



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **M-art kovo, spol. s r. o.**, se sídlem Hraniční 2255, České Budějovice, zastoupena JUDr. Tomášem Sokolem, advokátem se sídlem Sokolská 60, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 74/2008 - 118,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 74/2008 - 118, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně – společnost M-art kovo, spol. s r.o., domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 74/2008 - 118, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Českých Budějovicích (dále také „krajský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 20. 5. 2009, č. j. 10 Ca 74/2008 - 118, zamítl jako nedůvodnou žalobu M-art kovo, spol. s r.o. (dále též „žalobkyně“), kterou se domáhala zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (dále též „finanční ředitelství“) ze dne 22. 2. 2008, č. j. 7603/07-1200, jímž byla zamítnuta její odvolání proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Českých Budějovicích (dále jen „správce daně“) ze dne 27. 6. 2007, č. j. 183754/07/077910/2672, č. j. 183769/07/077910/2672 a č. j.

183774/07/077910/2672, kterými jí byla za zdaňovací období roků 2001, 2002 a 2003 dodatečně stanovena daň z příjmů právnických osob v celkové částce 420 360 Kč a dodatečně snížena daňová ztráta v celkové výši 1 165 899 Kč (dále též „daň“). Krajský soud v odůvodnění rozsudku nejprve konstatoval průběh předchozího řízení před správními orgány a soudy. K jednotlivým žalobním bodům, jež téměř výlučně směřovaly proti procesnímu postupu správních orgánů v daňovém řízení, pak podrobně vysvětlil, proč považuje žalobní body za nedůvodné. Zejména uvedl, že daňová kontrola je nedílnou součástí procesu správy daní, jejímž účelem je prověřit daňový základ konkrétní daně a okolností rozhodných pro její stanovení (srov. § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků /dále jen zákon o správě daní a poplatků/); jde proto o úkon činěným správcem daně v daňovém řízení. Pokud byla řádně zahájena daňová kontrola, nelze než dovodit, že současně bylo ve smyslu ustanovení § 21 odst. 1 citovaného zákona zahájeno i daňové řízení. Nepřisvědčil ani žalobní námitce, že správce daně jednal v průběhu daňové kontroly s nezmocněnými osobami, resp. že by kontrola nebyla prováděna s žalobkyní ve smyslu ustanovení § 9 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Obdobně neshledal, že by v jejím průběhu byly správními orgány porušeny práva žalobkyně vyplývající z ustanovení § 16 téhož zákona, tj. že by s ní nebyla řádně projednána zpráva o kontrole (odst. 8), že by jí bylo znemožněno předkládat důkazní prostředky (odst. 4 písm. c/) a že by jí nebylo umožněno vyjádřit se k výsledku uvedenému ve zprávě o kontrole (odst. 4 písm. f/). Opodstatněná není ani námitka, že správcem daně prováděná místní šetření ve smyslu ustanovení § 15 zákona o správě daní a poplatků byla učiněna v rozporu se zákonem. Řízení před správními orgány neproběhlo v rozporu s ustanovením § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Správní orgány rovněž nepochybily při provádění a hodnocení důkazů (§ 2 odst. 3, § 31 odst. 2, 4, 9 zákona o správě daní a poplatků), ani nepostupovaly v rozporu se zásadou součinnosti (§ 2 odst. 2, 9 zákona o správě daní a poplatků, čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod) a nezasáhly tak do práva žalobkyně na spravedlivý proces. Ačkoliv to nebylo v žalobě konkretizováno, neshledal krajský soud jako opodstatněnou ani výtku, že se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobkyně (odvolacími důvody), tj. že žalovaný postupoval v rozporu s ustanovením § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Je tomu tak proto, že na všechny odvolací výtky bylo odvolacím správním orgánem adekvátně reagováno. Žalobkyně neuvedla žádné konkrétní skutečnosti, v nichž by spatřoval pochybení správních orgánů na poli hmotného práva, resp. nepředestřela jaké úvahy správního orgánu v tomto směru považovala za nesprávné. Posouzení hmotně-právní stránky rozhodnutí žalovaného proto muselo zůstat stranou pozornosti krajského soudu. Pokud jde o návrh stěžovatelky na doplnění dokazování, tak ten neshledal opodstatněným, neboť skutečnosti, jež měly být svědecky prokázány, jsou dostatečně seznatelné z listinných důkazů obsažených ve správním spise.

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost, kterou opřela o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka především namítla, že se krajský soud nevypořádal s její argumentací o tom, že nedošlo k řádnému zahájení daňové kontroly, neboť nebylo zahájeno daňové řízení jako takové (§ 21 zákona o správě daní a poplatků). Sama ani nebyla seznámena se skutečností, že tímto úkonem – zahájením řízení – správce daně míní a činí úkon, který směřuje k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení. Krajský soud rovněž

pominul okolnost, že správce daně předvolal zcela evidentně a šikanózně Ing. M. M. pod pokutou 50 000 Kč. Správní soud rovněž pochybil i v tom, pokud došel k závěru, že ze strany správních orgánů nedošlo k porušení ustanovení § 10 zákona o správě daní a poplatků. Tento soud sice obsáhle (obdobně jako žalovaný) popsal jednotlivé plné moci, avšak zmocnění z nich vyplývající si nesprávně vyložil ve vztahu k citovanému ustanovení zákona o správě daní a poplatků. Zejména nesprávně posoudil pozici Ing. Z. L., jako ředitele. Je tomu tak proto, že pozice (funkční náplň) ředitele ve společnosti M-art kovo, spol. s r. o. není totožná s pozicí ředitele ve státním podniku. Přestože byl Ing. L. ředitelem, nebyl jednatelem společnosti, resp. neměl jeho pravomoci (např. jako by šlo o prokuru). Jak ze strany správních orgánů, tak i ze strany krajského soudu proto nebylo správně zohledněno rozdílné postavení pozice ředitele a jednatele - statutárního zástupce společnosti, tj. jediné osoby, která byla oprávněna za ni jednat. Krajský soud vadně posoudil i otázku, zda ze strany správních orgánů nedošlo k zásahu do jejích práv při provádění místního šetření. Této okolnosti svědčí to, že místní šetření (nejen se zaměstnancem M. P., které je zaznamenáno v protokole ze dne 16. 1. 2006) prováděl správce daně bez účasti statutárního zástupce nebo jeho zmocněnce. Zásadně proto odmítá závěr krajského soudu, který závažnost tohoto procesního pochybení ve svém rozsudku nepřipadně zlehčuje, když žalobní výtku v tomto směru považuje za bezvýznamnou. Nesprávný je závěr krajského soudu o tom, že správce daně při kontrole postupoval v souladu s ustanovením § 16 odst. 4 písm.c) zákona o správě daní a poplatků. Správce daně jí totiž neumožnil, aby mohla předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky. Zpráva o daňové kontrole přitom musí obsahovat zjištění, tj. úvahu správce daně, na jejímž základě dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Podle rozsudku krajského soudu však byl dne 14. 11. 2006 koncept zprávy o kontrole zaslán zástupci Ing. M., který tento koncept vrátil z důvodu ukončení zastupování společnosti. Koncept této zprávy však již nebyl vůbec zaslán jí samotné nebo jejímu novému zástupci. Krajský soud však na uvedený nezákonný postup odpovídajícím způsobem nereagoval. V podstatě ponechal bez povšimnutí stav, kdy ani jí, ani jejímu novému zástupci nebylo umožněno seznámit se s konceptem zprávy o kontrole. Přisvědčit nelze ani závěru krajského soudu, že by nespolečupracovala se správcem daně (viz vyrozumění JUDr. I. A. dne 24. 4. 2007 o akceptaci termínu jednání dne 11. 5. 2007). Byl to totiž právě správce daně, který svou písemností vymezil rozsah jednání tohoto dne. Pokud pak byl rozsah zmocnění JUDr. A. omezen rozsahem jednání, jak jej původně vymezil správce daně, nelze společnosti přičítat k tíži, že v průběhu jednání odmítla překročit tento rozsah zmocnění. Obsahem avizovaného jednání, a proto i uděleného zmocnění, totiž nebylo projednání zpráv o daňové kontrole ani jejich podpis. Ponechat stranou nelze ani důsledky, které by mělo překročení zmocnění JUDr. A., jimiž je neplatnost takového úkonu. Správce daně jí odmítl žádost o předběžné projednání zpráv o kontrole a tím jí znemožnil vyjádřit se k této kontrole a navrhnout její doplnění. Správce daně jí tak svým postupem neumožnil kvalifikovanou obranu ve věci skutkových i právních zjištění (rozpor s ustanovením § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků). Projednání zprávy přitom znamená, že správce daně zaznamená všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k jejímu obsahu a vysloví své stanovisko k nim, popřípadě doplní dokazování. Opačný výklad by byl v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“). Zásadní porušení zákona o správě daní a poplatků spatřuje v tom, že správce daně vůbec nereagoval na její návrhy na doplnění dokazování ze dne 11. 5. 2007 a že nedošlo ani k předběžnému projednání zprávy o kontrole. Navíc ani neposkytl patřičnou součinnost, neboť na jedné

straně dne 11. 6. 2007 vydal výzvu k odstranění vad podání, která má vždy svůj původ v daňovém řízení a na straně druhé tvrdil, že daňová kontrola byla již ukončena (obdobně i výzvy z 13. 7. 2007 a 7. 8. 2007). Daňová kontrola proto nemohla být ukončena dříve než dne 7. 8. 2007. Pokud takový postup krajský soud aproboval, jednoznačně tím pochybil. Není možno souhlasit ani se závěrem krajského soudu spočívajícím v tom, že pokud nebyly namítány rozpory s hmotným právem, byla omezena přezkumná činnost správního soudu. Je tomu tak proto, že právní ochrana správními soudy není pokračováním správního řízení, ale je originální právní ochranou. V předmětné věci se proto měl krajský soud zabývat hmotně-právním posouzením věci ex offio. Ostatně v žalobě bylo, stejně jako v odvolání, namítáno, že ke stanovení daně nedošlo v souladu se zákonem; na tom nic nemění skutečnost, že v žalobě ani v odvolání nenamítala rozpor s hmotně-právními předpisy. Ze žádného ustanovení soudního řádu správního nevyplývá, že by žaloba ve správním soudnictví nemohla obsahovat důvody, které předtím nebyly uplatněny v opravném prostředku v rámci předcházejícího správního řízení. Ostatně totéž vyplývá z nálezu Ústavního soudu ze dne 19. 8. 1998, sp. zn. II. ÚS 407/97, z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2004, č. j. 1 As 28/2004 - 106, nebo ze samotného znění ustanovení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého lze při rozhodování o odvolání přihlédnout i ke skutečnostem, které nebyly namítány. Krajský soud pochybil i tím, že nezrušil napadená správní rozhodnutí z toho důvodu, že finanční ředitelství rozhodlo o jejích třech odvoláních proti třem dodatečným platebním výměřům na dani z příjmů právnických osob toliko jediným rozhodnutím. Finanční ředitelství přitom nereflektovalo, že každé z rozhodnutí správce daně mělo a má svůj samostatný skutkový základ, i když čerpalo z jedné zprávy o kontrole. Odvolací správní orgán tak zásadním způsobem znepréhlednil jednotlivé skutkové základy každého rozhodnutí správce daně (rozhodnou skutkovou situaci), což tehdy společnosti zproblematisovalo možnou hmotně-právní argumentaci. Tato okolnost pak měla i vliv na rozsah žaloby z hlediska skutkové argumentace, kterou učinilo téměř nemožnou. Nemůže ani souhlasit s postupem krajského soudu, který odmítl výslech jí navržených svědků s tím, že tento úkon nepřinese žádná nová zjištění. Je tomu tak proto, že žádný soud v tomto směru nemůže předjímat, co by tyto osoby ve svém výslechu uvedly, resp. na co by poukázaly. V neposlední řadě poukazuje na okolnost, že byla-li kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2001 zahájena ve druhé polovině roku 2005, měl jak správce daně, tak další orgány rozhodující v této věci ex offio přihlédnout k marnému uplynutí 3leté prekluzivní lhůty k vyměření daně. Ze všech shora uvedených důvodů proto stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalované finanční ředitelství se k podané kasační stížnosti vyjádřilo tak, že ji považuje za nedůvodnou. Poukázalo při tom na skutečnost, že se již ke všem nyníjším stížnostním námitkám vyjádřilo, a to jak ve vyjádření k samotné žalobě (23. 5. 2008), tak především v pořadí prvé kasační stížnosti stěžovatelky ze dne 4. 9. 2008, a proto na tato svá vyjádření odkazuje. Zcela se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, pokud jde o jeho závěry, které stěžovatelka napadla touto kasační stížností. Pokud jde o novou výtku stěžovatelky, že krajský soud v novém přezkumném řízení neprovedl, resp. odmítl provést výslechy navržených svědků, má za to, že tento postup byl zcela opodstatněný. Ze spisového materiálu je zřejmé, kteří svědci stěžovatelku zastupovali v předmětném daňovém řízení. Jejich výslech by tak byl skutečně nadbytečným. Pokud jde o námitku uvedenou pod bodem IV. spočívající v tom, že finanční ředitelství mělo přezkoumat ex

officio zákonnost postupu zjištění rozhodných skutečností pro vydání dodatečných platebních výměrů, pak tento názor považuje za neopodstatněný. Finanční ředitelství při svém rozhodování nezjistilo žádné skutečnosti stěžovatelkou neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí ve smyslu § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků a nadto se vyjádřilo i ke všem stěžovatelkou vzneseným námitkám (§ 50 odst. 7 cit. zákona). Pokud jde o stížní námitku, že odvolací správní orgán rozhodl jedním rozhodnutím o vícero rozhodnutích prvostupňového správce daně, resp. o vícero daňových povinnostech, nelze než konstatovat, že se jedná o nepřipustnou stížní námitku ve smyslu ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.), a při tom i sám došel k závěru, že rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Nejvyšší správní soud především došel k závěru, že se stěžovatelka domáhá - nejen z explicitně uplatněných důvodů kasační stížnosti podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. - i zrušení napadeného rozsudku krajského soudu z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Stěžovatelka totiž v uvedeném mimořádném opravném prostředku namítla, že se krajský soud nevypořádal s jejím žalobním bodem (argumentací), v němž uvedla, že k řádnému zahájení daňové kontroly je nezbytné i zahájení daňového řízení a že nebyla seznámena s žádným úkonem, který by zahájil daňové řízení ve smyslu ustanovení § 21 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud se proto nejprve zabýval námitkami o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. Je tomu tak proto, že pokud by tyto námitky byly důvodné, mohly by mít vliv i na právní posouzení věci samé.

Rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný z předestřených důvodů.

Nejvyšší správní soud se již ve své judikatuře zabýval podmínkami, za nichž je třeba rozhodnutí krajského soudu považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 - 73, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 787/2006, v němž judikoval, že: „*Opomene-li krajský soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu přezkoumat jednu ze žalobních námitek, je jeho rozhodnutí, jímž žalobu zamítl, nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]*“. V rozsudku ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 689/2005, pak vyslovil právní názor, že: „*Není-li z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu zřejmé, proč soud nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení v žalobě a proč žalobní námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, nutno pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. zejména tehdy, jde-li o právní argumentaci, na níž je postaven základ žaloby. Soud, který se vypořádává s takovou argumentací, ji nemůže jen pro nesprávnost odmítnout, ale musí také uvést, v čem konkrétně její nesprávnost spočívá*“. V rozsudku ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Afs 391/2004 - 62, který je dostupný na www.nssoud.cz, pak vyslovil právní názor: „*Nezabýval-li se krajský soud řádně uplatněným žalobním bodem a místo toho odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného*

správního orgánu, které problematiku, na niž žalobní bod dopadal, vůbec neřešilo, nelze než soudní rozhodnutí zrušit, neboť je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]“.

Krajský soud se dostatečně zabýval žalobní námitkou stěžovatelky, že doměření daně je nezákonné pro nezahájení daňového řízení, když na str. 9 a 10 odůvodnění svého rozsudku rozvedl svou úvahu o tom, že pokud lze daňové řízení zahájit ex offo, pak zahájením řízení je též zahájení daňové kontroly. Opřel se při tom nejen o ustanovení § 16 odst. 1 a 8 zákona o správě daní a poplatků, ale i o ustanovení § 41 odst. 2 a § 46 odst. 7 téhož zákona. Dovodil, že pokud byla se stěžovatelkou řádně zahájena daňová kontrola, je právním úkonem správce daně činěným v daňovém řízení; daňové řízení tak bylo zahájeno v souladu s ustanovením § 21 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Dále pak dovodil, že pokud není zapotřebí uvědomovat daňový subjekt při zahájení daňové kontroly, není porušením § 21 odst. 1 téhož zákona, pokud k dodatečnému vyměření daně dojde po ukončení daňové kontroly bez dalšího uvědomění daňového subjektu o pokračování v řízení. Takovému výkladu není možno nic vytknout.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na své dřívější rozhodnutí ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 Afs 57/2009 - 100, které je dostupné na www.nssoud.cz, v kterém judikoval právní názor, že: *„Pokud před zahájením daňové kontroly nebylo zahájeno daňové řízení, nelze dojít k jinému právnímu závěru než takovému, že úkonem, jímž je zahájena daňová kontrola, je současně vždy i zahájení daňového řízení“*.

Výtka stěžovatelky, že rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné, když soud, v souvislosti s žalobní výtkou o porušení § 2 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, zcela pominul skutečnost, že správce daně šikanózně - od pokutou 50 000 Kč- předvolal Ing. M. M. není opodstatněná. Je tomu tak proto, že ve skutečnosti tato výtku nebyla vůbec obsažena v žalobě. Pokud se jí proto krajský soud vůbec nezabýval nepochybil a jeho rozhodnutí nemůže být z tohoto důvodu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Stěžovatelka v kasační stížnosti namítla, že byla-li kontrola daně z příjmů právnických osob za rok 2001 zahájena v druhé polovině roku 2005, měl jak správce daně, tak další orgány rozhodující v této věci ex offo přihlédnout k marnému uplynutí 3leté prekluzivní lhůty k vyměření daně.

Byť stěžovatelka tuto výtku explicitně nesměruje vůči krajskému soudu, nelze dojít k jinému závěru než takovému, že i tato výtku je směřována vůči rozsudku krajského soudu. Je tomu tak proto, že i krajský soud je orgánem rozhodujícím v této věci. Nelze tak než dovodit, že uvedenou námitkou stěžovatelka brojí vůči tomu, že krajský soud nezrušil napadené rozhodnutí pro marné uplynutí práva správce daně k dodatečnému stanovení daně, a to konkrétně dodatečně stanovené daně za rok 2001, přestože tomu byl povinen z úřední povinnosti.

K otázce, zda je správní soud povinen přihlédnout k prekluzi práva daň doměřit i bez námítky, se vyslovil Ústavní soud v řadě svých nálezů, např. ze dne 1. 7. 2008, sp. zn. III. ÚS 1420/07, ze dne 5. 2. 2009, sp. zn. II. ÚS 1416/07, ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 1139/08, ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, ze dne 31. 3. 2009,

sp. zn. I. ÚS 1138/08, ze dne 31. 3. 2009, sp. zn. I. ÚS 815/07, ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07 a ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07 (všechny přístupné na <http://nalus.usoud.cz>). Odkázat lze zejména na nálezy ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, v němž Ústavní soud vyložil, z jakých důvodů soudům uvedená povinnost vzniká. Podle Ústavního soudu „*Argumenty, na nichž je závěr o nutnosti namítnout prekluzi práva na doměření daně postaven, se opírají výlučně o text soudního řádu správního, a přehlízejí širší souvislosti, plynoucí ze systémové povahy práva, jakož i východiska, na nichž je postavena dispoziční zásada.*“ (...) „*Institut prekluze využívají prakticky všechna odvětví právního řádu (...). Ze širokého zastoupení prekluze v různých právních odvětvích vyplývají také samozřejmé obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité znaky společné, bez nichž by již nebylo možno o prekluzi vůbec hovořit. Mezi ně lze v první řadě počítat konstrukci prekluze, založenou na dvou právních skutečnostech: na uplynutí doby a na neuplatnění práva v této době. Důsledkem prekluze je dále vždy zánik samotného subjektivního práva. Konečně za společný rys prekluze lze považovat i to, že k ní má orgán veřejné moci přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny. Účelem jakéhokoliv procesu nikdy není ochrana neexistujících či fiktivních práv, a proto nelze prekludovanému právu poskytovat ochranu.*“ V nálezu ze dne 23. 4. 2009, sp. zn. III. ÚS 1463/07 (přístupný na <http://nalus.usoud.cz>), uvedl, že „*pokud se obecné soudy s odkazem na institut koncentrace žalobních námitek, resp. zde Nejvyšší správní soud s poukazem na ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s., odmítly námitkou prekluze práva vyměřit nebo doměřit daň zabývat, porušily tím právo stěžovatele na přístup k soudu ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny.*(...) *Napříště bude na Nejvyššímu správním soudu posoudit opodstatněnost námítky prekluze práva, což – v případě zhodnocení, že je důvodná – se může stát klíčovým pro celkové posouzení stěžovatelčina správního sporu.*“

Uvedenou judikaturou Ústavního soudu byl překonán právní názor zastávaný Nejvyšším správním soudem, že k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků soud přihlédne jen k námitce účastníka řízení, vyslovený např. v rozsudcích ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 - 64, ze dne 28. 11. 2006, č. j. 2 Afs 1/2006 - 119, ze dne 30. 4. 2008, č. j. 1 Afs 81/2007 - 73 a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161 (dostupné na www.nssoud.cz).

Jak již bylo vysloveno např. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 115/2008 - 80 a ze dne 12. 6. 2009, č. j. 7 Afs 114/2008 - 92, je Nejvyšší správní soud povinen ve své další rozhodovací činnosti respektovat „zřetelně argumentačně“ vyjádřený právní názor Ústavního soudu, byť citované usnesení rozšířeného senátu nebude nahrazeno novým rozhodnutím rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, s ohledem na výše uvedené nálezy Ústavního soudu, uvedl, že „*následky, které jsou s prekluzí spojeny, dosahují takové závažnosti, že soudy k nim mají povinnost přihlížet i z moci úřední. Základním znakem prekluze totiž je, že její právní následky nastávají ex lege bez dalšího. Jedním z těchto následků pak je zánik subjektivního práva oprávněného subjektu. Pokud by tedy soudy v jimi projednávaných věcech nepřihlížely k prekluzi práva vyměřit či doměřit daň jenom proto, že prekluze nebyla účastníky řádně namítnuta, pak by poskytovaly ochranu neexistujícím právům. Tím by se ovšem dostávaly do rozporu se svým hlavním posláním, jak je vymezuje § 2 s. ř. s. Uvedená charakteristika (tedy že je třeba k ní přihlížet ex offio) je ostatně vlastní institutu prekluze ve všech právních odvětvích a není důvodu, proč by tomu mělo být ve správním právu*

jinak.“ Dále Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku vyslovil, že povinnost přihlédnout k prekluzi i bez návrhu „nelze chápat tak, že by soudy musely v každém svém rozhodnutí z oblasti finančního práva explicitně zdůvodňovat, zda v dané věci došlo či nedošlo k prekluzi ve smyslu § 47 daňového řádu. Pokud účastník řízení prekluzi nenamítal a soud poté, co se touto otázkou zabýval, dospěl k závěru, že k prekluzi nedošlo, není nutné, aby své úvahy na dané téma v odůvodnění svého rozhodnutí výslovně uváděl (...) Soud má povinnost vypořádat otázku prekluze tehdy, je-li namítána, a v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo.“

V dané věci stěžovatelka námitku prekluze práva vyměřit daň v řízení před krajským soudem nevznesla a poprvé tak učinila až v kasační stížnosti, o níž je nyní Nejvyšším správním soudem rozhodováno. Za této procesní situace nemůže Nejvyšší správní soud posoudit, zda v dané věci došlo k prekluzi práva daň doměřit ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Pokud by se touto otázkou zabýval, aniž se s ní předtím vypořádal krajský soud, nahradil by tímto postupem ve své podstatě závěry krajského soudu a vzal by účastníkům řízení možnost obrany proti takto formulovaným právním závěrům v oprávněm prostředku (kasační stížnosti). Tím by nepřípustným způsobem zasáhl do jejich procesních práv.

Jakkoliv byl tedy postup krajského soudu v době, kdy napadený rozsudek vydal, v souladu s tehdejší právní názorem Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 17. 3. 2005, č. j. 6 Afs 25/2003 – 64 nebo usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161), nelze jej vzhledem ke změně judikatury nadále akceptovat a nelze ani dovodit, že se krajský soud otázkou prekluze zabýval a implicitně vyjádřil negativní závěr. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že postup krajského soudu, který se prekluzí práva daň vyměřit či doměřit nezabýval, byl tedy z výše uvedených důvodů objektivně nezákonný.

Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud věcně nepřezkoumal napadený rozsudek v rozsahu přípustných stížných námitek, neboť takový přezkum je možný teprve poté, kdy bude učiněn závěr, že k prekluzi nedošlo. Tuto otázku však musí nejprve posoudit krajský soud.

Nejvyšší správní soud s ohledem na ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřihlížel k námitce o nezákonném postupu finančního ředitelství, pokud rozhodlo jedním rozhodnutím o vícero daňových povinnostech stěžovatelky. Je tomu tak proto, že se jedná o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Nadto nelze ani pominout okolnost, že tento stěžovatelkou naříkaný procesní postup žalovaného není nezákonný (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 246/1999).

Vzhledem k výše uvedenému závěru o nezákonnosti napadeného rozsudku v otázce prekluze práva vyměřit daň, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

Podle § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud vázán názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

.

V Brně dne 23. září 2009

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu