



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Příhody a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně J. F., zastoupené Mgr. Annou Zinglovou, advokátkou se sídlem Praha 10, Na Zájezdu 16, proti žalovanému Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích, Mánesova 3a, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 11. 2005, čj. 5455/150/2005, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 2. 2006, čj. 10 Ca 209/2005 – 26,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 8. 2. 2006, čj. 10 Ca 209/2005 – 26, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad (správce daně) rozhodnutím ze dne 14. 6. 2005, čj. 15166/05/098970, zastavil řízení, zahájené na základě dodatečného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty za období říjen 1997 podaného žalobkyní dne 1. 6. 2005. Žalovaný rozhodnutím ze dne 1. 11. 2005, čj. 5455/150/2005, zamítl odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí správce daně.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Nesouhlasí s právním názorem žalovaného, že se jedná o nepřipustné podání, protože daňová povinnost na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období měsíce října 1997 byla již přezkoumána soudem a tudíž se na dodatečné daňové přiznání ze dne 1. 6. 2005 plně vztahuje omezení vyplývající z § 41 odst. 4 písm. c)

zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Domnívá se, že názor žalovaného, že po soudním přezkumu konkrétního dodatečného platebního výměru za konkrétní zdaňovací období nelze platně podat dodatečné přiznání na daňovou povinnost nižší nebo vyšší za toto zdaňovací období, nemá oporu v zákoně. Rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 1. 2005, čj. 10 Ca 195/2004 – 27, nebyla přezkoumána vlastní daňová povinnost daňového subjektu za celé zdaňovací období říjen 1997 ve smyslu § 2 odst. 2 písm. i) zákona ČNR č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), nýbrž byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného dle § 78 odst. 7 s. ř. s. s tím, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s právními předpisy.

Podle žalobkyně tak správce daně postupoval v rozporu s § 41 odst. 4 daňového řádu, když nezkoumal, zda nejsou v souvislosti s podáním dodatečného daňového přiznání splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b tohoto zákona. Pokud by správce daně zjistil, že nezaniklo právo pro užití mimořádných opravných prostředků a jsou splněny podmínky podle citovaného ustanovení, měl vést další řízení jako o mimořádném opravném prostředku a to z úřední povinnosti. Žalovaný se tímto postupem správce daně vůbec nezabýval i přes výslovnou žádost stěžovatelky.

Krajský soud žalobou zamítl a rozsudek odůvodnil následujícím způsobem.

Podmínky, za kterých může daňový subjekt podat dodatečné daňové přiznání na daňovou povinnost nižší, jako je tomu v tomto případě, jsou stanoveny v § 41 odst. 4 písm. c) daňového řádu, v němž se uvádí, že takové daňové přiznání lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro využití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a § 55b daňového řádu, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1 tohoto zákona, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak. Toto dodatečné daňové přiznání však nelze platně podat v případech uvedených v § 41 odst. 4 pod písmeny a) až d) daňového řádu, přičemž výluka uvedená pod písmenem c) se týká daňové povinnosti, kde rozhodnutí o ní bylo již pravomocně přezkoumáno soudem. V daném případě bylo rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým byla žalobkyni dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1997 (tedy za stejné období, na které žalobkyně následně podala dodatečné daňové přiznání) přezkoumáno k žalobě žalobkyně soudem a jedná se tudíž o případ, na který dopadá bezvýjimečná výluka zakotvená v § 41 odst. 4 písm. c) daňového řádu. K námitce žalobkyně, že správce daně nezkoumal nejprve případné splnění podmínek pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a § 55b daňového řádu soud uvádí, že podle § 56a odst. 2 daňového řádu je použití mimořádného opravného prostředku nepřipustné vůči rozhodnutím správců daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem. Pokud tedy opět bezvýjimečně platí

zákaz použití mimořádných opravných prostředků, nelze postup správce daně označovat za nezákonný, jenž po zjištění, že dodatečný platební výměr na daňovou povinnost žalobkyně k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období říjen 1997 byl pravomocně přezkoumán soudem, nezkoumal existenci důvodů pro povolení obnovy podle § 54, či pro přezkoumání tohoto rozhodnutí podle § 55b daňového řádu. Krajský soud se zřetelem na bezvýjimečné omezení vyplývající z ustanovení § 41 odst. 4 písm. c) daňového řádu, které na věc správně aplikoval jak správce daně, tak žalovaný, nemohl přisvědčit žalobkyni, že pro věc je rozhodné, že se dodatečné daňové přiznání, které podala, sice týká shodného daňového období, ale jiné daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty za říjen 1997, než té, která byla předmětem soudního přezkumu. Jako nepřipadnou odmítl i argumentaci žalobkyně, že v kauze vedené pod čj. 10 Ca 195/2004 – 27 nebyla ve věci přezkoumána vlastní daňová povinnost žalobkyně za celé zdaňovací období.

Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, opírající se o důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem a domáhala se zrušení napadeného rozsudku.

Stěžovatelka nesouhlasí s právním názorem krajského soudu, že se jedná o situaci, kdy daňová povinnost žalobkyně byla pravomocně přezkoumána soudem a jde tudíž o případ, na který dopadá bezvýjimečná výluka zakotvená v § 41 odst. 4 písm. c) daňového řádu. Zásadní otázku spatřuje v tom, zda se jedná o takovou daňovou povinnost, která se týká celého zdaňovacího období nebo daňovou povinnost vzniklou na základě nastalé skutečnosti. Správce daně a následně soud považují za tuto nepřezkoumatelnou daňovou povinnost takovou daňovou povinnost, která je definována podle § 2 odst. 4 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty, a kterou je tedy vlastní daňová povinnost stěžovatelky za celé zdaňovací období říjen 1997. Tato tzv. vlastní daňová povinnost za celé zdaňovací období je součtem jednotlivých daňových povinností a odečtených nároků na odpočet daní na vstupu, které vůči plátcí uplatnili jako součást ceny jiní plátcí. Stěžovatelka stejně jako v žalobě uvádí, že rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 1. 2005, čj. 10 Ca 195/2004 27, nebyla přezkoumána vlastní daňová povinnost daňového subjektu za celé zdaňovací období říjen 1997 ve smyslu § 2 odst. 2 písm. i) zákona o dani z přidané hodnoty, ale byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí žalovaného s tím, že napadené rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Nebyl tak zrušen konkrétní dodatečný platební výměr ze dne 7. 7. 2003, čj. 16674/03/098970, který se týkal dodatečně vyměřené daňové povinnosti vyplývající z jediné skutečnosti, že daňový subjekt vystavil dle názoru správce daně v rozporu s § 13 zákona o dani z přidané hodnoty doklad nazvaný „Dobropis č. 0397“ a neoprávněně tak snížil daň za zdaňovací období říjen 1997 ve výši 2 171 400 Kč. Daňová kontrola, na základě které byl tento dodatečný platební výměr vydán, se zabývala jen tímto dobropisem a nezabývala se jinými povinnostmi

daňového subjektu v tomto zdaňovacím období. Dle názoru stěžovatelky měl soud vzít v úvahu, zda se stěžovatelka při svém podání dodatečného daňového přiznání za říjen 1997 dotýká stejné nebo jiné daňové povinnosti vzniklé dle § 10 zákona o dani z přidané hodnoty nebo uplatňuje stejný nebo jiný nárok na odpočet dle § 19 tohoto zákona.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zejména poukázal na své vyjádření k žalobě a znovu zdůraznil, že na danou daňovou věc dopadá výluka uvedená v § 41 odst. 4 písm. c) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž vycházel z následujících skutečností, úvah a závěrů.

V usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2007, čj. 2 Afs 51/2006 – 58 bylo vysloveno, že *použití obnovy řízení podle § 56a odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nebrání předchozí přezkoumání správního rozhodnutí soudem, pokud je obnova řízení odůvodněna novými skutečnostmi nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny v původním řízení a nebyly ani předmětem zkoumání soudem* (publikováno na www.nssoud.cz).

Toto právní stanovisko je nutno aplikovat obdobně nejen na případy přezkoumání daňových rozhodnutí (§ 55b daňového řádu), ale rovněž na ustanovení § 41 odst. 4 písm. c) téhož zákona, týkající se dodatečného daňového přiznání, jak tomu bylo i v daném případě. Nemůže proto obstát názor žalovaného, ani právní názor, z kterého vycházel krajský soud, že se jedná o bezvýjimečnou výlučku a že se zřetelem na § 56a odst. 2 daňového řádu nebyl dán důvod k použití „mimořádných opravných prostředků“ uvedených v části páté daňového řádu. Stejně tak nelze přisvědčit krajskému soudu, pokud se týká způsobu aplikace § 41 odst. 4 daňového řádu. Pokud je v napadeném rozsudku poukázáno na rozsudek zdejšího soudu ze dne 9. 10. 2003, čj. 5 A 160/2002 – 41, je třeba uvést, že právní názor vyslovený v tomto rozsudku byl překonán právě zmíněným usnesením rozšířeného senátu. Není důvodu, proč ani v této věci nevycházet ze stanoviska rozšířeného senátu, byť bylo jeho usnesení vydáno až po vyhlášení a vyhotovení napadeného rozsudku krajského soudu.

Za této situace je na krajském soudu, aby se v dalším řízení především zabýval otázkou, zda dodatečné daňové přiznání stěžovatelky na nižší daňovou povinnost bylo možno „platně podat“, tedy v první řadě, zda nejsou splněny podmínky „pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b“ daňového řádu – viz úvodní část (návěti) § 41 odst. 4 daňového řádu – a zda si žalovaný, resp. i správní orgán prvního stupně k posouzení této právní otázky opatřili dostatek podkladů.

V případě, že by nebyl dán důvod k postupu dle § 54 či § 55b daňového řádu, měl správní orgán posuzovat splnění dalších podmínek § 41 odst. 4 daňového řádu. K tomu však nedošlo.

Z těchto důvodů byla kasační stížnost žalobkyně shledána důvodnou, jí napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích byl zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení, ve kterém je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí ve věci krajský soud rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. listopadu 2007

JUDr. Petr Příhoda
předseda senátu