

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **OBAL CENTRUM s. r. o.**, se sídlem Veská 35, Sezemice, zastoupeného JUDr. Františkem Hanákem, advokátem se sídlem Adámkova 149, Hlinsko v Čechách, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 824/17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 5. 2010, čj. 3154/10-1200-602944, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 2. 2011, čj. 31 Ca 83/2010 - 44,

t a k t o :

Věc **se post up u je** rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

1. Žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 5. 2010, čj. 3154/10-1200-602944, změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 10. 2005, čj. 180985/05/248912/3009, jímž byl žalobci nově stanoven základ daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 4 075 000 Kč a dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 648 210 Kč. Žalovaný snížil nově stanovený základ daně na částku 3 795 000 Kč a dodatečně vyměřenou daň snížil na částku 561 410 Kč.

II.

2. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který ji rozsudkem ze dne 10. 2. 2011, čj. 31 Ca 83/2010 - 44, zamítl.

3. Krajský soud přitom nepřisvědčil žalobní námitce o prekluzi práva doměřit daň. V té souvislosti zejména nesouhlasil s tvrzením žalobce, podle kterého prekluzivní lhůta běžela i v průběhu řízení o kasačních stížnostech, vedených v projednávané věci před rozhodnutím žalovaného.

III.

4. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

5. Stěžovatel tvrdil, že „*prekluzivní daňová lhůta není přetržena při řízení o kasační stížnosti*“. Krajský soud v Hradci Králové zrušil jako nezákonná předchozí rozhodnutí

žalovaného, kterému vrátil věc k dalšímu řízení. Žalovaný pak byl v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu, vyjádřeným ve věci sp. zn. 2 Ans 3/2006, povinen konat, přestože brojil proti rozhodnutím krajského soudu kasačními stížnostmi. Byl-li pak žalovaný povinen pokračovat v řízení, musely běžet lhůty podle § 47 odst. 2 daňového řádu (*pozn. NSS: starého daňového řádu, resp. zákona č. 337/1992 Sb.*). Tyto lhůty tedy plynuly i během řízení o kasačních stížnostech a lhůta pro doměření daně v předmětné věci uplynula před tím, než nyní napadené rozhodnutí žalovaného nabylo právní moci.

IV.

6. Žalovaný se odvolal na znění rozsudku krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

7. Předkládající osmý senát se při posouzení kasační stížnosti zabýval otázkou, zda se stavění běhu lhůty ve smyslu § 41 s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. vztahuje i na řízení o kasační stížnosti, je-li kasační stížnost podaná žalovaným správním orgánem ve věcech daní.

8. Prostým jazykovým výkladem § 41 s. ř. s. lze dovodit, že se vztahuje na všechna řízení před správními soudy, vedená podle soudního řádu správního ve věcech vymezených tímto ustanovením. Tento výklad je do jisté míry relativizován systematickým výkladem. Ustanovení § 41 s. ř. s., jako součást části třetí, hlavy I. soudního řádu správního se ve smyslu § 120 s. ř. s. užije pro řízení o kasační stížnosti pouze přiměřeně.

9. V obecném jazykovém významu je synonymem slova přiměřeně výraz vhodně. Podle čl. 41 odst. 2 Legislativních pravidel vlády, schválených usnesením vlády ze dne 19. 3. 1998, č. 188, ve znění pozdějších předpisů (dostupná na www.vlada.cz), lze slova „přiměřeně“ ve spojení s odkazem na jiné ustanovení téhož nebo jiného právního předpisu použít výjimečně a vyjadřuje volnější vztah mezi tímto ustanovením a vymezenými právními vztahy.

10. Soud by měl při výkladu právních předpisů přiřazovat pojmům jejich obvyklý jazykový smysl, neexistují-li důvody, aby postupoval jinak. Podobně Legislativní pravidla vlády, jakkoliv nepředstavují sama o sobě relevantní normativní rámec pro rozhodování soudu, mohou být výkladovým vodítkem při interpretaci právních předpisů soudem.

11. Předkládající senát proto uzavřel, že výraz „přiměřeně“ v rámci § 120 s. ř. s. odkazuje k použití relevantních ustanovení části třetí, hlavy I. soudního řádu správního vždy, když se jedná o procesní situaci odpovídající té, na níž odkazované ustanovení dopadá, jeho použití je v řízení před Nejvyšším správním soudem možné a zároveň jeho aplikace odpovídá smyslu, resp. účelu odkazované normy. Zároveň zákonodárce použitím pojmu „přiměřeně“ umožnil Nejvyššímu správnímu soudu vycházet relativně volně ze znění odkazovaného ustanovení. Vhodnost či přiměřenost jeho použití tak příkazuje Nejvyššímu správnímu soudu ctít spíše jeho smysl než přesné znění. Na druhé straně si je ovšem předkládající senát vědom toho, že tato volnost nemá a nesmí vést k účelovosti jeho nakládání s odkazovanými ustanoveními. Jinými slovy, odlišnost od výkladu

odkazovaného ustanovení, který je relevantní v řízení před krajskými soudy, může být zejm. s ohledem na právní jistotu adresátů normy a vnitřní nerozpornost právního řádu i soudního řádu správního odůvodněna pouze odlišností řízení před Nejvyšším správním soudem, v jehož rámci má být ustanovení použito.

12. Úprava předcházející soudnímu řádu správnímu neznala stavění běhu lhůt, odpovídající § 41 s. ř. s. Přijetí tohoto ustanovení pak mělo změnit dosavadní praxi správního soudnictví a vyloučit situace, kdy třebas i účelové podání žaloby prakticky znemožní v některých věcech v rámci správního řízení meritorně rozhodnout (srov. Vopálka V., Mikule V., Šimůnková V., Šolín M., Soudní řád správní, komentář, Praha, C. H. Beck, 2004, str. 77 a násl.).

13. Právě z tohoto účelu § 41 s. ř. s. Nejvyšší správní soud vyšel, když odmítl možnou aplikaci § 41 s. ř. s. na řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem. Dovodil přitom, že toto řízení nemá vliv na možnost správce daně dál vést daňové řízení a v jeho rámci činit úkony. Aplikace § 41 s. ř. s. je v daném typu řízení vyloučena, protože by vedla k „nerozumným závěrům“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2008, čj. 5 Afs 4/2008 - 108, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz).

14. Vedle shora popsaných důvodů existence § 41 s. ř. s. však tato norma odráží také obecnější pravidlo, podle něž uplatnění práva před soudem a řádné vedení sporu staví běh souvisejících lhůt (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2008, čj. 8 Afs 49/2007 - 52, č. 2250/2011 Sb. NSS). Jakkoliv byl tedy § 41 zařazen do soudního řádu správního z důvodů svědčících spíše správním orgánům, nelze učinit prosté rovnítko mezi stavěním běhu lhůty a zájmem či prospěchem jednoho z účastníků řízení. Existují totiž situace, kdy se např. v daňových věcech mohlo jevit stavění běhu lhůty podle § 41 s. ř. s. pro žalobce nevýhodně (prekluze práva doměřit daň), ale v jiných případech rovněž v daňových věcech výhodně (lhůta pro podání dodatečného daňového přiznání, lhůta pro uplatnění nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty apod.). Nejvyšší správní soud proto nemůže podle předkládajícího senátu použít při výkladu § 41 s. ř. s. některé principy, na něž se jinak ve své judikatuře odvolává (*in dubio mitius* apod., srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2010, čj. 5 Afs 86/2009 - 55, bod 35, č. 2242/2011 Sb. NSS).

15. Zdá se tedy, že nezávisle na výhodnosti zvoleného řešení pro kteréhokoliv z účastníků řízení v té které konkrétní projednávané věci je smyslem § 41 s. ř. s. stavět běh lhůt po dobu, kdy správní orgán nemůže ve věci jednat a rozhodnout z důvodu probíhajícího soudního řízení.

16. Dospěl-li k takovému závěru Nejvyšší správní soud teleologickým výkladem ve věci, na kterou jazykovým i systematickým výkladem § 41 s. ř. s. nepochybně dopadal (rozsudek čj. 5 Afs 4/2008 - 108), měl by tento teleologický závěr platit tím spíše ve vztahu k řízení o kasační stížnosti, kde se § 41 s. ř. s. užije pouze přiměřeně.

17. Stěžovatel v nyní posuzované věci poukázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2007, čj. 2 Ans 3/2006 - 49 (č. 1255/2007 Sb. NSS). Podle rozšířeného senátu pokud krajský soud zrušil rozhodnutí správního orgánu, je

povinností tohoto orgánu pokračovat v řízení a řídit se závazným právním názorem vyjádřeným v rozsudku krajského soudu bez ohledu na to, že byla ve věci podána kasační stížnost. Nerespektuje-li správní orgán pravomocné soudní rozhodnutí, může se dle okolností jednat o nečinnost, proti níž se lze bránit žalobou (§ 79 a násl. s. ř. s.). Zamezit důsledkům zrušujícího rozhodnutí krajského soudu, tj. povinnosti správního orgánu pokračovat v řízení a vydat nové rozhodnutí, lze podle rozšířeného senátu pouze přiznáním odkladného účinku kasační stížnosti. Rozšířený senát ovšem zároveň zdůraznil výjimečnost takového procesního postupu, vyhrazenou jen ojedinělým případům.

18. Předkládající osmý senát je i v nyní posuzované věci vázán usnesením rozšířeného senátu, třebaže neřešilo přímo otázku stavění běhu lhůt ve smyslu § 41 s. ř. s. Jednoznačně však vymezilo povinnost správního orgánu pokračovat v řízení. Vazba mezi povinností správního orgánu pokračovat v řízení a neexistencí důvodu pro stavění běhu lhůt je pak zcela zřejmá.

19. Zdá se tedy, že v souladu s východisky nastavenými rozšířeným senátem, jimž ostatně odpovídal i rozsudek čj. 5 Afs 4/2008 - 108, není přiměřené použít ustanovení § 41 s. ř. s. na řízení o kasační stížnosti žalovaného správního orgánu poté, kdy bylo jeho rozhodnutí zrušeno krajským soudem, a správní orgán byl povinen pokračovat v řízení.

20. Předkládající senát si je vědom důsledků, které toto řešení přináší. Nelze přehlédnout, že ani rozšířený senát ve shora zmíněném usnesení nezodpověděl otázku, jak řešit konkurenci správních rozhodnutí v případě, kdy bylo rozhodnutí správního orgánu zrušeno krajským soudem, takový orgán rozhodl znovu, ale posléze jeho původní rozhodnutí „obživlo“ po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Rozšířený senát pouze připustil, že se jedná o nežádoucí výsledek, který je obtížně řešitelný procesními instituty příslušných správních procesních předpisů.

21. Otázka, která vyvstala v nyní posuzované věci, přináší řadu dalších problémů. Správní orgán, který je povinen rozhodnout znovu po zrušení jeho rozhodnutí krajským soudem, tak totiž musí učinit v souladu s právním názorem krajského soudu, vyjádřeným ve zrušujícím rozhodnutí. Pokud ovšem řízení o kasační stížnosti nestaví běh lhůt ve smyslu § 41 s. ř. s., může mít v řadě případů následné zrušující rozhodnutí Nejvyššího správního soudu již jen akademický význam. Jakkoliv se totiž může právní názor krajského soudu ukázat nesprávným, již nebude existovat časový prostor k řešení toho, že správní orgán v souladu s ním musel rozhodnout.

22. Zároveň lze označit za nežádoucí stav, kdy bude jen obtížně možné předvídat použitelnost § 41 s. ř. s. na řízení o kasační stížnosti. Toto ustanovení by totiž nebylo možné použít, pokud bude napadeno zrušující rozhodnutí krajského soudu vydané v řízení o žalobě proti rozhodnutí (§ 65 a násl. s. ř. s.), ale použilo by se v případě, kdy bude napaden zamítavý rozsudek v řízení o žalobě proti rozhodnutí. I v případě zrušujícího rozsudku v řízení o žalobě proti rozhodnutí, resp. navazujícího řízení o kasační stížnosti, by se však § 41 s. ř. s. měl uplatnit, bude-li kasační stížnosti (třebas jen v ojedinělých případech) přiznán odkladný účinek.

23. Nejvyšší správní soud je přes popsané nežádoucí a snad i absurdní důsledky nastíněného řešení přesvědčen, že právě tento výklad odpovídá byt' jen nepřímou souvisejícímu usnesení rozšířeného senátu a výklad, podle kterého by byly s řízením o kasační stížnosti vždy spojeny účinky ve smyslu § 41 s. ř. s., by vedl k třebas jen nepřímému popření právního názoru rozšířeného senátu i rozsudku čj. 5 Afs 4/2008 - 108.

24. Dále je však třeba uvést, že se Nejvyšší správní soud ustanovením § 41 s. ř. s. ve své rozhodovací praxi již zabýval. Např. z rozsudku čj. 5 Afs 4/2008 - 108 a z rozsudku č. 2250/2011 Sb. NSS nelze vyčíst přímý názor na aplikovatelnost § 41 s. ř. s. na řízení o kasační stížnosti. Takový názor, a to přímo na řízení o kasační stížnosti žalovaného po zrušujícím rozsudku krajského soudu, lze však jednoznačně vyčíst z rozsudku ze dne 14. 5. 2009, čj. 9 Afs 75/2008 - 46, a na něj se odvolávajícího rozsudku ze dne 12. 5. 2010, čj. 8 Afs 58/2009 - 65.

25. Respektování právního názoru rozšířeného senátu a argumentace soudu v rozsudku čj. 5 Afs 4/2008 - 108 tak směřují k popření právního názoru vyjádřeného v rozsudcích čj. 9 Afs 75/2008 - 46 a čj. 8 Afs 58/2009 - 65. Naopak respektování právních závěrů vyjádřených v obou posledně citovaných rozsudcích by vedlo k třebas nepřímému, ale faktickému popření právního názoru vyjádřeného v usnesení rozšířeného senátu, a také k popření argumentačních východisek vyjádřených v rozsudku čj. 5 Afs 4/2008 - 108.

26. Řešení tohoto rozporu je možné pouze jednoznačným popřením názoru vyjádřeného v rozsudcích čj. 9 Afs 75/2008 - 46 a čj. 8 Afs 58/2009 - 65, nebo modifikací právních závěrů vyjádřených v usnesení rozšířeného senátu č. 1255/2007 Sb. NSS tak, aby nečinily právní názor vyjádřený v rozsudcích čj. 9 Afs 75/2008 - 46 a čj. 8 Afs 58/2009 - 65 zjevně absurdním. Obě varianty jsou ovšem možné pouze cestou rozhodnutí rozšířeného senátu. Osmý senát proto postoupil věc podle § 17 odst. 1 s. ř. s. rozšířenému senátu.

27. Již nad rámec nutného odůvodnění předkládající senát podotýká, že stavění běhu lhůt týkajících se daní v důsledku probíhajícího řízení u správních soudů je nyní výslovně upraveno i v § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu (nového, resp. zákona č. 280/2009 Sb.). Nejvyšší správní soud však dosud neměl příležitost přistoupit k výkladu tohoto ustanovení.

Poučení: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: JUDr. Josef Baxa, JUDr. Jakub Camrda, JUDr. Miluše Došková, JUDr. Michal Mazanec, JUDr. Karel Šimka, JUDr. Marie Turková a JUDr. Jaroslav Vlašín. Účastníci mohou namítnout podjatost těchto soudců do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení (§ 8 odst. 1 s. ř. s.).

V Brně 30. srpna 2011

JUDr. Jan Passer
předseda senátu