



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **ARTA REAL, k. s.**, se sídlem Přístavní 321/14, Praha 7, zastoupena Mgr. Karlem Somolem, advokátem se sídlem Karlovo náměstí 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 6. 2015, č. j. 8 Af 67/2013 – 67,

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 :

Včas podanou kasační stížností se žalobkyně - ARTA REAL, k. s. domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 24. 6. 2015, č. j. 8 Af 67/2013 – 67, a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Městský soud Praze (dále též „městský soud“) napadeným rozsudkem ze dne 24. 6. 2015, č. j. 8 Af 67/2013 – 67, zamítl žalobu společnosti ARTA REAL, k. s., kterou se domáhala přezkoumání a zrušení rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (dále také „žalovaný“) ze dne 18. 5. 2009, č. j. 6265/09-1500-106932, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 7 (dále též „správce daně“) ze dne 5. 2. 2009, č. j. 16057/09/007913107556, o zastavení řízení dle § 27 odst. 1 písm. d) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodné době (dále také zákon o správě daní a poplatků).

Městský soud v odůvodnění svého rozsudku nejprve předestřel podání účastníků řízení a skutkové okolnosti projednávané věci, kterou bylo posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně o zastavení řízení ve věci dodatečného daňového přiznání žalobkyně na daň z příjmů právnických osob za rok 2001 (dále jen „daň“). Posouzení zákonnosti rozhodnutí žalovaného bylo vybudováno na premise, že dodatečné daňové přiznání žalobkyně ze dne 1. 12. 2008 bylo podáno až po uplynutí lhůty k vyměření daně žalobkyni (§ 47 zákona o správě daní a poplatků), která již marně uplynula k 31. 12. 2006. Tento správní soud vázán právním názorem obsaženým v předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2013, č. j. 7 Afs 89/2013 - 17, poté dospěl k závěru, že žaloba není opodstatněná.

Městský soud při svém novém rozhodování především nesouhlasil se závěrem žalobkyně, že by úkonem, který měl mít za následek nový běh tříleté lhůty k vyměření daně (do 31. 12. 2008) bylo zjištění žalobkyně ze dne 12. 6. 2005 o existenci důvodů pro podání předchozího dodatečného daňového přiznání ze dne 13. 7. 2005. Správní soud se přitom opřel o judikaturní závěr Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96), který vyslovil, že úkonem přerušujícím prekluzivní lhůtu ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků může být jen takový úkon, který *„směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a daňový subjekt o něm musí být zpraven“*. Zejména z druhé podmínky je evidentní, že se musí jednat nikoliv o úkon žalobkyně, ale o úkon učiněný vůči žalobkyni jako daňovému subjektu, tj. o úkon správce daně. Žalobkyní dovozované zjištění však takovým úkonem v žádném případě není. Správní soud poukázal v této souvislosti i na další relevantní judikaturní názor vyslovený v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 50/2013 - 26. Jestliže tedy žalobkyně ve své žalobě tvrdila, že ve věci jí podaného dodatečného daňového přiznání na daň z příjmů za rok 2001 ze dne 1. 12. 2008 byla zachována lhůta k vyměření daně, potom její názor musel být tímto soudem odmítnut. Vlastní zjištění žalobkyně již pojmově vylučuje, aby mohlo být úkonem přerušujícím běh prekluzivní lhůty stanovené v ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ve své žalobě žádný další relevantní úkon, který by mohl směřovat k vyměření daně, neoznačila a městský soud jej nezjistil ani z obsahu správního spisu, dospěl správní soud k závěru, že zcela ob stojí právní názor žalovaného o uplynutí lhůty k vyměření daně žalobkyni za rok 2001 již ke dni 31. 12. 2006. Podanou žalobu proto jako nedůvodnou zamítl.

Proti tomuto rozsudku městského soudu podala žalobkyně jako stěžovatelka (dále jen stěžovatelka“) včasnou kasační stížnost, kterou opřela o důvod uvedený v ust. § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka v čl. II. kasační stížnosti nejprve zrekapitulovala dosavadní průběh řízení, a to jak před správními orgány, tak i správními soudy. V čl. III. pak předestřela výklad ust. § 41 odst. 1 a ust. § 47 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků. S poukazem na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v usnesení ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, dovozuje, že se lhůta stanovená v ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků na určitá řízení vůbec nevztahuje, resp. cit.: *„má vliv pouze na zahájení tohoto řízení a nikoliv na jeho další průběh, což je právě i případ řízení o dodatečném daňovém přiznání. Toto řízení je nutné pouze dokončit v rámci hraniční desetileté*

pokračování

lhůty uvedené v ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, která je v daném případě objektivní lhůtou“. Z těchto důvodů proto dovozuje, že v jejím případě byly zachovány lhůty k podání sporného dodatečného daňového přiznání. Konkrétně byla zachována jak subjektivní jednoměsíční lhůta od zjištění důvodů pro podání dodatečného přiznání, tak i lhůta objektivní - zde lhůta 10-ti letá dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tento závěr vyplývá z okolnosti, že správce daně musí mít zachovanu povinnost (oprávnění) prověřovat nově tvrzené skutečnosti v dodatečném přiznání i po uplynutí lhůty dle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Nelze totiž připustit, aby správce daně nemohl o daňové povinnosti rozhodnout věcně jen proto, že v průběhu řízení došlo k uplynutí prekluzivní lhůty dle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. Tříletá prekluzivní lhůta dle ust. § 47 odst. 1 téhož zákona se na řízení o dodatečném daňovém přiznání vztahuje, má však vliv pouze na zahájení tohoto řízení.

V čl. IV. kasační stížnosti pak stěžovatelka Nejvyššímu správnímu soudu předestírá, že v důsledku podání dodatečného daňového přiznání ze dne 13. 7. 2005 byla naplněna lhůta stanovená v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, a proto jedinou objektivní lhůtou k podání dodatečného daňového přiznání mohla být právě jen desetiletá lhůta dle ust. § 47 odst. 2 téhož zákona. Tuto skutečnost ale městský soud zcela ignoroval a nijak se jí nezabýval. Napadený rozsudek je proto i nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Podle stěžovatelky (čl. V. kasační stížnosti) městský soud navíc při svém opětovném rozhodování jen mechanicky odkázal na závěry předchozího zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu, ačkoliv ten celou záležitost neposuzoval věcně, ale pouze z procesní stránky, a vadně se zaměřil jen na „hledání úkonu“, jenž by měl vliv na počátek běhu nové lhůty k vyměření daně stěžovatelce podle jejího dodatečného přiznání z 1. 12. 2008. Městský soud se chybně upjal na prokázání toliko jediné okolnosti, a to, zda nastala skutečnost - byl proveden úkon, který by měl za následek běh nové prekluzivní lhůty k vyměření daně stěžovatelce dle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Městský soud měl spíše více odůvodnit, proč došlo k uplynutí lhůty k 31. 12. 2006, když právě podání dodatečného daňového přiznání dne 13. 7. 2005 mělo způsobit, že tříletá lhůta byla zachována. Stěžovatelka proto setrvává na svém názoru ze žalobního řízení, že relevantním úkonem, který měl za následek běh další prekluzivní lhůty k vyměření daně, bylo podání dodatečného daňového přiznání dne 13. 7. 2005, resp. okamžik zjištění důvodů k jeho podání. Správní soud se tak měl více zabývat posouzením účinků podání dodatečného daňového přiznání ze dne 13. 7. 2005, které právě způsobuje běh nové prekluzivní lhůty k vyměření daně dle jejího dodatečného přiznání ze dne 1. 12. 2008.

V neposlední řadě městský soud vadně posoudil po právní stránce i otázku, resp. žalobní argumentaci, že úkonem ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků bylo „zjištění důvodu k podání DAP“ stěžovatelkou, a že právě to mělo za následek běh další lhůty (od 7/2005 do 31. 12. 2008) a další dodatečné daňové přiznání - sporné přiznání z 1. 12. 2008 mělo za následek běh lhůty k vyměření daně od 20. 11. 2008 do 31. 12. 2011.

Jelikož má stěžovatelka i za to, že je napadený rozsudek městského soudu dílem nepřezkoumatelný a dílem postavený na nesprávném posouzení právní otázky tímto správním soudem v předchozím řízení, navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení.

Žalované Odvolací finanční ředitelství předložilo ke kasační stížnosti stěžovatelky obsáhlé vyjádření, v němž uvedlo, že tento mimořádný opravný prostředek není opodstatněný. Městský soud se zcela správně a v intencích pokynu kasačního soudu obsaženého v předchozím zrušujícím rozsudku výslovně zabýval zásadní otázkou, kterou je, zda podání dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 12. 2008 bylo učiněno v prekluzivní lhůtě nebo až po jejím marném uplynutí (správní orgány dovodily ve svých rozhodnutích, když řízení o tomto dodatečném daňovém přiznání zastavily, že lhůta k vyměření daně z příjmů za rok 2001 stěžovatelce marně uplynula již ke dni 31. 12. 2006. Stěžovatelkou předestřené argumenty považuje žalovaný správní orgán za účelové a zavádějící. Je tomu tak proto, že se stěžovatelka snaží navodit stav, jakoby její dodatečné daňové přiznání bylo podáno včas a že až teprve po té došlo uplynutí prekluzivní lhůty. Tak tomu ale vůbec není. Lhůta k vyměření daně stěžovatelce uplynula již téměř dva roky před podáním jejího dodatečného daňového přiznání z 1. 12. 2008 (ke dni 31. 12. 2006). Ve světle toho je potom zcela lichá argumentace stěžovatelky, převzatá z jí poukazovaného judikátu Nejvyššího správního soudu (rozšířeného senátu) ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 73, a z něj dovozovaná argumentace desetiletou lhůtou k vyměření daně. Stejně tak je liché i nyní účelově podané tvrzení, že úkonem k vyměření daně ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků by mohlo být „zjištění stěžovatelky“ o možnosti podat dodatečné daňové přiznání, či samotný úkon stěžovatelky - podání dodatečného daňového přiznání- ať již dne 13. 7. 2005, či dne 1. 12. 2008. Tyto názory si odporují nejen navzájem, ale především odporují konstantní judikatuře Nejvyššího správního soudu, o kterou se důvodně opřely jak správní orgány, tak i městský soud v nyní napadeném rozsudku. Skutečnost se má totiž tak, že ve věci stěžovatelce stanovené daně bylo jediným relevantním úkonem ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků provedení daňové kontroly. Žádný relevantní jiný úkon v řízení o dani z příjmů stěžovatelky za rok 2001 nebyl ze strany správního orgánu učiněn. Tímto úkonem není ani zjištění důvodu pro podání dodatečného daňového přiznání, ani podání tohoto dodatečného přiznání a není jím ani konkludentní vyměření daně podle podaného dodatečného přiznání stěžovatelky ze dne 13. 7. 2005. Žalovaný tak považuje za souladný se zákonem závěr městského soudu, že k uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně stěžovatelce došlo ke dni 31. 12. 2006. Řízení o dodatečném přiznání žalobkyně ze dne 1. 12. 2008 bylo proto zcela v souladu se zákonem zastaveno podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud podanou kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou.

Z obsahu předložených spisů vyplynuly následující tyto zásadní skutkové okolnosti. Stěžovatelka dne 1. 7. 2002 podala řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 2001. Dne 4. 2. 2003 byla u stěžovatelky zahájena daňová kontrola této daně, která byla následně ukončena bez zjištění dne 24. 5. 2005. Dne 13. 7. 2005 podala stěžovatelka v pořadí první dodatečné daňové přiznání (na daňovou povinnost nižší o 9.348.670 Kč). Tato daň byla stěžovatelce vyměřena konkludentně ke dni 1. 8. 2005. Dne 1. 12. 2008 podala stěžovatelka v pořadí druhé dodatečné daňové přiznání na daň z příjmů právnických osob za rok 2001. Zde stěžovatelka vyčíslila výši daně částkou nižší o 30.061.630 Kč. Řízení o dodatečném vyměření daně stěžovatelce bylo správcem daně zastaveno podle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků dne 5. 2. 2009, pod č. j. 16057/09/007913107556, a to z důvodu zmeškání prekluzivní lhůty k vyměření daně (před podáním dodatečného daňového přiznání). Odvolání stěžovatelky proti

pokračování

rozhodnutí o zastavení řízení bylo zamítnuto rozhodnutím Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 18. 5. 2009, č. j. 6265/09-1500-106932. Správní orgány vybudovaly rozhodnutí na skutkovém zjištění, že ve věci daně z příjmů stěžovatelky za rok 2001 došlo k marnému uplynutí lhůty k vyměření daně stěžovatelce ke dni 31. 12. 2006 a že druhé dodatečné daňové přiznání stěžovatelky jí bylo podáno za stavu, kdy již o výši této daně nemohlo být rozhodnuto (z důvodu uplynutí lhůty k vyměření daně). K podané žalobě stěžovatelky městský soud nejprve napadené rozhodnutí odvolacího správního orgánu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Učinil tak svým rozsudkem ze dne 31. 7. 2013, č. j. 8 Ca 193/2009-33. Tento rozsudek městského soudu zrušil Nejvyšší správní soud svým rozsudkem ze dne 10. 10. 2013, č. j. 7 Afs 89/2013 - 17, a to z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti. Městský soud poté o žalobě stěžovatelky rozhodl nově dne 24. 6. 2015, pod č. j. 8 Af 67/2013 - 67, a to tak, že podanou žalobu zamítl jako nedůvodnou. Zákonnost tohoto v pořadí druhého rozsudku městského soudu je předmětem nyní Nejvyšším správním soudem posuzované kasační stížnosti stěžovatelky.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost není opodstatněná.

Vzhledem k tomu, že v projednávané věci je posuzována zákonost již druhého rozsudku městského soudu, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve otázkou přípustnosti kasační stížnosti ve smyslu ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.

Podle tohoto ustanovení je kasační stížnost nepřípustná proti rozhodnutí, jímž soud rozhodl znovu poté, kdy jeho původní rozhodnutí bylo zrušeno Nejvyšším správním soudem; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

Ze zákazu opakované kasační stížnosti judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu dovodila nad rámec doslovného znění ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. výjimky, jejichž respektování znamená dodržení smyslu a účelu rozhodování Nejvyššího správního soudu. Judikatura dovodila, že citované ustanovení nelze vztáhnout zejména na případy, kdy Nejvyšší správní soud vytýká nižšímu správnímu soudu procesní pochybení nebo nedostatečně zjištěný skutkový stav, případně nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí. Odmítnutí kasační stížnosti za tohoto procesního stavu by znamenalo odmítnutí věcného přezkumu rozhodnutí z pohledu aplikace hmotného práva. I tyto výjimky je nutno vnímat v kontextu citovaného ustanovení, tedy tak, že námitky opakované kasační stížnosti se musí pohybovat v rámci již vysloveného právního názoru či pokynu, tj. v mezích závěrů Nejvyššího správního soudu, které v dané věci vyslovil, anebo musí směřovat k právní otázce v první kasační stížnosti neřešené proto, že – zejména pro vadný procesní postup nebo vadu obsahu rozhodnutí krajského soudu – řešena být nemohla. Pokud by se ovšem mimo tyto výjimky připustil stav, že v opakovaných kasačních stížnostech účastníci mohou měnit jejich rozsah a důvody mimo rámec předchozího závazného právního názoru či pokynu, zákaz opakovaného projednání věci Nejvyšším správním soudem by se tím popřel. Citované ustanovení tedy limituje přípustnost kasační stížnosti ve vztahu k otázkám již dříve v téže věci Nejvyšším správním soudem závazně posouzeným. Obdobně

je třeba nahlížet na námitky, které účastník řízení ve své první kasační stížnosti neuplatnil, ačkoliv je uplatnit mohl (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, které bylo publikováno ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 2365/2011). Námitky, které již byly předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu v řízení o předchozí kasační stížnosti, a námitky, které nebyly v předchozí kasační stížnosti uplatněny, ačkoliv uplatněny být mohly, je tedy nutno považovat za nepřipustné (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2010, č. j. 2 As 67/2010 - 105, nebo ze dne 6. 8. 2012, č. j. 2 As 40/2012 - 36, které jsou dostupné na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud zrušil svým předcházejícím rozsudkem ze dne 10. 10. 2013, č. j. 7 Afs 89/2013 - 17, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 7. 2013, č. j. 8 Ca 193/2013 - 33. Učinil tak pro zásadní vady řízení před městským soudem (z důvodu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů). Městský soud se totiž nezabýval rozhodnou skutkovou okolností posuzované věci, a to, zda bylo stěžovatelkou dodatečné daňové přiznání podáno včas či nikoliv. Nejvyšší správní soud proto ve svém předchozím zrušujícím rozsudku městskému soudu uložil, aby se důkladně zabýval skutkovou otázkou, zda stěžovatelka své dodatečné daňové přiznání ze dne 1. 12. 2008 podala v otevřené prekluzivní lhůtě k vyměření daně za rok 2001, či již po jejím uplynutí. V dalším řízení byl proto městský soud povinen zkoumat, zda ob stojí rozhodnutí správce daně a žalovaného o zastavení řízení dle ust. § 27 odst. 1 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, bylo-li postaveno na úvaze, že toto dodatečné přiznání k dani ze dne 1. 12. 2008 bylo podáno až po uplynutí lhůty k vyměření daně stěžovatelce či nikoliv. Podle správních orgánů tato lhůta měla marně uplynout již ke dni 31. 12. 2006.

Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud zrušil svým předchozím rozsudkem napadený rozsudek městského soudu ze dne 31. 7. 2013, č. j. 8 Ca 193/2013 - 33, pro zásadní vadu řízení a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení, nevyslovil v tomto kasatorním rozsudku závazný právní názor k věci samé. Z pohledu procesní situace proto nepřichází v úvahu odmítnutí nyní projednávané kasační stížnosti z důvodu uvedeného v ust. § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s., které by znamenalo nepřipustné odmítnutí věcného přezkumu soudního rozhodnutí z hlediska hmotného práva. Z tohoto důvodu a důvodů uvedených shora proto Nejvyšší správní soud přistoupil k věcnému projednání kasační stížnosti žalobkyně.

Jelikož stěžovatelka napadá rozsudek městského soudu nejen z důvodu podřaditelného ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, ale také pro jeho nepřezkoumatelnost, zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve vznesenou námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Je tomu tak proto, že by bylo přinejmenším předčasné, aby se kasační soud nejprve zabýval právním posouzením věci samé, bylo-li by současně napadené rozhodnutí skutečně nepřezkoumatelné. Dále také proto, že pokud by za tohoto stavu sám přezkoumal nepřezkoumatelný rozsudek, nutně by zatížil i své rozhodnutí totožnou nepřezkoumatelností.

Nejvyšší správní soud při posuzování nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu vychází z ustálené judikatury Ústavního soudu (např. nálezy Ústavního soudu ze dne

pokračování

20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, uveřejněný pod č. 34 ve svazku č. 3 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, náleží Ústavního soudu ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, uveřejněný pod č. 85 ve svazku č. 8 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu), podle níž jedním z principů, které představují součást práva na řádný a spravedlivý proces, jakož i pojem právního státu (čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, čl. 1 Ústavy), jež vylučuje libovůli při rozhodování, *je i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit* (ve správním soudnictví podle ust. § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění rozhodnutí proto musí především vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.

Nejvyšší správní soud nepominul ani náleží Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), v němž Ústavní soud vyslovil, že *„odůvodnění rozhodnutí soudu jednajícího a rozhodujícího ve správním soudnictví, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodné skutečnosti, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena“*. Ostatně Ústavní soud i v nálezu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08 (dostupný na www.nalus.usoud.cz), rovněž konstatoval, že: *„Soudy jsou povinny svá rozhodnutí řádně odůvodnit; jsou povinny též vysvětlit, proč se určitou námitkou účastníka řízení nezabývaly (např. proto, že nebyla uplatněna v zákonem stanovené lhůtě). Pokud tak nepostupují, porušují právo na spravedlivý proces garantované čl. 36 odst. 1 Listiny“*.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí správních soudů se Nejvyšší správní soud zabýval ve své judikatuře již dříve. Bylo tomu tak např. v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, který byl uveřejněn pod č. 244/2004 Sbírky rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, v němž vyložil, že: *„Za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, která zkoumají správní úkon z jiných než žalobních důvodů (pokud by se nejednalo o případ zákonem předpokládaného přezkumu mimo rámec žalobních námitek), jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné“*. Stejně tak tomu bylo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, který byl publikován ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 133/2004, v němž tento soud vyslovil názor, že: *„Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění soudního rozhodnutí. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Za takové vady lze považovat případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny“*. Nejvyšší správní soud též vyslovil v rozsudku ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, dostupném na www.nssoud.cz, že pokud *„z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy, pak je třeba pokládat takové rozhodnutí za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů a tím i nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.“*. V rozsudku ze dne

21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008 - 75, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud judikoval, že: „Rozhodnutí krajského soudu je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, pokud z něho jednoznačně nevyplývá, podle kterých ustanovení a podle jakých právních předpisů byla v kontextu podané správní žaloby posuzována zákonnost napadeného správního rozhodnutí“.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní soud za rozhodný a jak uvažil o pro věc zásadních skutečnostech (uplatněných žalobních bodech), resp. jak se vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací a jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní soud vyšel a jak o něm uvažil. Co do rozsahu přezkoumávání správního rozhodnutí (po věcné stránce) je pak správní soud, nestanoví-li zákon jinak (srov. ust. § 75 odst. 2 s. ř. s. v návaznosti na ust. § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), vázán dispoziční zásadou. Tato zásada však není použitelná v otázkách, ke kterým je správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti. Ponechat stranou nelze ani okolnost, že odůvodnění soudního rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči němu ze strany účastníků řízení (obdobně a bez výjimky to platí i pro správní rozhodnutí). Pokud by soudní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na žalobní námitky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, pomíjelo by jednotlivá podání žalobce a námitky v nich uvedené, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost.

Rozsudek městského soudu není nepřezkoumatelný.

Z napadeného rozsudku městského soudu je zřejmé, že se tento soud při svém nynějším rozhodování již důsledně zaměřil na posouzení zásadní otázky, a to, zda bylo dodatečné daňové přiznání stěžovatelky ze dne 1. 12. 2008 podáno v otevřené prekluzivní lhůtě nebo až po jejím marném uplynutí. Dospěl-li by po posouzení skutkových okolností projednávané věci k závěru, že k 1. 12. 2008 byla u stěžovatelky lhůta k vyměření daně zachována, musel by dojít ke stejnému závěru jako v prvním rozsudku a napadené správní rozhodnutí by musel zrušit s poukazem na uváděnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (sp. zn. 7 Afs 230/2007). Tak tomu ale nebylo. Městský soud se nyní již důsledně zabýval možnými úkony, které by mohly mít za následek přerušení lhůty k vyměření daně stěžovatelce, zejména pak těmi, o které se opírala sama stěžovatelka. Dospěl při tom k závěru, že skutečnosti – úkony, od nichž běh nové prekluzivní lhůty dovozuje stěžovatelka (zjištění důvodu k podání dodatečného daňového přiznání, podání dodatečného daňového přiznání, konkludentní rozhodnutí o dani), nejsou úkony, s nimiž by zákon o správě daní a poplatků, či soudní judikatura spojovaly takový zásadní právní následek, jakým je přerušení běhu prekluzivní lhůty a běh lhůty nové. Jelikož žádný takový úkon městský soud sám neshledal ani po posouzení obsahu správního spisu, nutně dospěl k totožnému závěru jako správní orgán, a to, že prekluzivní lhůta k vyměření daně z příjmů právnických osob stěžovatelce za zdaňovací období roku 2001 u stěžovatelky uplynula již ke dni 31. 12. 2006. Tento názor městského soudu je zcela srozumitelný, určitý a nyní i skutkově podložený. Odůvodnění vyslovených názorů městského soudu, zejména ve vztahu k popření dovozovaných účinků vlastních úkonů stěžovatelky na běh zákonné prekluzivní lhůty, je též dostatečně přezkoumatelné. Vzhledem k tomu, že je

pokračování

z povahy věci vyloučeno, aby úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byl úkon samotné stěžovatelky, popřípadě jen její subjektivní zjištění a městský soud se při svém rozhodování vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací stěžovatelky, je napadený rozsudek nejen přezkoumatelný, ale i věcně správný.

Pokud stěžovatelka dovozuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku z toho důvodu, že se městský soud detailně nezabýval premisou o desetileté objektivní prekluzivní lhůtě k doměření daně stěžovatelce na základě podaného dodatečného daňového přiznání, je třeba i tuto argumentaci odmítnout. Je tomu tak proto, že stěžovatelka svou žalobu vybudovala na premise zachování tříleté objektivní lhůty k vyměření daně v důsledku vlastních úkonů (podání dodatečného přiznání dne 13. 7. 2005 a 1. 12. 2008, či zjištění důvodů k podání těchto přiznání), které však nejsou úkony dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků. Nejzažší destiletá lhůta k vyměření daně, by mohla přijít v úvahu jen na základě judikатурních úvah Nejvyššího správního soudu, o které se opřel městský soud ve zrušeném rozsudku. To vše ale za skutkového stavu, kdyby sice došlo k podání dodatečného přiznání ve tříleté lhůtě dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků, ale k vyměření daně by mělo dojít až po uplynutí této tříleté lhůty. O tento případ však v projednávané věci evidentně nejde. Nelze tak ze strany stěžovatelky jakkoliv dovozovat nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu z toho důvodu, že nereagoval na až nyní v kasační stížnosti predestíranou argumentaci o objektivní prekluzivní lhůtě v délce trvání deseti let, která nadto nemá oporu v obsahu zjištěného skutkového stavu věci.

Stěžovatelka se také mýlí, dovozuje-li, že se městský soud vadně upjal k nalezení, objasnění a prokázání úkonu, který by ve smyslu ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků měl za následek běh nové - tříleté prekluzivní lhůty k vyměření daně stěžovatelce, a proto je jeho rozsudek také nepřezkoumatelný, resp. zda zde byl úkon, který by prodloužil běh prekluzivní lhůty k vyměření daně i za datum 31. 12. 2006, ze kterého vyšly správní orgány, a tuto úvahu více neodůvodnil. Je tomu tak proto, že mu takový postup uložil Nejvyšší správní soud v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 10. 10. 2013, č. j. 7 Afs 89/2013 - 17, kterým byl vázán. Dále pak proto, že právě otázka - ke kterému dni došlo ve věci daně z příjmů stěžovatelky za rok 2001 k uplynutí lhůty k vyměření - je prvořadá k posouzení zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Tomuto požadavku městský soud vyhověl. Zabýval se i sekundárními otázkami, např. zda lze za úkony považovat dovozované úkony stěžovatelkou či nikoliv. Nelze proto přisvědčit stěžovatelce že by městský soud v této souvislosti zatížil svůj rozsudek vytýkanou nepřezkoumatelností.

Rozsudek městského soudu není též nezákonný pro nesprávné posouzení právní otázky soudem v předešlém řízení.

Stěžovatelka namítala, že městský soud vadně po právní stránce uvažil otázku uplynutí prekluzivní lhůty k vyměření daně stěžovatelce podle jí podaného dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 12. 2008. Argumentuje při tom tak, že v jejím případě ještě nedošlo k uplynutí zákonné prekluzivní lhůty dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ust. § 41 odst. 1 věty první až čtvrté zákona o správě daní a poplatků, zjistí-li daňový subjekt, že jeho daňová povinnost má být vyšší nebo daňová ztráta nižší než jeho poslední známá daňová povinnost, je povinen předložit do konce měsíce následujícího po tomto zjištění dodatečné přiznání nebo hlášení. V dodatečném daňovém přiznání nebo hlášení uvede daňový subjekt i den zjištění důvodů pro jeho podání. V této lhůtě je dodatečná daň též splatná. Nestanoví-li tento nebo jiný daňový zákon jinak, dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší lze podat za podmínek stanovených v odstavci 4, a to ve stejné lhůtě, která je stanovena pro dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost vyšší nebo daňovou ztrátu nižší; účinky nastávají dnem uplynutí lhůty pro jeho podání.

Podle ust. § 41 odst. 4 věty první zákona o správě daní a poplatků dodatečné daňové přiznání nebo hlášení na daňovou povinnost nižší nebo daňovou ztrátu vyšší proti poslední známé daňové povinnosti, lze platně podat jen tehdy, nejsou-li splněny podmínky pro užití mimořádných opravných prostředků podle § 54 a 55b, a to do lhůty stanovené v § 47 odst. 1, není-li zvláštním předpisem stanoveno jinak.

Podle ust. § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce 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.

Podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti 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.

Z předestřené dikce ust. § 41 odst. 1 a 4 zákona o správě daní a poplatků lze tedy dovodit, že lhůty, v nichž lze podat dodatečné daňové přiznání, ať již na daň vyšší nebo nižší, resp. daňovou ztrátu nižší nebo daňovou ztrátu vyšší, jsou v podstatě identické a není třeba mezi nimi činit rozdíly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 20/2006, který je dostupný na www.nssoud.cz). To znamená, že stěžovatelka, chtěla-li by, aby o její dani, vyčíslené v příslušném dodatečném daňovém přiznání, bylo meritorně (věcně) rozhodnuto, musela by jej bezpodmínečně podat v subjektivní prekluzivní lhůtě 1 měsíce ode dne zjištění důvodů k jeho podání a v objektivní lhůtě dle ust. § 47 zákona o správě daní a poplatků.

V projednávané věci stěžovatelka deklarovala, a nebylo to ani rozporováno správními orgány, že okamžikem zjištění důvodů k podání jejího dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 12. 2008 byl den 20. 11. 2008 (str. 1 tohoto přiznání). Lze proto konstatovat, že subjektivní 1 měsíční lhůta k podání dodatečného daňového přiznání ze strany stěžovatelky byla zachována.

pokračování

Nebyla však již zachována objektivní lhůta k podání tohoto dodatečného přiznání, neboť lhůta k vyměření daně stěžovatelce již marně uplynula ke dni 31. 12. 2006, jak správně dovodil žalovaný a v nyní přezkoumávaném rozsudku i městský soud.

Stěžovatelce počala běžet prekluzivní lhůta k vyměření daně (daně z příjmů právnických osob za rok 2001) ode dne 31. 12. 2001. Pokud by ve věci této daně stěžovatelky nebyl ze strany správce daně učiněn žádný úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, uplynula by prekluzivní lhůta k vyměření daně a současně objektivní lhůta k podání dodatečného daňového přiznání dne 31. 12. 2004. Protože však ze strany správce daně došlo protokolem ze dne 4. 2. 2003, č. j. 25259/03/001931/1348, k zahájení daňové kontroly a tento úkon je úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 téhož zákona, počala v důsledku tohoto úkonu běžet ode dne 31. 12. 2003 nová lhůta k vyměření daně žalobkyni, jejíž konec by jinak připadl na 31. 12. 2006.

Jelikož ve věci daně z příjmů stěžovatelky za rok 2001 nebyl správcem daně do 31. 12. 2006 učiněn žádný kvalifikovaný úkon, který by byl způsobilý ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků mít za následek běh nové prekluzivní lhůty, připadl konec zákonné prekluzivní lhůty k vyměření daně stěžovatelce v konečném důsledku na den 31. 12. 2006. Pokud proto podala stěžovatelka dodatečné daňové přiznání až dne 1. 12. 2008, zmeškala objektivní lhůtu k podání dodatečného daňového přiznání ve smyslu ust. § 41 zákona o správě daní a poplatků.

Na uvedeném závěru nemůže ničeho změnit ani nyní stěžovatelkou poukazované skutečnosti - úkony, resp. vlastní zjištění důvodů pro podání dodatečných daňových přiznání ze dnů 12. 6. 2005 nebo 30. 11. 2008, či samotné úkony stěžovatelky - podání dodatečných daňových přiznání dne 13. 7. 2005 nebo 1. 12. 2008, ani konkludentní vyměření daně stěžovatelce podle jejího v pořadí prvního dodatečného daňového přiznání ze dne 13. 7. 2005. Jedná se sice o úkony a skutečnosti předpokládané zákonem o správě daní a poplatků v daňovém řízení, z hlediska běhu zákonné lhůty k vyměření daně jde ale o skutečnosti bezvýznamné, nemající důsledky pro běh a trvání lhůty k vyměření či doměření daně stěžovatelce za rok 2001, ani ve vztahu k zachování lhůt k podání dodatečného daňového přiznání žalobkyně ze dne 1. 12. 2008.

Je tomu tak proto, že nejde o kvalifikované úkony podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které by mohly mít za následek běh nové prekluzivní lhůty k vyměření daně. Otázkou těchto „kvalifikovaných úkonů“ se opakovaně zabýval Nejvyšší správní soud již dříve. Bylo tomu tak např. v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, který byl publikován pod č. 953/2006 Sb. NSS, v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2007, č. j. 8 Afs 19/2006 - 72, a v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, které jsou dostupné na www.nssoud.cz. Při tom nyní rozhodující 7. senát Nejvyššího správního soudu neshledal důvodu k tomu, aby se od těchto ustálených judikatorních závěrů jakkoliv odchýlil.

Jelikož Nejvyšší správní soud - obdobně jako městský soud - neshledal, že by v průběhu řízení před správními orgány v projednávané věci stěžovatelky byly učiněny další úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které by měly za

následek běh nové prekluzivní lhůty k vyměření daně, resp. objektivní lhůty k podání dodatečného daňového přiznání na dani z příjmů právnických osob žalobkyně za rok 2001, dovodil, že dodatečné přiznání žalobkyně ze dne 1. 12. 2008 bylo podáno opožděně. Městský soud proto nepochybil, pokud žalobu stěžovatelky zamítl jako nedůvodnou.

Stěžovatelka se mýlí, pokud nyní dovozuje, že v její věci měla být objektivní lhůtou k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 1. 12. 2008 nejzazší prekluzivní desetiletá lhůta k vyměření daně. Jak Nejvyšší správní soud již uvedl shora, desetiletou nejzazší lhůtu k vyměření daně by bylo možno aplikovat tehdy, podala-li by stěžovatelka své dodatečné daňové přiznání ze dne 1. 12. 2008 v otevřené prekluzivní lhůtě k doměření daně - tj. do 31. 12. 2006 (k čemuž ovšem nedošlo) a současně by správce daně do nejzazšího dne této lhůty (31. 12. 2006) o dodatečně přiznané dani stěžovatelky nerozhodl. Je proto třeba odmítnout nynější argumentaci stěžovatelky vycházející z judikатурních úvah usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 - 12, bod 37, které je dostupné na www.nssoud.cz. Vyslovené úvahy rozšířeného senátu totiž vyšly z jiných skutkových okolností. Konkrétně z toho, že v modelovém případě by bylo dodatečné daňové přiznání podáno sice ve lhůtě k vyměření daně (§ 47 odst. 1 a odst. 2 věty první zákona o správě daní a poplatků), ale správce daně by v této lhůtě již nestačil o dani pravomocně rozhodnout. O takový případ však v projednávané věci nešlo. Stěžovatelka své dodatečné daňové přiznání z 1. 12. 2008 podala až téměř 2 roky po té, co uplynula lhůta, ve které jí ještě bylo možno vyměřit daň z příjmů za rok 2001, tedy opožděně.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost směřující proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 6. 2015, č. j. 8 Af 67/2013 - 67, protože není důvodná (§ 110 odst. 1 poslední věta s. ř. s.).

Ve věci rozhodl v souladu s ust. § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s ust. § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci úspěch neměla, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému podle obsahu spisu žádné náklady v řízení o kasační stížnosti před soudem nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. září 2015

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu

