 Sb., o dani z obratu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z obratu“) za nedůvodnou, neboť tento zákon byl zrušen ke dni 1. 1. 1993 zákonem č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty. Podle § 102 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platí tento zákon také pro zrušené daně, pokud řízení o nich bude konáno ještě po účinnosti tohoto zákona. Ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků obsahuje úpravu zániku práva vyměřit

či doměřit daň, a proto podle § 102 odst. 1 tohoto zákona nelze v řízeních probíhajících po 1. 1. 1993 aplikovat § 16 zákona o dani z obratu. Platebním výměrem ze dne 3. 10. 1994, č. j. FÚ/9322/233/94, byla stěžovatelce dodatečně vyměřena daň z obratu a tímto úkonem došlo k přerušení prekluzivní lhůty pro vyměření či doměření této daně ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, která je zároveň lhůtou pro podání žádosti o opravu zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 odst. 4 citovaného zákona. Tříletá lhůta pro vyměření či doměření daně pak začala běžet znovu od konce roku 1994 a uplynula dne 31. 12. 1997. Rozhodnutí správce daně o rozšíření rozsahu zástavního práva ze dne 19. 5. 1995, které je nutno považovat za úkon směřující k zajištění daňového nedoplatku, mělo toliko vliv na promlčení práva vybrat a vymáhat daňové nedoplatky ve smyslu § 70 zákona o správě daní a poplatků. Otázka případného promlčení práva vymáhat předmětný daňový nedoplatek je však zcela irelevantní pro posouzení včasnosti podání žádosti o opravu zřejmých omylů a nesprávností. Jelikož stěžovatelka podala žádost o opravu zřejmých omylů a nesprávností až dne 1. 11. 2001, stalo se tak zjevně po lhůtě uvedené v § 56 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, a proto byly splněny podmínky pro zastavení řízení podle § 27 odst. 1 písm. d) citovaného zákona.

Proti tomuto rozsudku podala stěžovatelka v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., protože je přesvědčena, že podanou žádost o opravu zřejmých omylů a nesprávností je třeba posuzovat nejen z pohledu zákona o správě daní a poplatků, ale rovněž v rámci ustanovení zákona o dani z obratu, který má vlastní úpravu promlčení v § 16. Je sice pravdou, že v rámci přechodných ustanovení v § 102 odst. 1 uvádí zákon o správě daní a poplatků, že citovaný zákon platí pro zrušené daně, pokud řízení o nich bude konáno ještě po účinnosti tohoto zákona. Ustanovení § 102 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků však výslovně uvádí, že výše penále, přírážek, pokut a dalších sankcí nesmí přesáhnou částky, které by bylo možno uložit podle dřívějších předpisů. Důvodem je nepochybně skutečnost, že použitím nového právního předpisu nesmí být postavení poplatníka zhoršeno. Analogicky jde proto dojít k závěru, že původní právní úprava musí být použita, je-li to pro poplatníka výhodnější. Odmítnutím této analogie krajský soud v podstatě připouští takovou retroaktivitu, která by byla pro poplatníka přísnější než byla právní úprava v době vzniku právní povinnosti. Podle názoru stěžovatelky je taková interpretace nezákonná a protiústavní. Krajský soud se v napadeném rozhodnutí rovněž nevypořádal s námitkou opomenutí rozboru skutkového stavu, který by buď potvrdil, že právo na vymáhání daně z obratu ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o dani z obratu bylo promlčeno nebo stanovená lhůta byla přerušena úkony správce daně a pak ovšem nelze z důvodu nedodržení zákonné lhůty zastavovat řízení o podané žádosti o opravu zřejmých omylů a nesprávností. Krajský soud se dále nezabýval tím, že stěžovatelka nemohla dříve napadnout nezákonnost vymáhání daně z obratu a požádat o opravu zřejmých omylů a nesprávností s ohledem na svůj zdravotní stav, který vedl k její plné invaliditě. V doplnění kasační stížnosti uvedla, že je nutno odmítnout jako nezákonný názor krajského soudu, že rozhodnutí správce daně o rozšíření rozsahu zástavního práva ze dne 19. 5. 1995, č. j. FÚ/941/7943/95/Ma, bylo úkonem směřujícím k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, jehož následkem bylo přerušení promlčecí lhůty. Prvotním rozhodnutím Finančního úřadu v Havířově týkajícím se zástavního práva bylo rozhodnutí o uplatnění rozsahu zástavního práva ze dne 5. 4. 1995, č. j. FÚ/941/5313/95/Ma. Protože toto rozhodnutí neobsahovalo správné vymezení daňové pohledávky, správnou výši daňové pohledávky a správný údaj o vzniku zákonného zástavního práva, neobsahovalo tudíž základní náležitosti podle § 72 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků a je tedy nutné jej posoudit jako nicotné. Finanční úřad v Havířově potvrdil, že údaje uvedené v rozhodnutí o uplatnění rozsahu zákonného zástavního práva ze dne 5. 4. 1995 jsou nesprávné tím, že vydal rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností č. j. 43987/05/370941/4433.

Podle názoru stěžovatelky toto rozhodnutí nemůže zhojit nicotnost původního rozhodnutí o uplatnění rozsahu zákonného zástavního práva ze dne 5. 4. 1995. Za nicotné je v důsledku uvedených skutečností nutno považovat i navazující rozhodnutí ze dne 19. 5. 1995 o rozšíření rozsahu zástavního práva. Přesto z těchto nicotných rozhodnutí nadále správce daně i krajský soud dovozují trvání zástavního práva a s tím související právní důsledky. Proto se stěžovatelka domáhala, aby napadený rozsudek byl zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnilo s právními závěry krajského soudu vyjádřenými v předmětném rozsudku. Z důvodů uvedených v napadeném rozhodnutí a dále z důvodů uvedených ve stanovisku k žalobě trvá na tom, že postup při vydání napadeného rozhodnutí byl v souladu s právními předpisy, a proto navrholo, aby kasační stížnost byla pro svou nedůvodnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Podle § 102 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků platí tento zákon také pro zrušené daně, pokud řízení o nich bude konáno ještě po účinnosti tohoto zákona.

Protože z povahy procesního práva plyne, že má působit zásadně ode dne nabytí účinnosti nové procesní úpravy, stanoví citované ustanovení výslovně, že od 1. 1. 1993 je možné o daních již zrušených vést řízení již jen podle zákona o správě daní a poplatků. Pokud je v odst. 2 citovaného ustanovení stanoveno, že výše penále, přírážek, pokut a dalších sankcí nesmí přesáhnout částky, které by bylo možno uložit podle dřívějších předpisů vedle zrušené daně, znamená to, že výše penále, pokut a dalších sankcí je ohraničena maximální výší, jaké tyto sankce mohly dosáhnout podle předpisů o zrušených daních. Toto ustanovení týkající se výlučně sankcí však nelze vyložit tak, jak činí stěžovatelka, že původní právní úprava musí analogicky být použita vždy, je-li to pro daňový subjekt výhodnější. Takový extenzivní výklad nemá oporu v zákoně. Navíc teorie správního práva zastává v souvislosti s možností užití analogie ve veřejném právu, kam je nepochybně nutno daňový procesní předpis zařadit, nejednoznačná stanoviska a značně rezervovaný postoj. Nicméně lze z ní dovodit závěr, že připouští-li vůbec použití analogie v právu procesním, je tomu tak pouze za účelem vyplňování mezer procesní úpravy a dále pouze ve prospěch ochrany práv účastníků řízení. V daném případě však použití analogie ve vztahu k aplikaci § 16 zákona o dani z obratu nepřichází v úvahu, neboť zákon o správě daní a poplatků má vlastní úpravu zániku práva daň vyměřit či doměřit obsaženou v § 47 odst. 1, podle něhož musí být po 1. 1. 1993, se zřetelem na jednoznačné znění § 102 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, postupováno.

Podle § 56 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků nelze opravy nebo zrušení stanovené daně provést, zaniklo-li právo daň vyměřit nebo doměřit.

Pokud tedy posledním úkonem správce daně směřujícím k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení bylo vydání dodatečného platebního výměru Finančním úřadem v Havířově dne 3. 10. 1994, č. j. FÚ/9322/233/94, pak tříletá lhůta pro vyměření či doměření daně začala běžet znovu od konce roku 1994 a uplynula dne 31. 12. 1997. Podala-li však stěžovatelka žádost o opravu zřejmých omylů a nesprávností až dne 1. 11. 2001, stalo se tak

v době, kdy již zaniklo právo daň vyměřit nebo doměřit, a podmínky stanovené v § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků pro zastavení řízení byly splněny.

Námítka stěžovatelky, že se krajský soud nevypořádal s námitkou opomenutí rozboru skutkového stavu, který by buď potvrdil, že právo na vymáhání daně z obratu ve smyslu § 16 odst. 1 zákona o dani z obratu bylo promlčeno nebo stanovená lhůta byla přerušena úkony správce daně, je nedůvodná. Protože předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí finančního ředitelství, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Havířově, jímž bylo zastaveno řízení o podané žádosti o opravu zřejmých omylů a nesprávností, vypořádal se podle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud zcela dostatečně s touto námitkou tím, že otázku případného promlčení práva vymáhat předmětný daňový nedoplatek označil v dané věci za irelevantní, protože tato námitka stěžovatelky se týkala jiného daňového řízení.

Rovněž tak další námitka stěžovatelky, že se krajský soud se nezabýval tím, že nemohla dříve napadnout nezákonnost vymáhání daně z obratu a požádat o opravu zřejmých omylů a nesprávností s ohledem na svůj zdravotní stav, který vedl k její plné invaliditě, je nedůvodná. Krajský soud je v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán jak rozsahem žaloby, tak jejími důvody. Pokud stěžovatelka v žalobě nenamítala, že se nemohla domáhat svého práva dříve pro svůj nepříznivý zdravotní stav, pak se tímto krajský soud nemohl s ohledem na dispoziční zásadu, kterou je ovládáno přezkumné řízení ve správním soudnictví, zabývat.

V rozsahu důvodů, které stěžovatelka uvedla v doplnění kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumal. Podle § 106 odst. 1 s. ř. s. musí kasační stížnost obsahovat kromě obecných náležitostí podání označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, údaj o tom, kdy mu rozhodnutí bylo doručeno. Ustanovení § 37 s. ř. s. platí obdobně. Kasační stížnost musí být podle § 106 odst. 2 s. ř. s. podána do dvou týdnů po doručení rozhodnutí, a bylo-li vydáno opravné usnesení, běží tato lhůta znovu od doručení tohoto usnesení. Podle odst. 3 citovaného ustanovení nemá-li kasační stížnost všechny náležitosti již při jejím podání, musí být tyto náležitosti doplněny ve lhůtě jednoho měsíce od doručení usnesení, kterým byl stěžovatel vyzván k doplnění podání. Jen v této lhůtě může stěžovatel rozšířit kasační stížnost na výroky dosud nenapadené a rozšířit její důvody. Tuto lhůtu může soud na včasnou žádost stěžovatele z vážných důvodů prodloužit, nejdéle však o další měsíc. Z citovaných ustanovení vyplývá, že v případě, že kasační stížnost má všechny náležitosti, lze rozšířit kasační důvody jen ve lhůtě stanovené pro podání kasační stížnosti, tj. do dvou týdnů po doručení rozhodnutí a bylo-li vydáno opravné usnesení znovu od doručení tohoto usnesení. Pouze v případě, že tomu tak není a kasační stížnost nemá všechny náležitosti uvedené v § 106 odst. 1 s. ř. s. a stěžovatel byl usnesením vyzván k doplnění podání, lze rozšířit důvody kasační stížnosti ve lhůtě jednoho měsíce, resp. dvou měsíců v případě jejího prodloužení soudem. Jiný výklad by vedl k závěru, že je vyloučen per argumentum ad absurdum, že v případě kasační stížnosti, jež splňuje jinak všechny náležitosti, by bylo možné kasační stížnost doplňovat bez časového omezení, což odporuje koncentrační zásadě, na které je s. ř. s. postaven.

Vzhledem k tomu, že napadený rozsudek byl právní zástupkyní stěžovatelky doručen dne 15. 11. 2004, poslední den dvoutýdenní lhůty pro podání kasační stížnosti, resp. pro její rozšíření, připadl na den 29. 11. 2004. Podání, jehož obsahem byly nové stížní důvody, bylo doručeno soudu dne 30. 5. 2005, tedy šest měsíců po uplynutí zákonné lhůty, v níž byl tento procesní úkon přípustný.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle § 109 odst. 1 cit. zákona, podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle 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. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatelka v řízení úspěch neměla a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 19. ledna 2006

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu