



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **J. B.**, zastoupené Mgr. Pavlem Bařkem, advokátem se sídlem Sokolovská 394/17, Praha 8, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 139/2007 – 21,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **se 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 :

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 1. 11. 2007, č. j. 22 Ca 139/2007 - 21 zamítl žalobu podanou žalobkyní (dále jen „stěžovatelka“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 25. 1. 2007, č. j. 11478/150/2004, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Finančního úřadu v Olomouci ze dne 20. 5. 2004, č. j. 137285/04/379911/3083, jímž bylo zastaveno řízení o žádosti stěžovatelky o obnovu řízení. Krajský soud posoudil jako nedůvodnou žalobní námitku, že ustanovení § 54 odst. 3 a § 47 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) lze vykládat dvojím až trojím způsobem, a že je proto nutno vycházet ze zásady in dubio mitius. Stěžovatelka podala návrh na obnovu řízení opožděně. Řízení ve věci vyměření daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období III. čtvrtletí 1995 až IV. čtvrtletí 1997 bylo pravomocně ukončeno dne 15. 2. 2000, a to doručením rozhodnutí odvolacího orgánu stěžovatelce. Z obsahu správního spisu není zřejmé, že by v dané věci po tomto datu byl

učiněn další úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, který by měl za následek běh lhůty nové. Stěžovatelka podala návrh na obnovu řízení dne 25. 3. 2004, tedy v době, kdy již zaniklo právo správce daně vyměřit či doměřit daň za uvedená zdaňovací období. Z důvodu uplynutí objektivní lhůty uvedené v ustanovení § 54 odst. 3 a § 47 zákona o správě daní a poplatků již proto nebylo možno vyhovět ani návrhu žalobkyně o obnovu řízení.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala v zákonné lhůtě stěžovatelka kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatelka se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že žádost o obnovu řízení, podaná dne 25. 3. 2004, byla podána až po uplynutí zákonné lhůty. Krajský soud při výkladu procesně a hmotně právních lhůt podle zákona o správě daní a poplatků nepoužil další výkladové metody, které jsou nastíněny v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007, č. j. 2 Afs 109/2005 - 56. Počátek běhu subjektivní lhůty podle ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků se odvíjí ode dne 27. 9. 2003, kdy nabyl právní moci zprošťující rozsudek Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci ze dne 11. 8. 2003, č. j. 53 T 9/2001 - 502. Objektivní lhůtu, odkazující na lhůtu zakotvenou v ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, je nutno vykládat tak, že právo daňového subjektu podat žádost o obnovu řízení zaniká po uplynutí deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, a to bez ohledu na to, zda před uplynutím tříleté lhůty podle ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Desetiletá lhůta je totiž tou poslední, absolutní, lhůtou, v níž zaniká právo daň vyměřit či doměřit bez ohledu na učiněné předchozí úkony. Výklad krajského soudu proto vede k porušení daných ústavně právních principů a základních zásad daňového řízení. Zánik práva podat žádost o obnovu řízení po uplynutí tříleté lhůty, avšak ještě před uplynutím desetileté lhůty, tudíž znamená nepřijatelné odmítnutí spravedlnosti. Přitom z ustálené judikatury Ústavního soudu vyplývá, že v případě možného dvojího výkladu práva jsou státní orgány povinny postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Objektivní lhůta tak neuplynula posledním dnem roku 2003, ale až posledním dnem roku 2006, 2007 a 2008. Podle dřívější úpravy správního soudnictví v o. s. ř. nebyla ani stavěna lhůta pro vyměření či doměření daně po dobu řízení o žalobě před krajskými soudy, jak je tomu nyní podle ustanovení § 41 s. ř. s. Stěžovatelka proto navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti odmítlo názor stěžovatelky, že výklad ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků je sporný či nejednoznačný. Právo daňové je součástí práva finančního, které patří do práva veřejného, v němž je na místě určitá (legální) nerovnost stran daňového řízení. Ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků se ve vztahu k obnově řízení použije subsidiárně, na základě zákonného odkazu. Při jeho interpretaci je proto nutné vycházet ze způsobu, jakým je toto ustanovení vykládáno při jeho primární aplikaci. Výklad, který přináší stěžovatelka, je nepřipustně extenzivní. Je tomu tak proto, že směřuje k situaci, kdy by se desetiletá prekluzivní lhůta posuzovala samostatně, odtrženě od lhůty tříleté. Krajský soud naproti tomu vyložil uvedená relevantní ustanovení (§ 47 a § 54) zákona o správě daní a poplatků správně. V dané věci by povolení obnovy řízení nepřicházelo v úvahu nejspíše také proto, že použití mimořádného opravného prostředku podle části páté zákona o správě daní a poplatků je

podle ustanovení § 56a odst. 2 citovaného zákona nepřipustné vůči těm rozhodnutím správce daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem. Řízení, jehož obnovy se stěžovatelka domáhala, bylo totiž pravomocně ukončeno rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 10. 2. 2000, č. j. 4551/130/2002 (správně má být č. j. 4551/130/1999) a žaloba proti tomuto rozhodnutí pak byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2001, sp. zn. 22 Ca 217/2000. V předmětné věci navíc ani nevyšly najevo žádné další skutečnosti nebo důkazy, které by v předchozím soudním řízení nebyly předmětem řízení před krajským soudem. Proto finanční ředitelství navrholo, aby kasační stížnost byla 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 neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Ze správního spisu vyplývá, že stěžovatelka podala dne 25. 3. 2004 žádost o obnovu řízení k dodatečnému platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty ze dne 23. 3. 1999, č. j. 48004/99/379911/3083. Stěžovatelka shledává jako důvod pro podání této žádosti rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 8. 2003, č. j. 53T 9/2001-502, který nabyt právní moci dne 27. 9. 2003. Tímto rozsudkem byla stěžovatelka podle ustanovení § 226 písm. b) tr. ř. zproštěna obžaloby z trestného činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle ustanovení § 148 odst. 2 a 4 tr. zák., neboť v žalobním návrhu označený skutek nebyl trestným činem. Finanční úřad řízení ve věci návrhu na obnovu řízení zastavil podle ustanovení § 24 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků rozhodnutím ze dne 20. 5. 2004, č. j. 137285/04/379911/3083, neboť uvedený návrh byl podán po lhůtě stanovené v § 54 odst. 3 ve spojení s § 47 zákona o správě daní a poplatků. Odvolání proti tomuto rozhodnutí finanční ředitelství ze stejných důvodů jako správce daně zamítlo napadeným rozhodnutím.

Podle ustanovení § 54 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se řízení ukončené pravomocným rozhodnutím se obnoví na žádost příjemce rozhodnutí nebo z úřední povinnosti, jestliže vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění daňového subjektu nebo správce daně uplatněny již dříve v řízení a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí; rozhodnutí bylo učiněno na základě podvrženého nebo zfalšovaného dokladu, křivé výpovědi svědka nebo křivého znaleckého posudku nebo rozhodnutí bylo dosaženo jiným trestným činem; rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a rozhodl-li příslušný orgán o ní dodatečně v podstatných skutečnostech ovlivňujících výši stanovené daně nebo procesní postavení daňového subjektu jinak.

Podle ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků žádost musí být 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.

Nejvyšší správní soud se nezabýval úvahou správních orgánů a krajského soudu o naplnění subjektivní lhůty pro povolení, resp. nařízení, obnovy řízení. Tato otázka totiž nebyla mezi účastníky sporná a nebyla ani namítána v žalobě či v kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud se také nezabýval otázkou, zda skutečně stěžovatelka byla se zprošťujícím rozsudkem Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci ze dne 11. 8. 2003, č. j. 53 T 9/2001-502 obeznámena až dne 27. 9. 2003, tj. ke dni, kdy toto soudní rozhodnutí nabylo právní moci, či již dne 18. 9. 2003, když rozsudek převzal zástupce stěžovatelky, nebo tomu tak bylo již při vynesení zprošťujícího rozsudku, tj. dne 11. 8. 2003.

Za zásadní stížní námitku však považuje Nejvyšší správní soud námitku stěžovatelky, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, když dovodil, že stěžovatelka zmeškala objektivní lhůtu k povolení nebo nařízení obnovy daňového řízení, které bylo ukončeno rozhodnutím finančního ředitelství ze dne 10. 2. 2000, č. j. 4551/130/1999.

Zcela nesprávný a neopodstatněný je výklad objektivní lhůty pro povolení obnovy řízení podaný stěžovatelkou v řízení před krajským soudem a opakovaný i Nejvyššímu správnímu soudu v řízení o kasační stížnosti, že objektivní lhůta ve smyslu ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků je bezvýjimečně lhůtou desetiletou, jak má na mysli ustanovení § 47 odst. 2 citovaného zákona, která měla v předmětné věci uplynout až dne 31. 12. 2006, 31. 12. 2007 a 31. 12. 2008. V tomto směru neobstojí ani argumentace stěžovatelky opírající se o nález Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2004, sp. zn. III. ÚS 667/02 deklarující zásadu *in dubio mitius*.

Objektivní lhůta pro povolení, resp. nařízení, obnovy řízení ve smyslu ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků není výslovně a pevně určena. Je tomu tak záměrně proto, aby nebyla narušena právní jistota účastníků daňového řízení, tedy právní jistota v okamžiku, kdy již pravomocně stanovená výše daňové povinnosti je vyčíslena konečně a nemůže již být změněna. V tomto smyslu se již i dříve vyslovil Ústavní soud, když např. v nálezu ze dne 17. 11. 1998, sp. zn. Pl. ÚS 8/98, (viz. www.nalus.usoud.cz) dovodil, že rozhodnutí, kterým je de facto zasahováno do majetkové sféry daňových subjektů nemůže být vydáno v „časově libovolném horizontu“, nýbrž pouze v rámci zákonem stanovených lhůt. Opačný výklad by byl zásahem do práva daňových subjektů vlastnit majetek, které je chráněno ustanovením čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Nelze totiž připustit výklad, který by znamenal libovůli příslušného správního orgánu ve volbě termínu, kdy postihne majetkovou sféru daňového subjektu. Je při tom irelevantní, zda by tomu tak bylo ze zákonného nebo bez právního důvodu.

Z ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků jednoznačně vyplývá, že lhůta pro vyměření daně je tříletá, její počátek je určen buď koncem 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 (odst. 1 citovaného ustanovení) nebo úkonem směřujícím k vyměření daně nebo dodatečnému stanovení daně (odst. 2 citovaného ustanovení). Platí pak pouze omezení ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 citovaného zákona, že bez ohledu na počet úkonů směřujícím k vyměření daně nebo dodatečnému stanovení daně je nejzazším termínem pro vyměření daně (dodatečné stanovení) lhůta 10 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.

Lhůta pro vyměření daně, na niž je navázáno i použití mimořádného opravného prostředku – obnovy řízení podle § 54 a násl. zákona o správě daní a poplatků, není již z uvedeného důvodu stanovena fixně, ale právě relativně neurčitě tak, aby odrážela stav řízení o té které dani. Může tak být, vždy s ohledem na konkrétní stav toho kterého daňového řízení, určena zcela individuálně. Pokud nebyl správcem daně učiněn žádný úkon ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, zaniká právo daň vyměřit nebo doměřit uplynutím 3 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení. Naopak, byl-li takový úkon v průběhu této lhůty proveden, je konec tříleté lhůty odvislý od konce roku, v němž byl tento nový úkon učiněn. Byl-li i v této, již jednou prodloužené lhůtě, učiněn další úkon, pak tato skutečnost má opět za následek běh nové tříleté lhůty. Bez ohledu na počet takto určených začátků běhu lhůt podle ustanovení § 47 odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků, a jimi vymezený konec tříleté prekluzivní lhůty, však zaniká právo k podání žádosti o obnovu řízení nejpozději uplynutím 10 let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (§ 54 odst. 3 ve spojení s § 47 odst. 2 věta druhá zákona o správě daní a poplatků).

Není proto žádného právního důvodu pro závěr podávaný stěžovatelkou, že by lhůta pro vyměření daně ve smyslu ustanovení § 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků měla být vykládána jako lhůta desetiletá. Naopak z ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků jednoznačně vyplývá, že lhůta pro vyměření daně je tříletá. Za situace, kdy mezi účastníky nebyla spornou okolnost, že posledním úkonem ve smyslu ustanovení § 47 odst. 2 věta první zákona o správě daní a poplatků bylo rozhodnutí finančního ředitelství o odvolání ze dne 10. 2. 2000, č. j. 4551/130/1999, které bylo stěžovatelce doručeno dne 15. 2. 2000, je mimo jakoukoliv pochybnost, že tříletá prekluzivní lhůta k vyměření daně (dodatečnému stanovení) uplynula nejpozději ke dni 31. 12. 2003. Pokud proto správní orgány, a posléze i krajský soud, dospěl k závěru, že objektivní lhůta (§ 54 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků) k povolení obnovy řízení zakončeného rozhodnutím finančního ředitelství o odvolání ze dne 10. 2. 2000, č. j. 4551/130/1999, nebyla u žádosti stěžovatelky o obnovu řízení ze dne 25. 3. 2004 zachována, je jejich závěr v souladu se zákonem. Správce daně proto řízení zahájené uvedenou žádostí stěžovatelky důvodně zastavil ve smyslu ustanovení § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků.

Neobstojí ani námitka stěžovatelky opírající se o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 10. 2007 č. j. 2 Afs 109/2005 - 56, že krajský soud použil pouze gramatický výklad ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků, a ještě k tomu nesprávně. Nejvyšší správní soud se v již citovaném rozsudku ze dne 24. 10. 2007, č. j. 2 Afs 109/2005 - 56, dostupný na www.nssoud.cz, zabýval vztahem ustanovení § 41 a § 47 zákona o správě daní a poplatků, přičemž mimo jiné vyslovil, že výlučně gramatický výklad ustanovení § 41 citovaného zákona vytváří mezeru, kterou je nutno zaplnit výkladem systematickým, a to za pomoci ostatních obecnějších ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Výkladem ustanovení § 47 v návaznosti na § 54 odst. 3 citovaného zákona se však uvedený rozsudek nezabývá.

Stejně tak je nutno odmítnout tvrzení stěžovatelky, že bylo třeba v této věci postupovat podle zásady „in dubio mitius“ a „denegatio iustitiae“.

Je pravdou, že se Ústavní soud ve svých nálezech vyslovil o nutnosti postupu orgánů veřejné moci ve smyslu zásady, že v případě pochybnosti (v tomto případě možnosti dvojího výkladu některého ustanovení právního předpisu) má být soudem rozhodováno mírněji. Uvedené pravidlo však na danou situaci v žádném případě nedopadá, protože výklad ustanovení § 47 zákona o správě daní a poplatků ve vztahu k obnově řízení (§ 54 odst. 3 citovaného zákona) ohledně tříleté a desetileté lhůty nenabízí žádné jiné možnosti než takové, že obě dvě lhůty (§ 47 odst. 1, 2 věta první i § 47 odst. 2 věta druhá citovaného zákona) jsou lhůtami objektivními.

Odmítnutím spravedlnosti však není zastavení řízení ve věci návrhu na obnovu řízení, neboť v té době již bylo právo daň vyměřit či doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet prekludováno. Správce daně, odvolací orgán a krajský soud tedy postupovaly ústavně konformním způsobem v souladu s ustanoveními § 54 odst. 3, § 47 a § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků.

Závěrem Nejvyšší správní soud konstatuje, že je skutečně důsledkem ustanovení § 41 s. ř. s. přerušení běhu některých lhůt. Stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popřípadě pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně o lhůtách pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu České republiky, státních fondů a rozpočtů územních samosprávních celků (§ 41 s. ř. s.). Oporu uvedené ustanovení našlo i v judikatuře Nejvyššího správního soudu – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59, dostupný na www.nssoud.cz, podle něhož se zahájením soudního řízení lhůta pro vyměření (doměření) daně (§ 47 zákona o správě daní a poplatků) v souladu s § 41 s. ř. s. staví a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení a po jeho skončení se sčítají.

O tento případ však v dané věci nešlo. O odvolání proti platebnímu výměru správce daně ze dne 20. 3. 1999, č. j. 48004/99/379911/3083 rozhodlo finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 10. 2. 2000, č. j. 4551/130/1999, které nabylo právní moci 15. 2. 2000. Stěžovatelka podle svého tvrzení podala dne 14. 4. 2000 proti tomuto rozhodnutí žalobu, o níž rozhodl Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 17. 5. 2001, č. j. 22 Ca 217/2000 - 24. Přesto, že ze správního spisu není patrné, kdy nabyl uvedený rozsudek právní moci, lze předpokládat, že to bylo v roce 2001, tedy v době, kdy právo daň vyměřit či doměřit či přiznat nárok na odpočet daně ještě nebylo prekludováno. Poukaz stěžovatelky na rozdílné právní úpravy správního soudnictví tedy zůstává pouze v rovině tvrzení, bez jakéhokoli dopadu na běh a uplynutí lhůty k vyměření, resp. dodatečnému stanovení, daně. Řízení podle části páté o. s. ř. totiž nemělo důsledky ustanovení § 41 s. ř. s.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl bez jednání postupem podle ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s., 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. června 2008

Cihlářová

senátu

JUDr. Eliška

předsedkyně