



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **CZT a. s.**, se sídlem Piletická 486, Hradec Králové, zastoupen JUDr. Vladimírem Dvořáčkem, advokátem se sídlem Sokolovská 32/22, Praha 8, proti žalovanému: **Generální finanční ředitelství**, se sídlem Lazarská 15/7, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2018, č. j. 29 Af 89/2015 - 195,

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 :

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 3. 10. 2014, č. j. 26085/14/5000-14306-711377, Odvolací finanční ředitelství zamítlo návrh žalobce na obnovu řízení ve věci penále souvisejícího s daní z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za zdaňovací období měsíců února až listopadu roku 2006 (dále také „rozhodnutí o obnově“).

[2] Rozhodnutím ze dne 16. 7. 2015, č. j. 45234/15/7100-20117-010435, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí o obnově a toto rozhodnutí potvrdil (dále také „rozhodnutí o odvolání“).

II.

[3] Žalobce podal proti rozhodnutí o odvolání žalobu ke Krajskému soudu v Brně. Uvedl, že DPH mu byla správcem daně doměřena z důvodu doměření spotřební daně orgány celní správy v souvislosti s doutníky Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin. Vzhledem k tomu, že následně došlo ke zrušení rozhodnutí stanovujících spotřební daň, došlo *ex lege* i k zániku doměřené DPH. Existuje-li příčinná souvislost mezi doměřením

spotřební daně a doměření DPH a bylo-li doměření spotřební daně zrušeno, jsou zde dány důvody obnovy i pro řízení týkající se DPH, a to i ve fázi platební. Tytéž důvody pro obnovu řízení, které lze použít v řízení vyměřovacím lze využít pro obnovu řízení i ve fázi placení daní (tj. ve vztahu k penále).

III.

[4] Krajský soud žalobu zamítl shora označeným rozsudkem, ve kterém uvedl, že správní soudy se již argumenty žalobce zabývaly. Krajský soud odkázal na řízení vedená u něj pod sp. zn. 29 Af 31/2014 a sp. zn. 29 Af 65/2014 a na navazující rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017 - 45, a ze dne 7. 12. 2017, č. j. 1 Afs 104/2017 - 34 (zabývající se obnovou řízení ve věci doměření samotné DPH a obnovou řízení ve věci osvědčení pozbytí účinnosti posečkaní a úroků z posečkané částky). Krajský soud zdůraznil, že penále má akcesorickou povahu; platební výměry na penále jsou odvislé od existence rozhodnutí, na jehož základě vznikla povinnost penále uhradit. Takovými rozhodnutími byla v projednávané věci rozhodnutí stanovující samotnou daň z přidané hodnoty, která nebyla nijak dotčena (změněna, zrušena) – řízení o nich nešlo obnovit z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (ke kterému došlo zejména z toho důvodu, že žalobce proti rozhodnutím týkajícím se DPH nebrojil správní žalobou). V rámci posouzení návrhu na obnovu řízení ve věci penále nelze přestoupit mantinely vytvořené existujícím a účinným rozhodnutím o stanovení daňové povinnosti. Soud odmítl i názor žalobce o *ex lege* zániku daňové povinnosti na DPH. Podle krajského soudu nelze přijmout ani tvrzení žalobce, že v rámci obnovy řízení při placení daně lze úspěšně uplatňovat tytéž důvody jako v případě návrhu na obnovu vyměřovacího řízení. V případě obnovy řízení ve věci penále je možné tvrdit pouze okolnosti týkající se právě penále.

IV.

[5] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti zpochybnil závěry krajského soudu stran akcesorické povahy penále a ohledně nemožnosti namítat v návrhu na obnovu řízení ve vztahu k penále skutečnosti týkající se nikoliv penále, nýbrž samotného stanovení daňové povinnosti (se kterým penále souvisí). Takový náhled je podle stěžovatele z hlediska spravedlivého uspořádání vztahů neudržitelný. Stěžovatel neměl žádnou možnost jak se uvedenému penále bránit. V dalším bodě kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že zásadní překážkou napravení nastalého stavu je uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně ve vztahu k samotné DPH. Pro uplatnění práv daňového subjektu a ke stanovení daně odpovídající zákonu je však nutné tuto lhůtu prolomit. Toho lze docílit buď tak, že k prekluzi nebude přihlíženo, či tak, že bude uznáno přerušení běhu prekluzivní lhůty týkající se DPH po dobu soudního řízení týkajícího se spotřební daně [podle § 148 odst. 4 písm. a) a b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“)]. Správní soudy i Ústavní soud se uvedenou otázkou zabývaly nesprávně. K doměření DPH došlo nezákonně, protože je namístě upřednostnit principy spravedlnosti, ochrany vlastnictví a legitimního očekávání. Stěžovatel dále zpochybňoval soudy připomínanou existující možnost řešení nastalé situace spočívající v podání správní žaloby proti dodatečným platebním výměrům na DPH. Dovožoval hypotetické možnosti konce daného soudního sporu. Dále uvedl, že nápravu mohly sjednat i samy správní orgány, a to formou přezkumného řízení.

pokračování

Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil kasační stížností napadený rozsudek Krajského soudu v Brně a vrátil věc tomuto soudu k dalšímu řízení.

V.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že důvody kasační stížnosti shledává neopodstatněnými a naopak se plně ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu. Připomněl, že předmětem věci je obnova řízení týkající se penále souvisejícího s DPH, avšak stěžovatel předně namítá nesprávné vyměření DPH. Argumenty stěžovatele nadto již byly řešeny, a to jak před správními soudy, tak před Ústavním soudem. Navrhl proto zamítnutí kasační stížnosti.

VI.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Předmětem soudního přezkumu je otázka zákonnosti zamítnutí stěžovatelova návrhu na obnovu řízení ve věci penále vztahujícího se k dodatečně vyměřené DPH za zdaňovací období měsíců února až listopadu roku 2006.

[10] Řešený spor je součástí dlouholetého sporu, který stěžovatel vede s orgány celní správy a orgány finanční správy ohledně dodatečného vyměření spotřební daně a daně z přidané hodnoty týkající se doutníků Gullivers Standard, Gullivers Extra a Merlin. Z vyžádaných spisů k tomu vyplývá, že stěžovateli byla orgány celní správy doměřena spotřební daň a návazně pak i DPH (podle právní úpravy totiž spotřební daň tvoří součást základu daně z přidané hodnoty). V navazujícím řízení pak došlo na základě stěžovatelovy žaloby ke zrušení platebních výměrů na spotřební daň. Stěžovatel se nicméně žalobou nebránil i proti rozhodnutím týkajícím se DPH (tj. proti dodatečným platebním výměrům a proti souvisejícím rozhodnutím o zamítnutí odvolání proti těmto výměrům), tyto tak nadále existují v nezměněné podobě. Po skončení soudního sporu ohledně spotřební daně se pak pokoušel obnovit řízení týkající se DPH, nicméně mu bylo orgány finanční správy sděleno, že již uplynula prekluzivní lhůta, ve které by bylo možno tato řízení obnovit. Mimo obnovy řízení ve vztahu k samotné daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty stěžovatel mj. požadoval i obnovu řízení ve věci zákonného penále vzniklého právě v souvislosti s doměřením DPH, což je předmětem nyní posuzované věci. Podrobněji viz rekapitulaci obsaženou v rozsudku krajského soudu.

[11] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru o nemožnosti přenášení důvodů obnovy z řízení týkajícího se samotné daňové povinnosti stěžovatele do řízení týkajícího se souvisejícího penále (tj. do řízení ve fázi platební). Stěžovatel s tímto názorem nesouhlasí a odkazuje na skutkové okolnosti věci.

[12] Nejvyšší správní soud se uvedenou právní otázkou již zabýval. V rozsudku ze dne 7. 12. 2017, č. j. 1 Afs 104/2017 - 34 (týkajícím se stejných účastníků jako v nyní projednávané věci), uvedl následující: „Ve fázi placení daní již není možné přezkoumávat

správnost rozhodnutí, jímž byla daňovému subjektu uložena daňová povinnost (obdobně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004, 1182/2007 Sb. NSS či ze dne 25. 1. 2012, č. j. 1 Afs 77/2011 – 91, týkající se vztahu přezkumu penále a původní daňové povinnosti). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje s posouzením krajského soudu, který uvedl, že pravomocné a účinné rozhodnutí stanovující daňovou povinnost je mantinelem, který nemůže být překonán obnovou řízení ve fázi placení daní. Není možné přisvědčit konstrukci stěžovatelky, která s poukazem na zásadu správného zjištění a stanovení daně dovozuje, že rozhodnutí o DPH by mělo zaniknout ex lege. V případě, že daňový řád ani jiný předpis takový postup neumožňují, nelze jej v žádném případě dovozovat pouze z obecných zásad.“ K obsahově shodnému závěru ostatně dospěl zdejší soud i v rozsudku ze dne 8. 4. 2015, č. j. 6 Afs 58/2014 - 88 (týkajícím se opět nynějšího stěžovatele a jeho kasační stížnosti mířící proti úroku z posečkáni vzniklému právě v souvislosti s předmětnou daní z přidané hodnoty).

[13] Podotknuto budiž i to, že ústavní stížnost stěžovatele proti citovanému rozsudku č. j. 1 Afs 104/2017 - 34 byla Ústavním soudem odmítnuta pro zjevnou neopodstatněnost usnesením ze dne 17. 4. 2018, sp. zn. III. ÚS 757/18, ve kterém Ústavní soud uvedl: „*Za dané situace jsou z hlediska ústavnosti plně akceptovatelná rozhodnutí správních soudů, která podrobně rozvedla, že stěžovatelka nemohla být úspěšná s návrhem na obnovu řízení, který se týkal až fáze placení daní. Správní soudy zde poukázaly na existenci rozhodnutí o doměření daně z přidané hodnoty, která nebyla zrušena ani žádným způsobem změněna, a podrobně vyložily závěr, že ve fázi placení daní již nelze přezkoumávat správnost rozhodnutí o vyměření daně.*“

[14] V posuzovaném řízení (týkajícím se obnovy řízení ve věci penále) tedy skutečně nelze úspěšně namítat skutečnosti týkající se nesprávného doměření samotné daňové povinnosti na DPH (tj. skutečnosti ohledně zrušení doměření spotřební daně). Pro vznik penále je rozhodné, jak správně uvedl krajský soud, že nadále v nezměněné podobě existují rozhodnutí (dodatečné platební výměry a zamítavá rozhodnutí o odvolání proti nim) o stanovení daně z přidané hodnoty, ke které se penále vztahuje (srov. rozsudky zdejšího soudu ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006 - 93, a ze dne 25. 1. 2012, č. j. 1 Afs 77/2011 - 91). Tak tomu v projednávané věci nepochybně je (stěžovatel ostatně ani netvrdí opak).

[15] Uvádí-li stěžovatel, že uvedená rozhodnutí o stanovení daně z přidané hodnoty nadále právně existují jenom z důvodu uplynutí související prekluzivní lhůty pro stanovení daně (která zapříčinila nemožnost obnovy řízení ve věci stanovení DPH) a zpochybňuje-li současně, že bylo k uvedené prekluzi přihlédnuto a nebyl přijat jeho názor o jejím přerušení podle § 148 daňového řádu, je nutné jej odkázat opět na předešlá řízení, v rámci kterých byly tyto otázky řešeny.

[16] V rozsudku ze dne 25. 10. 2017, č. j. 2 Afs 76/2017 - 45, zabývajícím se právě návrhem stěžovatele na obnovu daňových řízení ve věci samotné DPH a během prekluzivní lhůty vztahující se k této dani zdejší soud uvedl: „*Jádrem přezkumu je otázka uplynutí objektivní prekluzivní lhůty pro povolení obnovy nalézacího řízení. Dle § 119 odst. 4 daňového řádu „[o]bnovu nalézacího řízení lze povolit nebo nařídit, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně“. Po uplynutí lhůty pro stanovení daně nelze obnovu řízení povolit na základě návrhu ani nařídit z moci úřední, daňový subjekt i správce daně jsou tudíž omezeni stejnou objektivní lhůtou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2015,*

pokračování

č. j. 10 Afs 174/2014 - 39). Pokud uplyne objektivní lhůta, je rovněž nepodstatné, zda uplynula také subjektivní lhůta k podání návrhu na obnovu řízení podle § 118 odst. 2 daňového řádu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 7 Afs 245/2016 - 34).

V posuzovaném případě návrh na obnovu řízení směřuje vůči doměření DPH za tabákové výrobky ve zdaňovacím období části roku 2006, přičemž součástí základu této daně je dle § 36 odst. 3 písm. b) zákona o DPH i spotřební daň. Prekluzivní lhůta pro stanovení daně počala běžet ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost“. Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07 (všechna zde citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>) stanovil, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dle § 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“. Za úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, který určuje nový běh prekluzivní tříleté lhůty k doměření daně, je nutno považovat daňovou kontrolu jako jeden celek. Byla-li správcem daně před uplynutím lhůty stanovené v § 47 odst. 1 citovaného zákona zahájena daňová kontrola, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52). Předmětem přezkumu je stanovení daně za zdaňovací období březen až listopad roku 2006. Prekluzivní lhůta počala běžet dne 31. 12. 2006 a měla uplynout dne 31. 12. 2009. Dne 18. 3. 2008 správce daně zahájil daňovou kontrolu, čímž došlo k přerušení běhu prekluzivní lhůty a nově tak měla končit dne 31. 12. 2011.

Dne 1. 1. 2011 nabyl účinnosti daňový řád. Podle přechodného ustanovení obsaženého v § 264 odst. 4 daňového řádu se lhůta k vyměření daně nemění, úkony, jež byly učiněny po 31. 12. 2010, se z hlediska možného přerušení nebo prodloužení prekluzivní lhůty pro vyměření nebo doměření daně započaté ještě za účinnosti předchozí právní úpravy řídí pravidly obsaženými v § 148 daňového řádu. Dle § 148 odst. 2 písm. b) a d) daňového řádu se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o jeden rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně či k oznámení rozhodnutí ve věci opravného prostředku. K oznámení dodatečných platebních výměrů došlo dne 13. 5. 2011 a k oznámení rozhodnutí o odvolání dne 19. 9. 2011. Tyto skutečnosti vedly k prodloužení lhůty o jeden rok, tedy do 31. 12. 2012. Stěžovatelka návrh na obnovu řízení podala dne 28. 2. 2013, tedy po uplynutí lhůty pro stanovení daně a tím i objektivní lhůty pro obnovu řízení dle § 119 odst. 4 daňového řádu.

K okamžiku skončení prekluzivní lhůty stěžovatelka uvádí, že lhůta dne 31. 12. 2012 nemohla uběhnout, neboť dle § 148 odst. 4 písm. b) neběžela po dobu „řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně“. Nejvyšší správní soud k tomuto konstatuje, že § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu je nutné aplikovat vždy v situaci, kdy soud rozhoduje o otázce, která je nezbytná pro správné stanovení daně. Aplikace ustanovení má své limity, protože soudy řeší mnohé otázky, které mohou mít v konečném důsledku vliv na správné stanovení daně, avšak ne každé takové rozhodnutí může vyvolat stavění lhůty pro stanovení daně. Dotčené ustanovení se proto aplikuje jen v řízeních, která mají zásadní

význam pro stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 8. 2016, č. j. 3 Afs 243/2015 – 28). Uvedený závěr podporuje i odborná literatura, která uvádí, že „[v] praxi mohou nastat situace, kdy paralelně s daňovým řízením probíhá u soudu jiné řízení, které je pro daňové řízení natolik určující, že je lze považovat pro správné stanovení daně za nezbytné. V takovémto případě bude mít probíhající řízení účinky stavění lhůty. Důraz však je nutné klást právě na deklarovanou „nezbytnost“. Nebude-li ona nezbytnost dána, nelze hovořit o stavění lhůty pro stanovení daně. V takovém případě by správce daně měl řízení ukončit s tím, že v případě ukončení paralelního řízení za situace, kdy by tato skutečnost nejspíše vedla ke změně rozhodnutí o stanovení daně, by se přistoupilo k obnově řízení. Ta pak má vlastní účinky na lhůtu pro stanovení daně, tudíž možnost stanovit daň tímto krokem zůstává zachována.“ (viz Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kolektiv. Daňový řád. Komentář. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, s. 546).

V posuzovaném případě by oním soudním řízením nezbytným pro správné stanovení daně mělo být dle stěžovatelky řízení řešící stanovení spotřební daně vedené pod sp. zn. 30 Af 6/2011. Dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu se musí jednat o řízení řešící otázku, o níž je příslušný rozhodnout soud. Správu spotřebních daní dle § 1 odst. 3 písm. a) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, vykonávají orgány celní správy České republiky. Správní soudy rozhodnutí celních orgánů pouze přezkoumávají, protože správní soudnictví je založeno (s výjimkou nečinnostních a zásahových žalob) na kasačním principu. Správní soud nemůže nezákonné správní rozhodnutí měnit ani nahrazovat vlastním rozhodnutím, nýbrž je může pouze zrušit a věc vrátit správnímu orgánu k dalšímu řízení dle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2010, č. j. 1 As 8/2010 – 65). Výjimku v tomto směru představuje právo soudu moderovat trest uložený za správní delikt (viz § 78 odst. 2 s. ř. s.). Posouzení konkrétní otázky správním soudem může mít vliv na stanovení výše daně, avšak pouze v tom důsledku, že soud orgány finanční správy zaváže právním názorem a tyto orgány názor promítnou do následného rozhodnutí. Správní soudy proto nerozhodují o stanovení daně, tudíž nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že soudní přezkum spotřební daně může stavět prekluzivní lhůtu pro stanovení DPH dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu, protože se nejedná o otázku, o níž je příslušný rozhodnout soud. Ke stavění lhůty nedošlo ani na základě § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu, neboť ustanovení míří na řízení, které je „v souvislosti se stanovením daně vedeno před soudem ve správním soudnictví a před Ústavním soudem“. Jak správně uvedl krajský soud, jedná se o soudní řízení, které se zabývá postupem správních orgánů při stanovení konkrétní daně, v posuzovaném případě DPH. Jelikož se stěžovatelka proti dodatečným platebním výměřům na DPH bránila pouze odvoláním, a nikoliv správní žalobou, nelze § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu na běh prekluzivní lhůty aplikovat.

K otázce vztahu DPH a spotřební daně Nejvyšší správní soud uvádí, že vyměření či doměření těchto daní je předmětem dvou samostatných řízení. Procesní propojení zajišťuje primárně institut předběžné otázky. Při stanovení DPH si správce daně může o výši spotřební daně udělat úsudek, pokud o ní již pravomocně nerozhodl příslušný celní úřad (viz § 99 odst. 1 daňového řádu). Za této situace musí správce daně respektovat pravomocné rozhodnutí, dokud nedojde k jeho zrušení, neboť se uplatňuje zásada presumpce správnosti správních rozhodnutí. Je-li spotřební daň pravomocně stanovena, ale přesto dojde ke změně její výše (zejména na podkladě rozhodnutí správního soudu), poskytuje daňový řád opravné prostředky také ke změně výše DPH. Uplatnění opravných prostředků je však časově limitované, protože právní úprava daní vychází ze zásady, že veškeré majetkové nároky podléhají promlčení či prekluzi, ledaže zákon

pokračování

stanoví výslovně jinak (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014 – 84, publ. pod č. 3349/2016 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS). Jak bylo uvedeno výše, stěžovatelce uběhla lhůta pro stanovení daně, tudíž v daňovém řízení již výši daně nelze změnit. Odkaz na základní zásadu správy daní vyjádřenou v § 1 odst. 2 daňového řádu, tedy správné zjištění a stanovení daně, nemůže uplynutí prekluzivní lhůty zvrátit, neboť institutem prekluze je zdůrazněna ochrana právní jistoty a zachování statu quo i oproti zásadě správného stanovení daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2009, č. j. 7 Afs 4/2008 - 64). Aby prekluzivní lhůta neuběhla, měla stěžovatelka využít procesních možností, které právní řád nabízel. Jelikož ke správnému stanovení DPH bylo do základu daně nezbytné započítat i spotřební daň a správce daně si o této otázce nemohl učinit úsudek dle § 99 odst. 1 daňového řádu, neboť spotřební daň byla již pravomocně stanovena, měla stěžovatelka brojit správní žalobou i proti doměření DPH. Po zahájení řízení u krajského soudu by prekluzivní lhůta dle § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu neběžela (jak bylo uvedeno výše v odst. [20]). Na návrh nebo i bez návrhu mohl krajský soud řízení přerušit dle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. do doby vydání rozhodnutí o spotřební dani. Po dobu přerušování by prekluzivní lhůta i nadále neběžela až do vydání konečného rozhodnutí ukončujícího řízení (k tomu srov. rozsudek ze dne 12. 4. 2012, č. j. 2 Afs 79/2011 – 171, publ. pod č. 2652/2012 Sb. NSS, v němž tento závěr Nejvyšší správní soud dovodil v návaznosti na úpravu § 41 s. ř. s., avšak v rozsudku vyjádřené úvahy jsou aplikovatelné i dle úpravy daňového řádu, neboť vycházejí z předpokladu, že soudní řízení tvoří jeden celek od zahájení do skončení řízení).“

[17] Ústavní stížnost rozporující uvedené závěry Nejvyššího správního soudu pak Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. III. ÚS 4060/17, ve kterém mj. uvedl: „Ústavní soud v nálezu ze dne 2. 12. 2008 sp. zn. I. ÚS 1611/07 (N 211/51 SbNU 639) stanovil, že právo vyměřit nebo doměřit daň zaniká po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, nikoliv od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. V celé řadě dalších rozhodnutí (srov. např. sp. zn. I. ÚS 2082/09, I. ÚS 1169/07, III. ÚS 1341/08, IV. ÚS 816/07 nebo IV. ÚS 2701/08) Ústavní soud jasně vyjádřil tezi, že prekluze daně je v právním statě naprosto nutný a spravedlivý nástroj v procesu vyměření a výběru daní. Ústavní soud si je vědom možného subjektivního pocitu nespravedlnosti, který může stěžovatel pociťovat, nicméně Ústavní soud musí konstatovat, že institut časově podmíněného uplatnění majetkových pohledávek se sice může zdát často subjektivně nespravedlivý, jeho finalita by však neměla zastrít základní – ústavní – hodnotu, totiž, že přináší do společnosti stabilitu a jistotu (na obou stranách daňového vztahu). Z požadavku právní jistoty vyplývá, že po uplynutí zákonem stanovené, a tedy zásadně předvídatelné doby, má přednost zachování statu quo, byť případně nezákonného, před absolutní materiální spravedlností.“

[18] Ve věci stěžovatele tedy již bylo jednoznačně uzavřeno, že jím podaný návrh na obnovu řízení ve věci DPH byl podán po prekluzivní lhůtě, ke které je nutné přihlížet za účelem zachování stability právních vztahů. Stejně tak byl odmítnut názor stěžovatele, že by bylo lze uvedenou prekluzivní lhůtu přerušit podle § 148 odst. 4 daňového řádu v souvislosti se soudním řízením týkajícím se spotřební daně.

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti s těmito závěry nesouhlasí a dále s nimi polemizuje. Zdejší soud nicméně neshledal důvod se od uvedených závěrů (které považuje za správné a odpovídající dané skutkové situaci) odchýlit. I nyní rozhodující senát je přesvědčen,

že v řízení týkajícím se stěžovatelova návrhu na obnovu řízení ve věci DPH nebylo možné postupovat jinak, než označit jeho návrh za podaný po uplynutí prekluzivní lhůty pro stanovení daně (uvedené pak má návazně význam pro související zákonné penále vzniknuvší na základě dodatečných platebních výměrů).

[20] V projednávané věci se pak i nyní rozhodujícímu senátu jako relevantní jeví, že stěžovatel se do popsané situace dostal vlastní nedbalostí, resp. nečinností. Jak totiž uvedl druhý senát ve výše citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 76/2017 - 45, podal-li by stěžovatel žalobu i proti rozhodnutím o doměření DPH, přerušil by tento úkon prekluzivní lhůtu pro stanovení daně. Toto přerušování lhůty by pak stěžovateli umožňovalo (a to i v rámci hypotetického scénáře, při kterém by soud žalobě týkající se DPH nevyhověl, který konstruuje stěžovatel ke kasační stížnosti) domoci se změny jeho daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty v rámci prekluzivní lhůty a návazně pak i změny souvisejícího penále.

[21] Nutnost zohlednění zásady *vigilantibus iura scripta sunt* ostatně ve věci stěžovatele zdůraznil i Ústavní soud, který ve výše citovaném usnesení ze dne 17. 4. 2018, sp. zn. III. ÚS 757/18, zopakoval, že stěžovatel se měl žalobou bránit i proti rozhodnutím týkajícím se daně z přidané hodnoty, což by byl postup, jímž by mohl „dosáhnout ochrany svých práv (viz body [20] a [21] rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 76/2017, rekapitulované shora v bodě 14.). Ústavní soud sice připouští, že nešlo o postup „přímočarý“ s ohledem na nutnost podat správní žalobu i proti rozhodnutí proti dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za účelem zachování prekluzivní lhůty pro stanovení této daně. Tato skutečnost však nedosahuje ústavní úrovně, jelikož nepředstavovala nepřekonatelnou překážku v ochraně stěžovatelčích práv. Stěžovatelka v ústavní stížnosti uvedla, že nepostupovala způsobem, který Nejvyšší správní soud nastínil, z důvodu své nedostatečné předvídavosti, což Ústavní soud neshledal jako relevantní překážku. Nejvyšší správní soud totiž poukázal na standardní prostředky ochrany práv daňového subjektu. K tomu lze dodat, že možnost nařídit či povolit obnovu jen v otevřené lhůtě pro vyměření daně plyne přímo ze zákona (z § 119 odst. 4 daňového řádu) a rovněž i stavění této lhůty je upraveno v § 148 odst. 4 písm. a) daňového řádu. Řešení proponované Nejvyšším správním soudem proto na „předvídavost“ stěžovatelky nekladlo nepřiměřené nároky. Ústavní soud konstatuje, že v souladu s obecně platnou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt*, která vyžaduje od účastníka řízení pečlivou úvahu nad tím, v jakém rozsahu a jakým způsobem bude aktivně usilovat v souladu s hmotnými i procesními normami o ochranu svého práva, lze akceptovat, když procesní předpis přinese jisté ztížení možnosti efektivně uplatnit námitky vůči „materiální stránce věci“, jde-li o pravidla z povahy věci vyvážená jejich pozitivním významem [srov. náleze ze dne 19. 4. 2011 sp. zn. IV. ÚS 3355/10 či náleze ze dne 31. 5. 2016 sp. zn. Pl. ÚS 13/15 (N 93/81 SbNU 513), bod 30.].“

[22] Pokud pak stěžovatel v kasační stížnosti tvrdil, že k napravení daného stavu měly aktivně přistoupit orgány finanční správy, které měly nařídit přezkum řízení týkajícího se DPH, odkazuje jej soud na pravidla obsažená § 122 odst. 3 daňového řádu, dle kterých lze přezkoumání rozhodnutí nařídit taktéž pouze v rámci prekluzivních lhůt.

[23] Je proto nutné uzavřít, že otázky nastolené v kasační stížnosti již byly v podstatné míře předmětem soudního přezkumu v předešlých řízeních týkajících se stěžovatele. Nyní rozhodující senát přitom neshledal žádného důvodu odchýlit se od výše citovaných závěrů

pokračování

vyslovených v předchozích rozhodnutích tohoto soudu, pročez tyto (za účelem zachování jednotnosti rozhodování soudu) plně přebírá a v podrobnostech na ně odkazuje.

[24] Závěrem pak Nejvyšší správní soud dodává, že výše učiněné závěry není možné bez dalšího vztáhnout k penále vztahujícímu se k DPH za zdaňovací období únor roku 2006. Ohledně uvedeného platebního výměru nastala jiná procesní situace, neboť Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 15. 11. 2013, č. j. 8 Afs 38/2012 - 81, zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru na související DPH. Odvolací finanční ředitelství následně v novém odvolacím řízení vydalo rozhodnutí č. j. 6229/15/5200-20446-711377, kterým snížilo doměřenou daňovou povinnost z částky 910 518 Kč na částku 691 994 Kč (správnost tohoto doměření byla potvrzena rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 - 59). Nejvyšší správní soud nicméně ze spisového materiálu ověřil, že předmětný dodatečný platební výměr na penále vztahující se k daňové povinnosti za únor byl rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 21. 5. 2015, č. j. 15720/15/5300-22443-711377, změněn tak, aby odpovídal nově doměřené dani. Vzhledem k uvedenému a vzhledem k tomu, že stěžovatel v kasační stížnosti nenapadal výslovně postup týkající se penále za dané období (únor 2016), Nejvyšší správní soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

[25] Nejvyšší správní soud 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.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 16. srpna 2018

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu